

SOMMAIRE

- p. 1/ Les personnes morales agissant en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur seront assujetties à la TVA à partir du 1er juin 2016
- p. 4/ TVA – mentions obligatoires sur les factures

Les personnes morales agissant en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur seront assujetties à la TVA à partir du 1er juin 2016

Après plusieurs reports, nous y voilà. Le 1^{er} juin 2016, il sera définitivement mis fin à l'option laissée aux personnes morales agissant en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur de maintenir leur mandat en dehors du champ d'application de la TVA. Ces personnes morales sont dès lors tenues de s'enregistrer à la TVA à partir de cette date. Dans sa décision n° E.T. 127.850 du 30 mars 2016 – attendue depuis longtemps –, l'Administration de la TVA commente une série de « problèmes d'interprétation et d'application » et établit certaines présomptions réfragables et mesures transitoires.

Les administrateurs-personnes physiques y échappent pour l'instant.

Les personnes physiques agissant en qualité d'administrateur ou de gérant sont en effet considérées comme des « organes » de la personne morale qu'elles représentent. De ce fait, on estime qu'elles n'agissent pas « de manière indépendante » et restent ainsi (provisoirement?) hors du champ d'application de la TVA belge, y compris donc après le 1^{er} juin 2016.

Par définition, des personnes morales qui assurent des tâches de gestion, contrôle et direction au sein d'une autre personne morale ne pouvaient invoquer le fait qu'elles n'agissent « pas de manière indépendante ».

Néanmoins, l'Administration belge de la TVA avait laissé aux administrateurs-personnes morales le choix, « pour des raisons pratiques », de prendre ou non un numéro de TVA (déc. n° E.T. 79.581, 27 janvier 1994). Si elles optaient pour l'application de la TVA, leur choix était toutefois irrévocable et valait pour tous leurs mandats (déc. n° E.T. 118.288, 27 avril 2010).

Sous la pression européenne, il a été décidé à la fin de 2014 (déc. E.T. 125.180, 20 novembre 2014) de supprimer ce régime optionnel accordé aux administrateurs-personnes mo-

rales. Toutefois, afin de leur laisser le temps nécessaire pour demander un numéro de TVA et permettre de répondre aux nombreuses questions pratiques, l'abrogation du régime optionnel a été reportée au 31 mai 2016.

Tous les mandats rémunérés et exercés de fait des administrateurs-personnes morales

Les personnes morales qui sont nommées, contre rémunération, administrateur (délégué), gérant, liquidateur d'une personne morale (société ou autres personnes morales de droit privé ou public) tombent dans le champ d'application de la TVA à compter du 1^{er} juin 2016.

Les personnes morales en question doivent donc demander un numéro d'identification à la TVA au bureau compétent de l'Administration de la TVA au moyen du formulaire 604A. Des administrateurs-personnes morales qui disposent déjà d'un numéro d'identification à la TVA en raison d'une autre activité et qui sont aussi assujetties à la taxe à partir du 1^{er} juin 2016 pour leurs opérations d'administrateur, doivent déposer le formulaire 604B auprès du bureau compétent de l'Administration de la TVA pour lui communiquer la modification précitée.

Cette mesure ne concerne que les mandats rémunérés. Les mandats exercés à titre gratuit restent hors du champ d'application de la TVA. Quant à dire si un mandat est gratuit ou pas, c'est une question de fait.

En outre, ces mandats ne doivent pas seulement conférer à l'administrateur-personne morale concerné un pouvoir général de gestion, de contrôle ou de direction. Celui-ci doit aussi l'exercer dans les faits. Ce qui n'est pas le cas, selon la décision, pour le médecin chef d'un hôpital dont les tâches spécifiques ne s'apparentent pas à un pouvoir général de gestion, de contrôle et de direction et qui n'est pas considéré comme un organe de l'hôpital vis-à-vis des tiers.

Toutes les rémunérations soumises à la TVA

Toutes les rémunérations attribuées à l'administrateur, au gérant ou au liquidateur pour l'exercice de son mandat sont soumises à la TVA, quel qu'en soit le mode de calcul (fixe ou variable), la dénomination (p. ex. indemnité de gestion, jeton de présence, émolument, etc.), le mode d'attribution (p. ex. montant forfaitaire, par participation à une réunion ou lors de la répartition du bénéfice) ou le moment de l'attribution (p. ex. décompte périodique, à l'occasion de la décision de l'assemblée générale ou à la clôture de la liquidation).

En tout cas, les rémunérations périodiques, fixes et variables, les jetons de présence, les émoluments et les tantièmes sont considérés comme la contrepartie des prestations de services fournies.

Les dividendes constituent la seule exception : ils restent hors du champ d'application de la TVA vu qu'ils découlent de la seule détention d'une participation.

