

SOMMAIRE

- p. 1/ Dispositions fiscales diverses dans deux lois du 30 juin 2017
- p. 3/ Obtenir la restitution de la TVA facturée et déjà versée à l'Etat en cas de défaut de paiement de ses clients

Dispositions fiscales diverses dans deux lois du 30 juin 2017

Le 7 juillet 2017, le Moniteur belge publiait deux lois du 30 juin 2017 contenant des dispositions fiscales : la loi portant des mesures de lutte contre la fraude fiscale et la loi modifiant l'article 134 CIR 1992 en matière de calcul du crédit d'impôts pour enfant à charge.

Loi du 30 juin 2017 portant des mesures de lutte contre la fraude fiscale

Consultation du point de contact central à la Banque nationale de Belgique

Depuis 2013, la Banque nationale dispose d'un point de contact central auquel les banques belges doivent communiquer l'identité de leurs clients et les numéros de leurs comptes et contrats. Ce point de contact central peut être consulté par le fisc sous certaines conditions et moyennant le respect d'une procédure stricte.

Jusqu'à présent, le fisc pouvait rechercher les comptes bancaires dont un contribuable identifié était titulaire, mais pas l'inverse, à savoir rechercher le titulaire d'un compte bancaire sur la base du numéro de ce compte. Le fisc pourra désormais le faire (article 322 modifié, § 3, alinéa deux CIR 92).

Modifications en cas de demandes émanant de l'étranger

Quelques modifications ont été apportées aux règles de procédure qui s'appliquent lorsque le fisc belge reçoit une demande en provenance de l'étranger.

Premièrement, si le fisc mène des investigations à la demande d'un État avec lequel la Belgique échange des données fiscales¹, le délai d'investigation est prolongé de quatre ans, mais uniquement dans le but de répondre à la demande (article 333 modifié, alinéa trois CIR 1992). Le délai d'investigation est donc aussi long dans ce cas, sept ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition qu'en cas de fraude. Une différence existe toutefois, car, dans un contexte de fraude, le délai d'investigation ne peut être prolongé que si le fisc a notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent en ce qui le concerne. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition. Dans le cadre d'une demande provenant de l'étranger, par contre, cette notification n'est pas requise.

Deuxièmement, la levée du secret bancaire à la demande d'un État étranger est simplifiée. Auparavant, lorsqu'un État étranger demandait de manière expresse que la levée du secret bancaire² ne soit pas notifiée pré-

1 En application d'une convention préventive de la double imposition, d'un accord en vue de l'échange d'informations en matière fiscale ou d'un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral permettant l'échange d'informations.
2 Cette notification par pli recommandé est normalement obligatoire (art. 333/1, § 1, alinéa premier CIR 1992).

ablement au contribuable quand les droits du Trésor étaient menacés, il était déjà possible que la notification s'effectue post factum au plus tard dans les 90 jours de l'envoi de la demande de renseignements à la banque, mais pas avant le soixantième jour après l'envoi des informations à l'État étranger. Désormais, dans le cas d'une demande provenant d'un État étranger, la notification se fera toujours après coup, par pli recommandé, au plus tard dans les 90 jours qui suivent l'envoi des informations à l'État étranger (art. 333/1, § 1, alinéas trois et quatre modifiés CIR 1992). De plus, cette notification post factum ne sera même pas requise lorsque l'État étranger a déjà envoyé lui-même la notification ou si des indices sérieux de fraude fiscale apparaissent et que l'État étranger requiert expressément de ne pas envoyer de notification à la personne au sujet de laquelle il mène l'enquête.

Troisièmement, le fisc peut désormais, en dérogation à la loi relative à la publicité de l'administration, refuser de divulguer les demandes de renseignements d'autorités étrangères, les réponses du fisc belge à ces demandes et toute autre correspondance entre autorités compétentes, aussi longtemps que l'enquête de l'autorité étrangère n'est pas clôturée et pour autant que la divulgation soit susceptible de nuire aux besoins de l'enquête précitée, à moins que l'autorité étrangère n'ait expressément marqué son accord sur cette divulgation (nouvel article 337/1 CIR 1992).

