

LA LOI-PROGRAMME DU 27.12.2006 CONTIENT DE TRÈS NOMBREUSES MODIFICATIONS AU CODE TVA¹

(2^e partie) - suite édition du 30/06/2007

■ Statut des organismes publics¹⁴

Le régime TVA applicable aux organismes publics vient d'être fortement modifié.

Rétroactes : le régime TVA des organismes publics a déjà fait couler beaucoup d'encre. Le régime retenu par la Belgique avait fait l'objet de beaucoup de critiques. Ainsi, la Commission Européenne avait adressé une observation à la Belgique en 1992¹⁵. De plus, la Cour d'Arbitrage a estimé que l'article 6 al.3 du code TVA viole les articles 170 § 1er, 10 et 11 de la Constitution (arrêt n° 57/2005 du 16.03.2005, www.arbitrage.be).

L'intention du législateur ressort clairement des travaux préparatoires : « le présent projet a précisément pour objet de se conformer désormais tant au prescrit communautaire qu'aux règles de constitutionnalité soulignées par cet arrêt de la Cour d'Arbitrage »¹⁶.

La Belgique n'avait donc d'autre choix que de modifier le régime.

Rappel du régime antérieur à la modification : en simplifiant le régime était le suivant : en principe, pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, l'Etat, les Communautés, les Régions de l'Etat Belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les

établissements publics n'avaient pas la qualité d'assujetti. Toutefois, le Roi pouvait leur reconnaître la qualité d'assujetti pour ces activités dans la mesure où leur non assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence. D'autre part, un arrêté royal (n° 26) prévoyait une liste d'activités qui entraînaient l'assujettissement à la TVA¹⁷.

Deux auteurs résument l'application concrète du système comme suit : « la Belgique a donc choisi d'établir dans l'arrêté royal n° 26 une liste limitative d'opérations et d'activités susceptibles d'être effectuées par des autorités publiques et pour lesquelles il a été considéré d'office qu'une certaine concurrence avec le secteur privé était susceptible d'exister. Il importe de remarquer que, en dehors des activités et opérations reprises dans cette liste, le non assujettissement des organismes publics, et donc notamment des villes et communes, constitue la règle en pratique. Il n'est donc, dans l'état actuel des choses, pas aisé d'obtenir cet assujettissement, même si, dans le cas d'activités exercées par une commune et non visées à l'arrêté royal n° 26 devaient apparaître des distorsions de concurrence d'une certaine importance »¹⁸.

Régime applicable sur base de la nouvelle disposition (laquelle entre en vigueur le 01.07.2007)¹⁹ :

Quelles sont les principales modifications ?

► L'article 6 al.2 du code TVA prévoit maintenant clairement que : « la qualité d'assujetti leur est reconnue

¹⁴ Article 6 du code TVA.

¹⁵ Travaux parlementaires de la loi du 27.12.2006, Doc 51 2773/021, page 18, www.lachambre.be

¹⁶ Travaux parlementaires de la loi du 27.12.2006, Doc 51 2773/021, page 18, www.lachambre.be

¹⁷ Article 6 du code TVA avant sa modification par la loi-programme du 27.12.2006 : « L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. Toutefois, le Roi leur reconnaît la qualité d'assujetti pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En outre, Il énumère les opérations pour lesquelles, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables, les organismes précités ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti. ». Pour un exposé de cet ancien régime, voir : E. Rivera et B. Vanderstichelen, « la TVA et les autorités publiques locales : une improbable réconciliation ? », R.G.F. n° 12, décembre 2004, pages 15 et suivantes. Sous ce régime déjà, les autorités publiques avaient malgré tout certaines obligations TVA dans des cas spécifiques (acquisition intracommunautaire,...) Les lecteurs intéressés trouveront des remarques intéressantes dans l'article cité supra.

¹⁸ E. Rivera et B. Vanderstichelen, « la TVA et les autorités publiques locales : une improbable réconciliation ? », R.G.F. n° 12, décembre 2004, pages 15 et suivantes.

¹⁹ L'article 40 de la loi-programme du 27.12.2006 précise cette entrée en vigueur. L'article 6 du code TVA, après sa modification, énonce :

« L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics qui effectuent des opérations autres que celles qui sont exemptées en vertu de l'article 44, ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, la qualité d'assujetti leur est reconnue pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Ils ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités ou opérations suivantes, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables :

1° les services de télécommunications;

2° la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique;

3° le transport de biens et de personnes;

4° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;

5° les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente;

6° les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits;

7° l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial;

8° l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping;

9° les travaux de publicité;

10° les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 1er, § 7;

11° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires;

12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision.»

pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ». Ainsi, deux auteurs donnent les exemples suivants : « Tel pourrait être le cas de repas livrés au domicile de particuliers par un CPAS, lequel entrerait en concurrence avec un traiteur livrant aussi des repas à domicile, ou en cas d'exploitation par une commune d'un crématorium ou d'une laverie, à moins éventuellement que ces activités soient effectuées dans le cadre d'un atelier protégé »²⁰.

- > l'arrêté royal n° 26 sera abrogé. Le nouveau texte légal (article 6 al.3 du code TVA) reprend les activités (pour autant qu'elles ne soient pas négligeables) pour lesquelles l'organisme public aura la qualité d'assujetti.

Remarquons que cette liste n'est pas identique à celle figurant dans l'A.R. n° 26. Dans cette mesure, plusieurs questions se posent (pour un aperçu de ces difficultés : I. Massin, « Repêchage des organismes de droit public exclus de l'assujettissement », *Fiscologue* n° 1055).