Les règles normales concernant le lieu de la prestation de services

Les prestations de services des administrateurs-personnes morales sont localisées selon les règles normales de localisation. Donc, dans une situation B2B, elles seront toujours localisées au lieu où le preneur de services (en l'occurrence la société d'exploitation) est établi et, dans une situation B2C, au lieu où le prestataire de services (en l'occurrence l'administrateur-personne morale) est établi.

Pour les prestations de services des liquidateurs-personnes morales, on se réfère à la localisation de la société liquidée et non à celle des immeubles vendus.

À partir de quand les prestations sont soumises à 21 % de TVA ?

Une prestation n'est en principe soumise à la TVA que si son fait générateur se produit après le 1^{er} juin 2016. Pour les tantièmes, la date à retenir est celle de l'assemblée générale annuelle de la société qui décide d'en attribuer. Il n'est tenu aucun compte de la clôture de l'exercice comptable, ni de la facturation ou du paiement des tantièmes.

Vous trouvez ci-après un aperçu schématique qui tient compte des nouvelles règles d'exigibilité de la TVA après le 1^{er} janvier 2016 et des règles spécifiques d'exigibilité de la TVA relatives aux tantièmes.

Rémunérations, autres que des tantièmes, entre deux sociétés belges assujetties à la TVA	
Prestation de services parfaite au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA (quelle que soit la date d'émission de la facture ou du paiement)
Prestation de services parfaite après le 31 mai 2016 et facture/paiement au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA
Prestation de services parfaite après le 31 mai 2016 et facture/paiement postérieur au 31 mai 2016	21 % TVA

Période de décomptes successifs allant au plus tard jusqu'au 31 mai 2016 (p. ex. période de mai 2016)	Hors du champ d'application de la TVA (quelle que soit la date d'émission de la facture ou du paiement)
Période de décomptes successifs allant au-delà du 31 mai 2016 (p. ex. période 1 ^{er} janvier 2016 – 30 juin 2016) et facture/paiement au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA
Période de décomptes successifs allant au-delà du 31 mai 2016 (p. ex. période 1 ^{er} janvier 2016 – 30 juin 2016) et facture/paiement postérieur au 31 mai 2016	21 % de TVA
Rémunérations, autres que des tantièmes, de « prestations de services intracommunautaires »	
Prestation de services parfaite au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA (quelle que soit la date d'émission de la facture ou du paiement)
Prestation de services parfaite après le 31 mai 2016 et paiement au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA
Prestation de services parfaite après le 31 mai 2016 et paiement postérieur au 31 mai 2016	21 % de TVA
La personne morale « administrée » est un organisme de droit public	
Prestation de services parfaite avant ou après le 31 mai 2016 et paiement au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA (quelle que soit la date d'émission de la facture)
Prestation de services parfaite avant ou après le 31 mai 2016 et paiement postérieur au 31 mai 2016	21 % de TVA
Tantièmes d'administrateurs et de gérants	
Décision de l'assemblée générale au plus tard le 31 mai 2016	Hors du champ d'application de la TVA (quelle que soit la date de la facture/du paiement/de la clôture de l'exercice comptable)
Décision de l'assemblée générale postérieure au 31 mai 2016	21 % de TVA (quelle que soit la date de la facture/du paiement/de la clôture de l'exercice comptable)

Petites entreprises

Des administrateurs-personnes morales belges dont les rémunérations (taxées) ne dépassent pas le seuil de 25 000 EUR de chiffre d'affaires, hors TVA, peuvent se prévaloir du régime de franchise des petites entreprises. Avec l'avantage de ne pas devoir compter de TVA sur leurs rémunérations d'administrateur et de n'avoir à accomplir en matière de TVA que des formalités (facturation, dépôt de déclarations TVA périodiques, etc.) réduites à un strict minimum.

Revers de la médaille : pas de droit à déduction de TVA en amont. Il faut manifester ce choix du régime « des petites entreprises » lors de l'enregistrement à la TVA.

Les administrateurs-personnes morales et membres d'une unité TVA étrangers ne peuvent pas se prévaloir de ce régime.

Combinaison avec d'autres opérations (exemptées) – une présomption réfragable

Si l'administrateur-personne morale fournit aussi, en dehors du cadre de sa mission statutaire de gestion, de contrôle et de direction, d'autres prestations à la société administrée, chacune de ces prestations doit subir le régime TVA qui lui est propre (quant au lieu de la prestation, le taux de TVA ou une exemption), comme par exemple l'exemption de TVA des prestations médicales, les exemptions de TVA pour l'intermédiation en services financiers ou en assurances et pour la gestion d'organismes de placement collectif.

Cela impose à l'administrateur-personne morale de déterminer les différentes prestations qu'il fournit de manière objective et formelle.

S'il n'établit pas de distinction claire (au moyen de dispositions contractuelles ou statutaires) entre ses différentes activités et les rémunérations qui s'y rattachent, l'Administration de la TVA partira du principe que 25% au minimum des rémunérations accordées à l'administrateur-personne morale sont à considérer comme une rémunération de ses fonctions d'administrateur, donc soumises à la TVA. Elle tiendra aussi compte ici du rapport qui existait entre les différentes rémunérations avant le 1^{er} juin 2016.