Base légale de l'accroissement d'impôts en cas de remise tardive de la déclaration

Jusqu'à présent, la question de savoir si le fisc pouvait imposer un accroissement d'impôts en cas de remise tardive de la déclaration suscitait des discussions. Le texte de loi ne mentionnait cette sanction qu'en cas d'absence de déclaration. La question est désormais réglée, puisque la loi mentionne également la « remise tardive de la déclaration » comme motif d'accroissement d'impôts (article modifié 444, alinéa premier CIR 1992).

Saisie conservatoire en matière de TVA

Jusqu'ici, les agents de la TVA pouvaient procéder à une saisie conservatoire sur des biens qu'ils découvraient pendant leurs investigations et pour lesquels on pouvait raisonnablement supposer une infraction à la législation en matière de TVA parce qu'il était impossible d'identifier les parties intervenantes ou de déterminer l'origine, la quantité, le prix ou la valeur des biens.

Cette condition d'impossibilité d'identifier les parties ou de déterminer l'origine, la quantité, le prix ou la valeur des biens est à présent abrogée. Pour pratiquer une saisie conservatoire, il suffit que les agents de la TVA

constatent, à l'occasion de leurs investigations auprès d'une personne assujettie, des faits qui renvoient à une fraude grave et ont contribué à enfreindre les dispositions du Code de la TVA ou des arrêtés pris pour son exécution. Ils peuvent alors pratiquer une saisie conservatoire sur tous les biens meubles pour lesquels il n'a pas été démontré lors de ces investigations qu'ils appartenaient exclusivement à des tiers (article 52bis modifié, § 1, alinéa premier CTVA). En outre, la loi comporte à présent une énumération des mentions que le procès-verbal de saisie dressé par les agents doit obligatoirement contenir (article 52bis modifié, § 1, alinéa deux CTVA). Comme déjà auparavant, la saisie doit toujours être confirmée par le juge des saisies, mais cette confirmation doit désormais intervenir dans les deux mois – contre un mois précédemment – à compter de la notification du procès-verbal (article 52bis modifié, § 2, alinéa premier CTVA). Le débiteur saisi peut contester la saisie auprès du juge des saisies dans les trois mois suivant cette notification (article 52bis modifié, § 1, alinéa deux CTVA)

Entrée en vigueur

La loi ne mentionne pas quand ses dispositions doivent entrer en vigueur. Par conséquent, elles produisent leurs effets conformément à la règle générale, dix jours après publication au Moniteur belge, depuis le 17 juillet 2017.

Loi modifiant l'article 134 CIR 1992 en matière de calcul du crédit d'impôts pour enfant à charge

Pourquoi une modification ?

La loi relative au tax shift du 26 décembre 2015 a réduit, à partir de l'exercice d'imposition 2017, les taux à l'impôt des personnes physiques. Plus précisément, la tranche de revenus pour laquelle le taux d'imposition est de 25 % a été élargie. Sans mesure supplémentaire, cet élargissement n'a cependant aucun effet sur les contribuables bénéficiant d'une quotité exemptée d'impôt qui, grâce aux suppléments pour enfants et/ou autres personnes à charge, est supérieure à la fois à l'ancienne et à la nouvelle tranche de revenus soumise au taux de 25 %. Tant avant qu'après le tax shift, ils ne paient, en effet, aucun impôt sur cette tranche de revenus. Pour que ces contribuables profitent tout de même du tax shift, la manière de calculer la diminution de l'impôt sur la quotité exemptée d'impôt a été modifiée. Cette diminution reste calculée sur la base des barèmes des taux d'imposition de l'exercice d'imposition 2016, de sorte que la diminution est supérieure à l'impôt qui serait dû sur ce montant en vertu des nouveaux barèmes.

Pour les contribuables dont le revenu imposable était égal ou juste supérieur à la quotité exemptée d'impôt, il subsistait néanmoins un problème. L'imposition étant

calculée selon des barèmes de taux inférieurs à la diminution sur la quotité exemptée d'impôt, il pouvait arriver que ces contribuables n'aient pas ou pas suffisamment d'impôts pour que la diminution puisse être intégralement imputée sur la quotité exemptée d'impôt.

Quelle modification ?