- > Le nouvel article 6 al.1 du code TVA entend également préciser que « les activités ou opérations accomplies par ces organismes publics en tant qu'autorités publiques ne sont pas celles qui sont par ailleurs exemptées par l'article 44 du code TVA. Autrement dit, lorsqu'un organisme public effectue des opérations exemptées en vertu de l'article 44 du code TVA, il doit être considéré comme un assujetti exempté au même titre qu'un organisme privé ayant les mêmes activités exonérées et non plus comme un non assujetti au sens de l'article 6 du code TVA »²¹.

Mr VAN DYCK²² écrit à ce sujet: « Une ville ou une commune aura donc la qualité d'assujetti, en principe, lorsqu'elle organise par exemple un enseignement scolaire ou exploite un hôpital. Ou encore lorsqu'elle exploite sans but lucratif une bibliothèque ou une piscine... »

Cela n'est pas anodin. En effet, les assujettis exemptés ont certaines obligations au regard de la TVA. Ainsi, par exemple, ils doivent soumettre à la TVA certains travaux immobiliers qu'ils réalisent eux-mêmes (pour leurs propres besoins). Il s'agit là de l'assimilation à la prestation de services visée à l'article 19 § 2 du code TVA. Voilà donc une mesure qui ne sera pas sans conséquence économique pour les organismes publics.

D'autre part, dans certains cas, les assujettis exemptés sont redevables de la TVA localisées en Belgique. Du fait de leur qualité d'assujetti exempté certaines prestations de services seront localisées en Belgique (exemple, article 21 § 3, 7° du code TVA : prestations de type intellectuel,...).

Il est impossible de cerner ici toutes les subtilités du régime. Il est conseillé de consulter les sources suivantes : *Fiscologue*

du 22.12.2006 (n° 1052) ; du 12.01.2007 (n° 1053), du 26.01.2007 (n° 1055).

En conclusion, il appartiendra à tous les organismes publics de prendre en compte, dans les différentes activités rencontrées, les conséquences TVA. Il ne faudra pas tarder pour procéder à cette analyse, l'entrée en vigueur va bientôt intervenir.

■ base d'imposition à la TVA.

Faisant suite à l'arrêt SCANDIC (CJCE, 20.01.2005, C-412/03), les dispositions légales concernant la base d'imposition ont été modifiées.

En substance, l'arrêt SCANDIC a dit que « Il ressort de ce qui précède que les articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui considère comme le prélèvement d'un bien ou la prestation de services pour des besoins privés des opérations pour lesquelles une contrepartie réelle est acquittée même si cette contrepartie est inférieure au prix de revient du bien ou du service fourni ».

Pour un exposé de cette jurisprudence : L. Taimont, « *avantage de toute nature et TVA : un couple prometteur...* », *actualités fiscales* 2005 n° 11.

Le 29.07.2005, l'administration fiscale précisait dans une « Info », publiée sur www.fisconet.be, qu'une demande de dérogation avait été introduite en vue d'introduire le présent mécanisme : « (...) La mesure dont il s'agit vise à lutter contre le phénomène qui survient lorsqu'une opération imposable est effectuée à un prix inférieur à sa valeur normale, dans le cadre de liens particuliers qui unissent les parties. Le montant de la taxe ainsi perçue est donc moindre, ce qui représente une perte réelle et durable des recettes fiscales pour l'Etat. (...) »

Le code TVA, en ses articles 32 et 33, définit maintenant une « valeur normale » et prévoit, dans certains cas, que la base d'imposition est constituée par cette valeur.

La valeur normale est « (...) le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant à l'intérieur du pays dans lequel la transaction est imposée, pour se procurer à

²⁰ L. Taimont et T. Lamparelli, « nouveautés TVA pour 2007 », *actualités fiscales*, n° 3, année 2007.

²¹ Travaux préparatoires de la loi du 27.12.2006, Doc 51 2773/001, page 36, www.lachambre.be

²² J. Van Dyck, « Etablissements publics : vraiment pas de TVA sur les travaux d'entretien ? », *fiscologue* n° 1053.

ce moment les biens ou les services en question (...) »

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une transaction comparable, la valeur normale d'une livraison de biens ne peut être inférieure au prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectue cette livraison, et, lorsqu'il s'agit d'une prestation de services, au montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de cette prestation.

L'article 33 § 2 du code TVA précise les hypothèses où il y aura recours à la « valeur normale » :

« 2. Par dérogation à l'article 26, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 lorsque :

- 1° la contrepartie est inférieure à la valeur normale;*
- 2° le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due;*
- 3° le bénéficiaire est lié avec le fournisseur de biens ou le prestataire de services :*
 - en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré;*
 - en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré. »*

Selon la circulaire 03/2007²³, la règle de la valeur normale ne conduit pas nécessairement à ce qu'il faille procéder à une réévaluation de la base d'imposition lorsque des raisons commerciales justifient la contrepartie réelle de l'opération (ex. : livraisons de biens ou prestations de services lors d'une promotion, de la vente d'un stock endommagé, d'une fin de série ou en fin de saison et de la vente sur liquidation). De même, cette règle de réévaluation n'a pas d'objet s'il peut être démontré que l'opération réalisée entre des personnes liées entre elles est accessible au même prix à d'autres preneurs non liés.

Etant donné ces adaptations, pourra-t-on toujours tenir compte de l'A.T.N., tel que fixé en matière d'ISR, au niveau TVA ? ²⁴ Espérons rapidement une position claire de l'administration.

Paul Philippe HICK

Avocat

Professeur à la CBCEC Liège

²³ Circulaire 3/ 2007, (AAF/2006-0362 - AAF/2006-0718) dd. 15.02.2007, www.fisconet.be. (point 43).

²⁴ Voir *Fiscologue* n° 1062 du 16.03.2007.