Des fluctuations drastiques des rapports entre les rémunérations taxées et exemptées pour faire échapper l'administrateur-personne morale aux formalités en matière de TVA (par exemple, en plongeant sous le seuil des 25 000 EUR de chiffre d'affaires) et/ou pour limiter le surcoût pour la société administrée sont à éviter ou, tout au moins, à étayer solidement.

Le surcoût pour la « société preneuse »

Dans la mesure où la société administrée n'a pas de droit à déduction, ou un droit à déduction limité, (p. ex. holding passif, agence bancaire ou d'assurance, société immobilière, etc.), les 21% de TVA calculés sur les rémunérations d'administrateur constitueront un coût supplémentaire (de TVA non récupérable).

Où alors pas de TVA grâce à l'unité TVA

Afin de neutraliser ce coût supplémentaire généré à l'occasion de l'assujettissement obligatoire à la TVA, la constitution d'une unité TVA entre les administrateurs-personnes morales et la société d'exploitation fait partie des options envisageables.

Les services fournis au sein d'une unité TVA ne sont, en effet, pas soumis à la TVA. Il n'est toutefois possible de constituer une telle unité de TVA qu'entre des membres liés sur les plans financier, économique et de l'organisation.

En pratique, il n'est pas toujours possible de constituer une unité TVA entre le ou les administrateur(s)-personne(s) morale(s) et la société d'exploitation, du fait que les condi-

tions cumulatives précitées ne sont pas remplies. L'Administration de la TVA admet la possibilité de constituer une unité TVA si les conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- les administrateurs-personnes morales sont tout à la fois actionnaires et administrateurs de la société d'exploitation ;
- les administrateurs-personnes morales possèdent ensemble directement plus de 50% des droits de vote liés aux droits sociaux de la société d'exploitation ;
- il existe une convention entre les administrateurs-personnes morales par laquelle ils s'engagent à ce que chaque décision relative à l'orientation de la gestion de la société d'exploitation soit prise avec leur consentement (à l'unanimité). Aucune décision des administrateurs-personnes morales liés par cet accord ne peut être imposée à l'un des autres associés liés par cet accord. Ni les statuts des administrateurs-personnes morales, ni ceux de la société contrôlée, ne peuvent contenir de dispositions qui sont contraires à celles de cette convention.

Les demandes de constitution d'une unité TVA qui avaient été antérieurement rejetées peuvent être réexaminées sur la base des conditions assouplies précitées.

Droit à déduction, mais pas pour le passé

Dès lors qu'ils seront considérés comme des assujettis à la TVA à partir du 1^{er} juin 2016, les administrateurs-personnes morales bénéficieront aussi à partir de cette date, s'ils n'ont pas opté pour le régime des « petites entreprises », d'un droit à déduction de la TVA grevant des frais réalisés dans le cadre de leurs opérations taxables.

Si les administrateurs-personnes morales effectuent, en plus de leurs activités taxables, des activités situées en dehors du champ d'application de la TVA (p. ex. administrateur-actionnaire) ou des activités exemptées (p. ex. activités de banque ou d'assurance, location immobilière, etc.), ils seront des assujettis à la TVA « mixtes » ou « partiels » et pourront à ce titre récupérer la TVA conformément aux règles normales. Ils devront également, comme tout autre assujetti à la TVA, tenir compte des limites de déduction usuelles (p. ex. pour les frais de voiture) et des exclusions (p. ex. pour les frais d'hôtel et de restaurant).

Conformément à la jurisprudence européenne (CJUE 2 juin 2005, affaire n° C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen), cette qualification (obligatoire) d'assujetti à la TVA ne permet en revanche pas aux administrateurs-personnes morales d'opérer une révision, en leur faveur, des TVA relatives aux biens d'investissement qu'ils ont acquis antérieurement. Il en va de même pour les biens et services autres que des biens d'investissement qu'ils n'avaient pas encore utilisés ou consommés au 1^{er} juin 2016.

Pascal DAUW
BDO Conseils fiscaux

TVA – mentions obligatoires sur les factures

1. Position du problème

Certains fonctionnaires fiscaux vérifient particulièrement le respect des mentions que doivent contenir les factures. Lorsque des lacunes sont relevées, ces manquements peuvent engendrer des amendes et générer des reproches, voire des conflits, entre les professionnels du chiffre et leurs clients.

C'est dans ce contexte que nous avons estimé devoir rappeler les prescriptions légales ainsi que quelques conséquences liées à des factures non conformes. En filigrane, nous vient à l'esprit les pratiques de sous facturations, de surfacturations, de falsifications des acheteurs, de notes de crédit incorrectes, etc. Ecartons d'emblée ces considérations.