La partie de la diminution d'impôt sur la quotité du revenu exemptée qui est supérieure à l'impôt qui serait dû sans cette diminution, et qui ne peut donc pas en être dé-

duite, est convertie, dans la mesure où elle concerne les suppléments pour enfants à charge, en un crédit d'impôt remboursable (art. 134 modifié, § 3 CIR 1992).

Entrée en vigueur

Exercice d'imposition 2017.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

Obtenir la restitution de la TVA facturée et déjà versée à l'Etat en cas de défaut de paiement de ses clients

1. Introduction

Selon les derniers chiffres communiqués par le SPF Economie – DG Statistique, 10.139 entreprises ont été déclarées en faillite, en Belgique, pour la période allant du mois d'avril 2016 au mois d'avril 2017¹.

De même, 914 jugements d'ouverture de procédure en réorganisation judiciaire ont été rendus pour l'année 2016².

Dans ce contexte économique, aucun opérateur n'échappe au défaut de paiement de la part de ses clients, ce qui génère inévitablement des problèmes de trésorerie et représente bien souvent une réelle menace pour la viabilité économique des plus petites structures.

La situation des fournisseurs et des prestataires qui doivent émettre leurs factures en appliquant un montant de TVA est encore plus difficile dans la mesure où, bien souvent, ils doivent verser à l'Etat, la TVA facturée alors même qu'ils n'ont reçu aucun paiement ou, dans les meilleurs cas, un paiement partiel de la part de leurs clients.

Conscient de ces difficultés, le législateur a prévu la possibilité pour les créanciers assujettis à la TVA, devant

faire face aux créances non payées de leurs clients, d'obtenir la restitution de la TVA versée à l'Etat.

La présente contribution a pour vocation de rappeler les possibilités et les conditions dans lesquelles une restitution de la TVA peut être demandée et obtenue de l'administration en cas de défaillance des clients.

2. Exposé du problème: les assujettis à la TVA sont soumis à des règles strictes en matière d'exigibilité de la TVA et de facturation

a. La TVA est due même en l'absence de réception de paiement par le client

Les fournisseurs et les prestataires ne choisissent pas le moment où ils versent à l'Etat le montant de la TVA facturé à leurs clients. Ils doivent, en effet, respecter des règles strictes en matière d'exigibilité de la TVA et d'obligation d'émission de factures.

Ces règles sont malheureusement indépendantes du fait de savoir si les clients ont effectivement payé les livraisons opérées ou les prestations de services effectuées.

Sans entrer, ici, dans le détail des principes relatifs à l'exigibilité de la TVA et de facturation, les principaux problèmes rencontrés par les fournisseurs et les prestataires viennent ainsi du fait que la TVA est due à l'Etat dès l'émission d'une facture d'acompte et dès qu'une livraison de biens ou qu'une prestation de services a été réalisée.

1 Chiffres communiqués par le SPF Economie, <http://statbel.fgov.be/fr/statistique/chiffres/economie/entreprises/faillites/mois>.

2 Chiffres communiqués par le SPF Justice, Service d'appui du collègue des cours et des tribunaux.

– Emission d'une facture d'acompte

Pour mémoire, l'émission d'une facture d'acompte à l'attention d'un client est redevenue, depuis le 1^{er} janvier 2016, une cause d'exigibilité de la TVA.

Autrement dit, de manière générale, les prestataires et fournisseurs sont redevables envers l'Etat de la TVA portée en compte sur leur facture d'acompte dès l'émission de celle-ci, alors même que, d'une part, ils n'ont pas encore réalisé l'opération (la livraison de biens ou la prestation de services) et que, d'autre part, ils n'ont encore reçu aucun paiement de leurs clients.

En contrepartie, les clients sont, en principe, en droit de déduire immédiatement la TVA qui leur est portée, en compte, ce qui revient à leur octroyer un réel crédit sur le compte de leurs fournisseurs et prestataires.

Exemple: Une société d'informatique, assujetti mensuel à la TVA, émet, le 8 juin 2017, une facture d'acompte à une société de télécommunication pour la commande de plusieurs ordinateurs pour un montant de 6.000 EUR HTVA (1.260 EUR TVA). La société d'informatique devra reprendre, dans sa déclaration périodique à la TVA du mois de juin 2017 (à déposer pour le 20 juillet), un montant de TVA due de 1.260 EUR. Autrement dit, la société d'informatique devra, pour cette date du 20 juillet 2017, verser 1.260 EUR à l'administration TVA alors que sa cliente ne lui versera, par exemple, l'acompte que le 31 juillet 2017. En sens inverse, alors même qu'elle n'a pas encore payé la facture d'acompte, la société de télécommunication pourra déduire la TVA de 1.260 EUR dans sa déclaration du mois de juin 2017.

– Emission d'une facture finale

De même, les fournisseurs et prestataires sont obligés, dans la plupart des cas, d'émettre leurs factures, au plus tard, le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur de la TVA³ (c'est-à-dire, la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services⁴).

Ainsi, en principe, dès le moment où les fournisseurs et prestataires émettent leurs factures, la TVA portée en compte à leurs clients devient exigible et ils en sont redevables envers l'Etat à ce moment⁵. Concrètement, le paiement de la TVA doit intervenir au plus tard, au moment

du dépôt de leur prochaine déclaration périodique à la TVA.

Les fournisseurs et prestataires ne peuvent ainsi, en principe, pas attendre d'avoir obtenu le paiement de leurs clients pour facturer.

Exemple: Un grossiste en fourniture de bureaux effectue une livraison de marchandises chez un client, le 2 février 2017. Il devra émettre sa facture, au plus tard, pour le 15 mars 2017. S'il facture le 14 mars 2017, il devra reporter cette facture dans sa déclaration TVA du mois de mars 2017 (s'il est assujetti mensuel) ou dans sa déclaration du premier trimestre 2017 (s'il est assujetti trimestriel), à déposer pour le 20 avril 2017. Le grossiste sera donc tenu de payer à l'Etat la TVA facturée à son client pour le 20 avril 2017.

L'émission de chaque facture entraîne donc le risque, pour les fournisseurs et prestataires de services de devoir verser à l'Etat, la TVA portée en compte à leurs clients, avant même d'en avoir reçu le paiement.

Exemple: Un architecte, assujetti trimestriel, émet une facture finale pour le suivi d'un chantier à un promoteur immobilier, le 25 février 2017, d'un montant de 8.500 EUR HTVA (1.785 EUR TVA). Selon ses conditions générales d'achat, le promoteur immobilier paie les factures de ses prestataires et fournisseurs à 90 jours. L'architecte devra donc reporter la facture du 25 février 2017 dans sa déclaration du 1^{er} trimestre 2017, à déposer le 20 avril 2017. Pour cette même date, il devra payer la TVA de 1.785 EUR alors même qu'il ne recevra le paiement de son client qu'à la toute fin du mois d'avril 2017 (dans le meilleur des cas !). Quant au promoteur, assujetti mensuel, il pourra obtenir le remboursement de la TVA qui lui a été facturée dans sa déclaration du mois de février 2017 à déposer pour le 20 mars 2017.

b. Pis-aller : Veiller à émettre une facture le plus tôt possible

Pour réduire autant que possible le délai endéans lequel la TVA devra être préfinancée par les fournisseurs et prestataires, il leur est généralement conseillé de facturer le plus tôt possible dans le mois (s'ils sont « assujetti déposant mensuel ») et ou dans le trimestre (s'ils sont « assujetti déposant trimestriel »), tout en respectant bien entendu la règle rappelée ci-avant selon laquelle la facture doit être émise, en principe, au plus tard le 15^e jour du mois qui suit celui au cours duquel intervient le fait générateur de la TVA (c'est-à-dire, pour rappel, la livraison de biens ou la prestations de services).

3 Arrêté royal TVA n°1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, article 4, § 1^{er}.

4 Code de la TVA, articles 16, § 1^{er}, alinéa 1 (pour les livraisons de biens) et 22, § 1^{er}, alinéa 1 (pour les prestations de services).

5 Code de la TVA, articles 17, § 1^{er}, alinéa 1 (pour les livraisons de biens) et 22 bis, § 1^{er}, alinéa 1 (pour les prestations de services).