L'assujetti qui délivre une facture, qui ne contient pas toutes les mentions requises, commet une infraction. Dans les prévisions du tableau C, Rubrique II. de l'A.R. N° 41, cet assujetti encourt une amende consécutive à une « absence ou inexactitude des mentions à porter sur les factures ou les documents en tenant lieu », qui peut se chiffrer à « 100 p.c. de la taxe due sur les opérations ».

Si l'on s'en réfère à l'A.R. n° 44, Section première, Poste II, en cas d'infraction aux articles 4 (délai de délivrance des factures), 5 (mentions obligatoires des documents), 6 (établissement des factures par le cocontractant – self billing), 12 (documents rectificatifs des factures – notes de débit et de crédit) et 13 (factures simplifiées), de l'A.R. n° 1, l'amende est fixée à « 50 EUR par facture ou document en tenant lieu ». La répétition de cette amende peut vite atteindre des montants conséquents.

Dans le cadre de la présente contribution, nous nous focalisons sur l'article 5, de l'A.R. n° 1, prescrivant les mentions qui doivent impérativement figurer sur les factures et documents en tenant lieu.

Les prescriptions légales ne touchent pas que l'émetteur des factures. Pour leurs clients aussi, les implications peuvent être dommageables.

Ainsi, selon le prescrit de l'article 3, § 1^{er}, 1°, de l'A.R. n°3, le client assujetti pourrait se voir contester le droit à la déduction des taxes en amont, à défaut de détenir une facture conforme.

De plus, l'article 51bis, du CTVA, instaure une solidarité du client au paiement de la TVA due par le vendeur ou le prestataire, lorsque certains manquements aux libellés des factures sont avérés.

Nous avons tenu compte des dispositions applicables à partir du 7 janvier 2016.

Notons encore que l'administration permet la délivrance de factures simplifiées dans des situations bien déterminées (voir rubrique 3. *infra*).

2. Mentions obligatoires des factures

L'article 5 de l' A.R. n° 1 stipule que les factures et les documents en tenant lieu doivent porter les mentions ci-après détaillées. Pour permettre un recours plus aisé audit A.R., nous avons conservé la chronologie et les références de l'article 5.

Certains commentaires et ajouts figurent en italique et entre parenthèses.

1° la date à laquelle ils sont respectivement émis ou établi et un numéro séquentiel, basé sur une ou plusieurs séries qui identifie ces documents de façon unique, sous lequel ils sont inscrits au facturier de sortie du fournisseur ou du prestataire de services;

(Il convient de respecter la correspondance entre les numéros pré-imprimés provenant de carnets différents et les numéros d'ordre des inscriptions au facturier des sorties.)

*(Il faut surveiller la compatibilité entre les dates mentionnées sur les factures et la période de la déclaration périodique dans laquelle les opérations facturées doivent être déclarées. En effet, la délivrance de la facture doit intervenir, au plus tard, le 15^{ème} jour du mois qui suit celui de l'exigibilité de la T.V.A. – Voir 5° *infra*).*

2° le nom ou la dénomination sociale du fournisseur de biens ou du prestataire de services, l'adresse de son siège administratif ou social et son numéro d'identification à la T.V.A. visé à l'article 50 du Code.

Dans le cadre de l'unité T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, du Code, ces mentions sont remplacées par les mentions qui sont propres au membre concerné.

(C'est donc le numéro TVA personnel du membre et non celui attribué à l'unité T.V.A. qui doit être mentionné. D'ailleurs l'unité TVA reste normalement inconnues des tiers);

2°bis lorsque le redevable est le fournisseur de biens ou le prestataire de services qui n'est pas établi en Belgique et que:

a) il a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1^{er} ou § 2, du Code, l'identité et l'adresse de ce représentant responsable et l'indication de sa qualité;

b) il est représenté par une personne préalablement agréée conformément à l'article 55, § 3, du Code, l'identité, l'adresse et le numéro d'identification à la T.V.A. attribué à cette personne et l'indication de sa qualité;

(Pour les assujettis établis dans la Communauté, le recours à un représentant responsable ou à l'agrément d'une autre personne reste facultatif, l'obligation étant maintenue pour les seuls opérateurs établis en dehors de la Communauté. Lorsqu'une telle personne a été chargée de ladite représentation fiscale, elle devient responsable de certaines obligations, dont celle du paiement de la TVA. Ces mentions sont primordiales, entre autres pour l'exercice du droit à la déduction dans le chef du client).