Exemple : Un comptable est consulté pour l'établissement d'un « business plan » pour un jeune indépendant. Le « business plan » est finalisé le 16 janvier 2017 et il est envoyé au client. La prestation de service ainsi terminée constitue le fait générateur qui rend la TVA exigible. Le comptable doit émettre sa facture pour le 15 février 2017 au plus tard. En tant qu'assujetti trimestriel, le comptable devra verser la TVA sur sa prestation, au plus tard le 20 avril 2017. Il est donc conseillé d'émettre sa facture, dès la finalisation de la prestation de services pour se laisser le plus de temps possible pour recevoir le paiement de la part du client.

Dans beaucoup de situations malheureusement, ce conseil de bon sens ne suffit pas et les paiements se font toujours plus attendre, malgré les rappels de paiement, les mises en demeure et les différentes démarches des professionnels (avocats, huissiers ou sociétés de recouvrement). Il n'est, en effet, pas rare non plus que les prestataires et fournisseurs reçoivent l'information selon laquelle leur client a été déclaré en faillite ou qu'une procédure en réorganisation judiciaire a été introduite.

3. En matière de TVA, que peuvent, dès lors, faire les fournisseurs et prestataires en cas de défaillance de leurs clients ?

a. Possibilité d'obtenir la restitution de la TVA versée à l'Etat

Le Code de la TVA vient au secours des créanciers ayant perdu totalement ou partiellement leurs créances sur les montants facturés en leur donnant la possibilité de demander la restitution de la TVA versée à l'Etat, à due concurrence des montants non reçus.

Parmi les hypothèses strictes et limitatives⁶ dans lesquelles la TVA qu'un assujetti a payée peut lui être reversée, le Code de la TVA prévoit, en effet, celle de la « perte totale ou partielle de la créance du prix »⁷.

Ainsi, en fonction du montant du prix facturé qui n'a pas été payé par le client, le fournisseur ou le prestataire pourra postuler à la restitution de la TVA qu'il avait versée à l'Etat, moyennant le respect de certaines conditions.

b. Les conditions de fond d'obtention de la restitution⁸

1) Non-paiement total ou partiel de la facture émise

Pour qu'un fournisseur ou un prestataire puisse obtenir la restitution de la TVA facturée à son client, il faut bien entendu qu'il puisse démontrer qu'il n'a pas reçu le paiement total ou partiel de la facture émise à son client.

2) Existence d'une convention

Par ailleurs, pour pouvoir obtenir la restitution de la TVA, le fournisseur ou le prestataire doit démontrer que les biens ou les services ont été fournis en exécution d'une convention qui n'a ni été annulée, ni été résolue⁹.

Autrement dit, le prestataire ou le fournisseur ne peut pas obtenir la restitution de la TVA si la facture n'a pas été payée en raison du fait que la commande ou la convention a été annulée.

3) Peu importe le motif du défaut de paiement

On relèvera que le fournisseur ou le prestataire pourra demander la restitution en cas de non-paiement par le client, quelle que soit la cause de ce non-paiement (autre que celui de l'annulation ou de la résolution d'une convention comme expliqué ci-avant).

Exemple : arrêt des activités du client, maladie du gérant, procédure en réorganisation judiciaire, faillite, etc.

4) La perte de la créance du fournisseur ou du prestataire doit être certaine

Enfin, l'administration exige que le non-paiement partiel ou total de la facture soit certain. En pratique, le respect de cette condition n'est pas toujours évident à démontrer.

La difficulté principale réside dans le fait de savoir à quel moment la perte de la créance du prestataire ou du fournisseur peut être considérée comme certaine.

– *Présomption : inscription de la perte au compte de « Pertes et Profits »*

Afin de faciliter, à première vue, la tâche des assujettis, l'administration, en pratique, ne contestera pas le caractère certain de la créance lorsque le montant de la perte

⁶ Code de la TVA, article 75.

⁷ Code de la TVA, article 77, § 1^{er}, 7^o.

⁸ Voir en ce sens, Manuel de la TVA, n°530 et n°541 et Arrêté royal TVA n°4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, article 3.

⁹ Toutefois, conformément à l'article 77, § 1^{er}, 5 du Code de la TVA, la restitution est également possible, moyennant l'accomplissement des mêmes formalités que celles de l'article 77, § 1, 7^o du Code de la TVA, où la vente est résolue à l'amiable, ce qui suppose, entre les parties, une mise à néant du contrat et une remise des choses dans leur pristin état (voir en ce sens, la question parlementaire n°5-6045 de Madame Fabienne Winckel du 5 avril 2012).

est inscrit par l'assujetti au compte de « Pertes et Profits ».

Toutefois, cette inscription ne suffit pas à elle seule. L'administration exige, en outre, que le fournisseur ou le prestataire puisse démontrer que l'inscription en « Pertes et Profits » a bien été faite à un moment où le créancier est en mesure d'établir, par tous moyens de droit ou de fait, que sa créance est réellement irrécouvrable.

En pratique, on conseille qu'en fonction de l'importance des sommes dont la restitution est demandée, il est toujours préférable de contacter l'administration TVA afin de les prévenir de l'introduction de la demande et de vérifier si les éléments avancés sont suffisants pour justifier de cette demande.

Bien souvent, l'administration se contentera d'un courrier de mise en demeure d'un avocat, d'un huissier ou d'une société de recouvrement restée sans réponse de la part du client débiteur.

Par contre, de simples courriers de rappels de la part du fournisseur ou du prestataire ne suffiront pas à démontrer le caractère certain de la perte de la créance.

Autrement dit, il faut que le prestataire et le fournisseur puisse démontrer qu'il a vraiment mis en œuvre le maximum de moyens pour essayer d'obtenir le paiement de la part de son client.

Il peut d'ailleurs arriver, en fonction des cas qui lui sont soumis que l'administration aille jusqu'à exiger, la preuve qu'un jugement a été obtenu à l'encontre du client défaillant pour accepter la demande de restitution du fournisseur ou du prestataire.

Pour le surplus, la preuve du caractère certain de la perte est facilitée en cas de faillite ou de réorganisation judiciaire du client depuis le mois d'avril 2005¹⁰.

– Facilité de la preuve en cas de faillite

Pour mémoire, lorsqu'une société (commerçant) n'est plus en mesure de faire face à ses paiements de manière persistante et qu'elle n'obtient plus de crédit (ébranlement du crédit) ou que, de manière générale, elle n'arrive plus à se procurer de fonds extérieurs, cette société doit faire aveu de faillite auprès du greffe du tribunal de commerce¹¹. De même, une société qui se trouve dans cette

situation risque de se faire citer en faillite par un ou plusieurs de ses créanciers ainsi que par le ministère public.

Si le tribunal de commerce estime qu'effectivement les conditions de la faillite sont réunies, un jugement déclaratif de faillite sera rendu. Aux yeux de la loi, dès que le jugement déclaratif est prononcé, la société est réputée en cessation de paiement et la gestion de ses biens lui est retirée pour être confiée à un ou plusieurs curateurs. Ces derniers auront notamment comme mission d'analyser les différentes déclarations de créances, de faire un inventaire des biens de la société en faillite et d'essayer de désintéresser un maximum de créanciers.

La mission des curateurs, laquelle peut ainsi prendre plusieurs années, se terminera lors du prononcé du jugement de clôture de la faillite.

Avant 2005, il fallait attendre le jugement de clôture de la faillite (lequel pouvait intervenir plusieurs années après le jugement déclaratif de faillite) ou une attestation d'irrecevabilité émise par le curateur pour que l'administration de la TVA considère qu'un créancier était dans les conditions pour demander la restitution de la TVA.

Depuis 2005, le législateur a amélioré le sort des fournisseurs et prestataires dans la mesure où la créance est admise comme définitivement perdue dès qu'un jugement a déclaré le client en faillite. Autrement dit, il ne faut plus attendre le jugement de clôture. Dès le jugement déclaratif de faillite, un créancier est dans les conditions pour demander la restitution de la TVA.

Il est entendu que, si postérieurement au jugement déclaratif de faillite et à la demande de restitution de la TVA par un fournisseur ou prestataire, le curateur parvient à dégager un solde en faveur de ce fournisseur ou du prestataire, ce dernier devra évidemment reverser le montant de la TVA relatif au solde récupéré.

– *Facilité de la preuve en cas de réorganisation judiciaire*
Pour rappel, la procédure en réorganisation judiciaire « remplace » le concordat judiciaire depuis le 1^{er} avril 2009¹².