- 3° le nom ou la dénomination sociale, l'adresse et le numéro d'identification à la T.V.A. visé à l'article 50, du Code, du cocontractant ou, en cas de livraisons visées à *bis*, alinéa 1^{er}, 4°, du Code, le nom ou la dénomination sociale, l'adresse et le numéro d'identification à la T.V.A., attribué à l'assujetti dans l'Etat membre de destination des biens;

(L'article 39bis, alinéa 1^{er}, 4°, vise les déplacements physiques de Belgique vers un autre Etat membre, en cas de transferts intracommunautaires visés à l'article 12bis, du Code. Il s'agit des situations dans lesquelles l'assujetti qui déplace, par exemple des marchandises, a dû requérir l'attribution d'un numéro d'identification dans l'Etat membre d'arrivée des biens. L'assujetti est donc titulaire de deux identifications, une en Belgique pour pratiquer une livraison intracommunautaire exemptée, et une autre dans l'Etat membre d'arrivée pour y taxer son acquisition intracommunautaire).

- 3°bis lorsque le redevable est le cocontractant qui n'est pas établi en Belgique et que:

- a) il a fait agréer un représentant responsable dans le pays conformément à l'article 55, § 1^{er} ou § 2, du Code, l'identité et l'adresse de ce représentant responsable et l'indication de sa qualité;
- b) il est représenté par une personne préalablement agréée conformément à l'article 55, § 3, du Code, l'identité, l'adresse et le numéro d'identification à la T.V.A. attribué à cette personne et l'indication de sa qualité;

(Pour les assujettis établis dans la Communauté, le recours à un représentant responsable ou à l'agrément d'une autre personne reste facultatif, l'obligation étant maintenue pour les seuls opérateurs établis en dehors de la Communauté. Lorsqu'une telle personne est chargée de ladite représentation fiscale, elle devient responsable du paiement de la TVA. Ces mentions revêtent une importance capitale, notamment pour l'ouverture du droit à la déduction dans le chef du client).

- 4° a) pour les prestations de services visées à l'article 21, § 2, du Code, le numéro par lequel le preneur est identifié à la T.V.A. et sous lequel le service lui a été rendu

(En plus des opérations soumises à la TVA belge, dans le chef du prestataire, parce que le client est

identifié avec un numéro comportant les lettres BE, l'article 21, § 2, du Code, vise également les prestations de services intracommunautaires, inscrites en grille 44 de la déclaration périodique du prestataire, et pour lesquelles la TVA est due par le client assujetti dans son propre Etat membre, sous le régime de l'auto liquidation. Ces dernières prestations donnent lieu au dépôt de la liste des opérations intracommunautaires avec le code «S». En l'occurrence, le numéro d'identification attribué dans l'Etat membre dudit client assujetti est précédé des lettres d'identification de cet Etat membre. Il est recommandé de vérifier la validité dudit numéro d'identification).

(Lorsque le régime de l'auto liquidation trouve à s'appliquer, cette mention doit figurer sur la facture ou le document en tenant lieu – voir aussi 9bis infra).

- b) pour les opérations visées à l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1°, du Code, le numéro par lequel l'acquéreur est identifié à la T.V.A. dans un autre Etat membre;

(L'article 39bis, alinéa 1^{er}, 1°, du Code, concerne les livraisons intracommunautaires de biens qui ont quittés notre pays, non taxées en Belgique, parce que taxables comme acquisitions intracommunautaires dans le chef du client, dûment identifié dans un autre Etat membre, avec les lettres attribuées à cet Etat membre. Ces livraisons sont portées en grille 46 de la déclaration périodique et visées par le dépôt de la liste des opérations intracommunautaires avec le code «L»).

- c) en cas d'application de la disposition prévue à l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 3°, du Code, une référence à l'application de cette disposition, le numéro par lequel l'assujetti est identifié à la T.V.A. dans un autre Etat membre et sous lequel il a effectué l'acquisition intracommunautaire et la livraison subséquente des biens, et le numéro par lequel le destinataire de la livraison est identifié à la T.V.A., conformément à l'article 50 du Code;

(L'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 3°, du Code, vise certaines livraisons, subséquentes à des acquisitions intracommunautaires exemptées dans notre pays, livraisons subséquentes effectuées par un assujetti non identifié en Belgique, mais dans un autre Etat membre, taxables dans le chef de l'acheteur destinataire, désigné redevable de la TVA sur lesdites livraisons)

- 5° la date à laquelle intervient le fait générateur pour la livraison de biens ou la prestation de services ou la date de l'encaissement de tout ou partie du prix, dans la mesure où une telle date est déterminée et différente de la date de l'émission de la facture;

(Ces prescriptions doivent être lues conjointement avec le 1°supra).

(Les dispositions relatives à l'exigibilité de la TVA ont été modifiées avec effet au 1^{er} janvier 2016. En substance, pour les opérations qui ne sont pas intracommunautaires, l'exigibilité est régie par les dispositions synthétisées infra, selon les articles 16, 17, 22 et 22bis, du Code)

(Pour les livraisons de biens, la TVA est exigible au moment de la livraison. L'exigibilité se situe toutefois avant la livraison si l'émission de la facture précède, ou encore si un encaissement est antérieur, à concurrence du montant facturé ou encaissé. La TVA devient, en tout état de cause, exigible le 15^{ème} jour du mois qui suit celui du moment de la livraison, lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date. Il en est ainsi lorsque l'assujetti est tenu d'émettre une facture pour lesdites livraisons de biens. Par contre, si aucune obligation de facturation n'existe, la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, sans devoir alors se préoccuper du moment de la livraison, ou de la délivrance éventuelle d'une facture restée facultative.)

(Pour les prestations de services, la TVA est exigible au moment où la prestation est effectuée. Toutefois, l'exigibilité devient antérieure à ce moment, si une facture est émise avant que la prestation ne soit effectuée, ou encore si un encaissement précède. Alors, la TVA est exigible à concurrence du montant facturé ou encaissé. La TVA devient, en tout état de cause, exigible le 15^{ème} jour du mois qui suit le moment où la prestation est effectuée, lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date. Ces dispositions s'appliquent dans la mesure où la délivrance d'une facture est obligatoire. Lorsque l'assujetti n'est pas obligé de délivrer une facture, la TVA est exigible au moment de l'encaissement, indépendamment du moment où la prestation est effectuée et sans prendre en considération le moment de la délivrance facultative d'une facture).

(Par dérogation, pour les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à des personnes de droit public, au sens de l'article 6, du Code, la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement).

(Les obligations de délivrance des factures sont prescrites par l'article 1^{er}, de l'A.R. n° 1).

(Le 15^{ème} jour du mois qui suit visé supra, lors des livraisons de biens et des prestations de services pour lesquelles la délivrance d'une facture est obligatoire, correspond au délai extrême pour l'émission de cette facture – voir article 4, A.R. n° 1).

6° les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité ainsi que l'objet des services;

(La pratique révèle souvent des lacunes dans la description trop laconique des biens et des services. Des libellés vagues, généraux, imprécis, etc. sensibilisent les agents contrôleurs qui veulent démasquer des documents de complaisance. Les amendes deviennent quasi inéluctables et infligées avec rigueur).

7° les données énumérées à bis, § 2, du Code pour les livraisons de moyens de transport visés à l'article 8bis, § 1^{er}, du Code, ainsi que la marque, le modèle, la cylindrée, la puissance du moteur et le numéro de châssis pour la livraison de voitures ou de voitures mixtes, neuves ou d'occasion, et la date de la première mise en circulation pour les voitures d'occasion et les voitures mixtes d'occasion et, pour les travaux autres que le lavage, relatifs à des véhicules à moteur, l'indication du numéro de la plaque minéralogique du véhicule;

(ces mentions s'inscrivent notamment dans le cadre de la tenue du registre des véhicules à moteur telle que prévue à l'article 28, de l'A.R. n°1. Rappelons que, en règle, le lavage des voitures donne lieu à la délivrance d'une note reçue TVA, par application de l'article 22, de l'A.R. n° 1).

8° pour chaque taux ou exemption, la base d'imposition, le prix unitaire hors taxe, ainsi que les escomptes, rabais ou ristournes éventuels s'ils ne sont pas compris dans le prix unitaire;

9° l'indication des taux de la taxe et le montant total des taxes à payer ou à régulariser. Le montant total des taxes à payer ou à régulariser doit être exprimé dans la monnaie nationale de l'Etat membre qui détermine les règles applicables à l'émission des factures conformément à *decies*, § 1^{er}, du Code;

9°bis la mention « Autoliquidation » en lieu et place de l'indication des taux et du montant total des taxes dues lorsque la taxe est due par le cocontractant;

(Cette mention remplace notamment l'ancienne formule « taxe à acquitter par le cocontractant ». Parfois, dans la pratique, les deux mentions cohabitent sur les factures, avec référence obligatoire aux dispositions visées, dont « article 20, A.R. n°1 ». Le § 3, dudit article 20 a été modifié pour imposer cette mention « Auto liquidation »).

(Les opérations intracommunautaires pour lesquelles le client assujetti est redevable de la T.V.A. dans son propre Etat membre sont également concernées par la mention « auto liquidation » – voir conjointement 3°, et 4° supra, et 10° infra pour des références légales belges et/ou communautaires).

(Nous renvoyons également aux articles 20bis et 20ter, de l'A.R. n° 1 pour d'autres opérations visées par le régime de l'auto liquidation)

(La procédure conventionnelle de self-billing, évoquée sous 9°ter infra, peut, en outre, aussi être assortie d'un report de paiement de la T.V.A. par « auto liquidation » dans le chef du client assujetti – voir circulaire 47/2013, ET 124.411, dd. 20.11.2013).

9°ter la mention « Autofacturation » lorsque le cocontractant émet la facture au nom et pour le compte du fournisseur ou du prestataire;

(Cette formule mentionne que la facture est émise par le cocontractant, client du vendeur ou du prestataire, dans le cadre de la convention de self-billing conclue entre les intervenants. Selon les stipulations conventionnelles, la T.V.A. peut aussi faire l'objet du régime « auto-liquidation » visé sous 9°bis. Nous renvoyons principalement à la circulaire 47/2013, ET 124.411, dd. 20.11.2013).