La procédure de réorganisation judiciaire permet principalement d'accorder un sursis au débiteur en vue de permettre la conclusion d'un accord amiable avec les différents créanciers ou d'obtenir l'accord collectif de ceux-ci sur un plan global de réorganisation. Dans la majorité des cas, les créanciers renoncent ou se voient contraints de renoncer à un certain pourcentage de leurs créances, ou encore se voient contraints de permettre le transfert,

10 Loi du 7 avril 2005 modifiant l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la loi du 8 août 1997 sur les faillites et le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue d'assurer un traitement fiscal plus équitable aux créanciers dans le cadre d'un concordat judiciaire ou d'une faillite, M.B., 20 avril 2005 et Circulaire n° AAF/2005-0772 (AAF 12/2005) du 11 juillet 2005.

11 Voir en ce sens, la loi du 8 août 1997 sur les faillites, M.B., 28 octobre 1997, *Errat.*, M.B., 7 février 2001.

12 Voir en ce sens, Arrêté royal du 27 mars 2009 fixant l'entrée en vigueur de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, M.B., 31 mars 2009.

sous autorité de justice, à un ou plusieurs tiers, de tout ou partie de l'entreprise ou de ses activités.

Lorsque la procédure judiciaire a lieu par accord amiable avec chacun des créanciers, la perte de la créance des fournisseurs et prestataires est certaine dès la date du jugement qui constate l'accord amiable intervenu. La restitution de la TVA pourra alors, à ce moment, être demandée par le fournisseur ou le prestataire mais, uniquement pour la créance dont l'abattement a été consigné.

Exemple: Un grossiste en matériaux de construction émet une facture pour un montant de 28.000 EUR HTVA (5.880 EUR TVA) à une société de plafonnage. Cette dernière introduit une requête en réorganisation judiciaire. Un accord est trouvé entre la société de plafonnage et chacun de ses créanciers. L'accord avec le grossiste en matériaux de construction prévoit que sa facture sera payée à concurrence de 80%. Une fois que le jugement actant cet accord est rendu, le grossiste en matériaux de construction pourra demander à obtenir la restitution de 20% de la TVA facturée (puisque'il est certain que cette partie ne lui sera jamais payée par sa cliente), soit 1.176 EUR.

Par ailleurs, en cas de procédure judiciaire par accord collectif (plan global de paiement homologué par le tribunal), la perte de la créance est considérée comme certaine à la date du jugement homologuant l'accord collectif intervenu. Comme pour la procédure en réorganisation judiciaire par accord amiable, le fournisseur ou le prestataire ne pourra prétendre au remboursement de la TVA que pour la partie de sa créance qui n'est pas reprise dans le plan de paiement puisqu'il est censé ne plus en recevoir le paiement par le client.

Enfin, en cas de procédure judiciaire par transfert sous autorité de justice, la perte de la créance est considérée comme certaine à la date de la décision de clôture de la procédure en réorganisation judiciaire, en ce qui concerne les dettes qui, suite au transfert, ne peuvent pas être apurées et ne seront donc jamais payées au fournisseur ou au prestataire.

c. Les conditions de forme d'obtention de la restitution¹³

La restitution de la TVA est soumise à certaines exigences formelles consistant d'une part, à l'émission d'un document rectificatif et d'autre part, à la tenue d'un registre des restitutions.

13 Manuel TVA, n°548 et Arrêté royal TVA n°4, article 4.

1) Emission d'un document rectificatif¹⁴

Au plus tard au moment où le fournisseur ou le prestataire demande la restitution de la TVA, il doit émettre un document rectificatif à l'attention de son client en indiquant :

- les éléments permettant d'identifier l'opération sur laquelle porte la restitution ;
- la déclaration dans laquelle la somme à restituer a été comprise parmi les taxes dues ;
- la cause de la restitution ;
- la TVA acquittée ;
- le montant à restituer.

En sens inverse, le client qui reçoit un tel document rectificatif doit rembourser à l'administration, le montant de la TVA qu'il a déduit précédemment (étant donné qu'en réalité, il n'a jamais payé le montant de TVA à son fournisseur ou prestataire).

Il est à noter qu'en cas de non-paiement de la TVA par suite de la faillite de son client, le fournisseur ou le prestataire n'est pas tenu à l'obligation formelle d'établir un document rectificatif.

2) Tenue d'un registre des restitutions

Le fournisseur ou le prestataire doit conserver un double de son document rectificatif et l'inscrire dans un registre spécifique. Il est généralement vivement conseillé d'annexer au document rectificatif toutes les preuves justifiant que les conditions pour obtenir la restitution de la TVA sont bien remplies (exemples: échanges des correspondances avec le client, copie du courrier de mise en demeure des avocats, copie du jugement déclaratif de faillite ou impression de la copie de l'extrait de la banque carrefour des entreprises montrant que le client est bien en faillite, etc.).

d. Quid pratiquement ?

La demande de restitution de la TVA se fait au moyen de la déclaration périodique à la TVA du fournisseur ou du prestataire.

Le montant HTVA non payé par le client (et qui correspond aux documents rectificatifs émis) doit être mentionné en case 62 « diverses régularisations TVA en faveur du déclarant »¹⁵.

14 Code de la TVA, article 79, Arrêté royal TVA n°4, article 4 et Manuel TVA, n°549.

15 Le Manuel TVA, en son numéro 551, fait mention du fait que les documents rectificatifs doivent être repris en case 49 (« montant des notes de crédit délivrées et des corrections négatives relatif aux opérations du cadre II (« opérations à la sortie ») et en case 64 (« TVA à récupérer sur les notes de crédit délivrées ») de la déclaration TVA du fournisseur ou du prestataire qui exerce son droit à déduction. Toutefois, il semble plus approprié, de reprendre le montant de TVA dont la restitution est demandée en case 62 de la déclaration TVA (« diverses régularisations TVA en faveur du déclarant »). Voir en ce sens, la question parlementaire déjà citée n°5-6045 de Madame Fabienne Winckel du 5 avril 2012.

L'action en restitution s'exerce sans intervention directe et sans contrôle préalable de l'administration.

Toutefois, un contrôle du respect des conditions de la restitution peut avoir lieu à deux moments, à savoir avant le remboursement effectif des sommes à restituer (généralement lorsque les montants à restituer sont d'une certaine importance) ou dans le cadre d'un contrôle plus général effectué postérieurement à la restitution (contrôle fiscal).

Autrement dit, le fournisseur ou le prestataire qui demande la restitution doit être à tout moment en mesure de justifier qu'il était dans les conditions de la restitution. Il est donc primordial de conserver la preuve des conditions de la restitution.

e. Point d'attention : l'action en restitution est soumise à prescription

L'article 82 *bis* du Code de la TVA prévoit que l'action en restitution de la TVA est prescrite à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est survenue.

Aussi, dès que les conditions pour demander la restitution sont réunies, il est conseillé au fournisseur et prestataire d'émettre, sans tarder, un document rectificatif et de demander la restitution de la TVA.

f. TVA à reverser à l'Etat en cas de retour à meilleure fortune du client

Si le client défaillant, dans le cadre de la liquidation de la faillite ou, d'une manière plus générale, revient à meilleure fortune et qu'il verse à son fournisseur ou prestataire la totalité ou une partie de la somme qui avait été considérée comme irrécouvrable, ce créancier doit reverser à l'Etat la TVA correspondant au montant recouvré et dont il a précédemment obtenu la restitution¹⁶.

Exemple : Un vendeur de meubles de bureaux a livré du nouveau mobilier à un bureau d'ingénieurs en mars 2016. Malgré différents rappels de paiement et une mise en demeure par avocat ainsi qu'un jugement obtenu à son encontre, le vendeur n'a toujours pas reçu le paiement de sa facture en décembre 2016. Il demande alors la restitution de la TVA facturée via sa déclaration TVA du mois de janvier 2017, déposée le 20 février 2017. En juin 2017, le vendeur reçoit, contre toute attente, le paiement de sa facture. Il devra reverser la TVA relative à cette facture à l'administration de la TVA.

Mr. Sandrina PROCEK et Mr. Vanessa HUYNH

¹⁶ Code de la TVA, article 79, alinéa 3.