- 10° l'indication de la disposition pertinente de la directive ou de la disposition nationale correspondante en vertu de laquelle l'opération est exonérée de la taxe, ou toute autre mention indiquant que l'opération est exonérée;

(notamment pour les livraisons de biens les références au Code, article 39 pour les exportations ; article 39bis pour les livraisons intracommunautaires inscrites en grille 46 de la déclaration périodique – éventuellement en plus de la mention « auto liquidation » visée au 9°bis, les références communautaires pour le client redevable dans son Etat membre : « article 195, directive 2006/112/CE » - ; article 39 quater pour l'entrepôt T.V.A. ; articles 40 à 42 pour les entrepôts douaniers, les transports de biens à l'importation, à l'exportation, les fournitures aux ambassades et à certains organismes internationaux, etc.).

(notamment pour prestations de services intracommunautaires inscrites en grille 44 de la déclaration périodique dont la TVA est due par le client assujéti établi dans un autre Etat membre : « article 21, § 2, du Code belge de la TVA » – en plus de la mention « auto liquidation » visée au 9°bis, éventuellement les références communautaires « localisation au lieu du preneur assujéti article 44, de la directive 2006/112/CE » et/ou « auto liquidation article 196 directive 2006/112/CE »).

- 10°bis en cas d'application du régime particulier des agences de voyages, la mention « Régime particulier – Agences de voyages » ;

(L'A.R. n° 35 établit une base forfaitaire d'imposition de la marge brute des agences de voyages telles que définies à l'article 1^{er}, § 7, du Code).

- 10°ter en cas d'application du régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, respectivement la mention « Régime particulier – Biens d'occasion », « Régime particulier – Objets d'art » ou « Régime particulier – Objets de collection et d'antiquité » ;

(Ces mentions indiquent que l'opération tombe sous le couvert du régime de la taxation limitée à la marge bénéficiaire de l'article 58, § 4, du Code et de l'A.R. n° 53, avec toutes les conséquences qui en découlent. Pour les acheteurs marchands, ils peuvent continuer à appliquer le même régime lors de la revente. Pour tous les assujéttis, la T.V.A. censée comprise dans le prix est frappée de la non déductibilité des taxes en amont de l'article 45, § 5, du Code. De toute façon, l'article 8, de l'A.R. n°53, impose que la mention suivante soit appo-

sée sur les factures « Livraison soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. T.V.A. non déductible »).

(Lorsqu'il s'agit d'opérations intracommunautaires, la T.V.A. reste calculée sur la marge bénéficiaire dans le chef du vendeur et dans son propre Etat membre. L'acquisition intracommunautaire correspondante n'est normalement pas soumise à la T.V.A. dans le chef de l'acheteur. Sur les factures intracommunautaires, le vendeur peut mentionner les références communautaires suivantes « articles 312 à 431 de la Directive 2006/112/CE » pour mieux informer le marchand acheteur du régime appliqué. Cet acheteur peut continuer à appliquer ledit régime particulier de la taxation de la marge bénéficiaire dans son propre Etat membre, en tenant compte du prix acquitté auprès de son confrère).

- 11° une référence à la pièce ou aux pièces antérieures, lorsque plusieurs factures ou documents sont émis ou établis pour la même opération. La facture ne peut débiter le cocontractant, à titre de taxe, d'un montant dont il a été débité antérieurement ;

- 12° toutes autres mentions prescrites en exécution du Code ou des arrêtés pris pour son exécution.

(voir notamment 10ter supra pour les inscriptions à porter sur les factures émises sous le régime de la taxation de la marge bénéficiaire. Pour celles émises par des assujéttis soumis au régime de la franchise de l'article 56bis, du Code et de l'A.R. n° 19 mentionner, entre autres, « régime particulier de franchise des petites entreprises ». Les régimes particuliers sont aussi indiqués sur les factures, notamment, « Absence de T.V.A. – produits de récupération – circulaires 88/1970 et 120/1971 » ; selon le prescrit des circulaires en cause « T.V.A. à acquitter par le client du batelier – circulaires 109/1970, 84/1971, 182/1971, 2/1973 » ; « Dépôt de blanchisserie, de teinturerie, de nettoyage à sec – Circulaire 25/1975 » ; « cession d'une branche d'activité ou d'un universalité juridique – article 11, du Code » ; etc.- voir aussi articles 4bis et 4ter, de l'A.R. n° 22, pour les agriculteurs soumis au régime forfaitaire particulier de l'article 57, du Code).

- § 1^{er}bis, § 2

Ces dispositions de l'article 5, de l'A.R. n° 1, concernent les documents relatifs à l'unité T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, du Code. Elles sont ici occultées.

- § 2bis (abrogé à partir du 07.01.2016)

- § 3

Dans le cas de lots comprenant plusieurs factures électroniques transmises au même cocontractant ou mises à sa disposition, les mentions communes aux différentes factures peuvent être reprises une seule fois dans la mesure où, pour chaque facture, la totalité de l'information est accessible.

(Voir aussi poste 4. Infra).

3. Factures simplifiées

Selon l'article 13, de l'A.R. n° 1, les assujettis sont autorisés à émettre une facture simplifiée dans les cas suivants :

1° lorsque le montant de la facture n'est pas supérieur à 100 euros, hors taxe sur la valeur ajoutée;

2° lorsque, aux conditions fixées par le Ministre des Finances, les pratiques commerciales ou administratives du secteur d'activité concerné ou les conditions techniques d'émission de ces factures rendent difficile le respect de toutes les obligations prévues;

(notamment les factures émises par les détaillants selon la circulaire 22/1981, les factures de carburant visées aux circulaires 9/1983 et 1/1986, etc.).

3° lorsque le document ou le message émis est assimilé à une facture conformément à l'article 53, § 2, alinéa 3, du Code.

(Il s'agit du régime du self-billing, à savoir la délivrance de factures par le cocontractant suite à un accord préalable des parties et moyennant procédure d'acceptation du fournisseur ou du prestataire. – Voir circulaire 47/2013, ET 124.411, dd ; 20.11.2013).

En tout état de cause, la facture simplifiée doit contenir les éléments suivants :

1° la date à laquelle elle est émise et un numéro séquentiel, basé sur une ou plusieurs séries, qui identifie la facture de façon unique, sous lequel elle est inscrite au facturier de sortie du fournisseur ou du prestataire;

2° le nom ou la dénomination sociale du fournisseur ou du prestataire, l'adresse de son siège administratif ou social et son numéro d'identification à la T.V.A. visé à l'article 50 du Code ou, dans le cadre de l'unité T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, du Code, les mentions qui sont propres au membre concerné;

3° le numéro d'identification à la T.V.A. visé à l'article 50 du Code, de l'acquéreur ou du preneur ou, à défaut, ses nom ou dénomination sociale et adresse complète;

4° l'identification du type de biens livrés ou des services prestés;

5° l'indication, par taux, de la base d'imposition et le montant total des taxes dues;

6° lorsque le document ou message émis est assimilé à une facture conformément à l'article 53, § 2, alinéa 3, du Code, une référence spécifique et non équivoque à cette facture initiale et les mentions spécifiques qui sont modifiées.

L'alinéa 1^{er} ne peut s'appliquer aux opérations visées aux articles suivants du Code :

- 14, § 3 (*les installations montages de nature mobilière*);
- 15, §§ 1^{er} et 2 (*les biens d'occasion soumis au régime de la marge de l'article 58, § 4, du CTVA*);
- *ter* (*les acquisitions intracommunautaires*);
- *bis* (*les livraisons intracommunautaires exemptées de la TVA belge*);
- aux opérations pour lesquelles la taxe est due par le cocontractant en vertu de l'article 51, §§ 2 ou 4 (*notamment les prestations de services intracommunautaires localisées selon l'article 21, § 2, dont la taxe est due par auto liquidation par le preneur assujetti et inscrites en grille 44 de la déclaration périodique, certaines acquisitions intercommunautaires visées à l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 3^o, les exportations visées à l'article 39, § 2, les opérations sous le régime de l'entrepôt TVA de l'article 39quater du Code, etc.*).

4. Factures électroniques

L'article 53octies, § 1^{er}, alinéa 2, du Code stipule que le Roi peut autoriser, aux conditions et aux modalités qu'il fixe, que la délivrance de la facture visée à l'article 53, § 2, s'effectue par la transmission des données que celle-ci doit contenir par une procédure utilisant les techniques de la télématique, pour autant que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties.

L'article 1^{er}, § 2, de l'A.R. n° 1 précise que la facturation électronique ne peut être utilisée, sous réserve des conditions décrites ci-dessous, qu'en cas d'accord des parties contractantes.

Les méthodes de facturation qui figuraient explicitement dans l'ancien article 1^{er}, § 3 de cet arrêté royal, à savoir la signature électronique avancée et l'échange de données informatisées conforme au standard EDI, ont été supprimées en tant que méthodes obligatoires. Elles restent toutefois d'application de manière facultative. Lorsqu'elles ne sont pas utilisées, les assujettis doivent démontrer, au moyen d'un ensemble d'éléments, que les conditions d'authenticité de l'origine et d'intégrité du contenu sont remplies (Voir article 53octies, § 1^{er}, alinéa 2 du Code).

Yvon COLSON
Collaborateur externe de l'IPCF

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Mirjam VERMAUT, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: http://www.ipcf.be **Rédaction** : Mirjam VERMAUT, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Frédéric DELRUE, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be