

La prescription des crédits d'impôts TVA : « *nihil novi sub sole* », et pourtant...

VINCENT SEPULCHRE*

Depuis quelques années, de nombreux contribuables se sont vu tout d'un coup opposer des règles de la prescription à un crédit d'impôt TVA parfois ancien, sans qu'aucune modification légale ne soit intervenue et sans aucunement contester le bien-fondé même de la somme à restituer. Il s'agit donc d'un refus de restitution effective de ce qui lui revient pourtant de droit, de par ses déductions légalement opérées en vertu de l'article 45 du Code de la TVA.

Dès l'abord, il nous paraît étonnant que, la TVA existant depuis 1971, l'administration fiscale ait soudain découvert l'existence des règles de prescription en matière de restitution, ces dernières années. En effet, sur ce point, rien n'a été légalement modifié (en dehors du délai initial en 1999) depuis 1971, date à laquelle le Code de la TVA faisait déjà renvoi aux règles civiles de la prescription.

« Nihil novi sub sole », depuis 1971.

Et pourtant, la bataille judiciaire fait aujourd'hui rage sur ce front.

Le présent article a pour ambition de faire le point sur les arguments juridiques en présence et, surtout, de rappeler l'importance du droit civil dans cette matière fiscale. En effet, comme nous le constaterons ci-après, « l'arme fatale » dans ces litiges réside en réalité dans ce droit civil, rendu applicable en la matière par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. Ce que l'administration fiscale a tendance à oublier dans ses prétentions, et ce que les contribuables omettent souvent de lui rappeler.

I. Aspects civils : les principes de la prescription

L'article 2219 du Code civil définit la prescription comme étant « un moyen d'acquérir ou de se libérer par un certain laps de temps, et sous les conditions déterminées par la loi ».

Il existe deux types de prescriptions :

- la prescription acquisitive qui permet d'acquérir la propriété (art. 712 C. civ.) ;
- la prescription extinctive qui a pour effet d'éteindre un droit réel ou un droit de créance (art. 1234 C. civ.).

II. La prescription d'une restitution en TVA

Les articles 81 à 83 du Code de la TVA organisent un régime de prescription spécifique à la TVA.

En matière de prescription d'une restitution, les règles sont donc les suivantes, sachant qu'il faut en réalité conjuguer deux délais de prescription :

- 1° l'un initial qui démarre à la naissance de l'action en restitution ;
- 2° le second qui est issu d'un acte interruptif d'une prescription initiale entamée (ou d'une prescription subséquente précédente).

A. Définitions préalables de la date de naissance de l'action en restitution de la TVA

L'action en restitution de TVA prend naissance⁽¹⁾ :

- 1° *lorsque la restitution provient d'un montant des déductions excédant celui des taxes dues* (art. 76, § 1^{er}, du Code de la TVA), *lorsque l'ayant droit de la restitution est un assujéti déposant des déclarations périodiques à la TVA* :
à la naissance de cet excédent par le dépôt de la déclaration périodique qui fait apparaître l'excédent des taxes déductibles sur les taxes dues (*Manuel de la TVA*, n° 539) ;
- 2° *lorsqu'il s'agit de la restitution de la TVA en cas de perte totale ou partielle de la créance du prix* (art. 77, § 1^{er}, 7°, C.TVA), *en cas de faillite ou de concordat judiciaire* :

* Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL. Chargé de Cours à l'ULiège. Maître de conférences à l'U.L.B. Professeur à l'École Supérieure des Sciences Fiscales. Maître de conférences à H.E.C. – École de gestion de l'Université de Liège. Membre du Tax Institute de l'ULiège.

(1) Voy. aussi la circulaire administrative n° 2 du 26 mai 2000, n° 29, pp. 15-16.

- en cas de faillite, à la date du jugement déclaratif de faillite ;
- en cas de concordat judiciaire, à la date du sur-sis définitif, en ce qui concerne les créances dont l'abattement est acté dans le plan de redressement (art. 3, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'inséré par la loi du 7 avril 2005 ; voy. circ. n° 12/2005 du 11 juillet 2005) ;

3° lorsque la restitution provient de la *survenance d'une cause de restitution inscrite aux articles 76, 77, § 1^{er} bis, du Code de la TVA, mentionnés ci-dessus, lorsque l'ayant droit de la restitution n'est pas déjà mentionné aux deux numéros précédents* :

à la date où survient la cause de restitution.

B. Délai de prescription initiale d'une action en restitution lorsque l'ayant droit dépose des déclarations périodiques à la TVA

L'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît (art. 82 C.TVA) et la prescription de l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue (art. 82bis C.TVA).

Il s'agit donc du premier délai de prescription qui démarre dès le moment de la naissance de l'action en restitution, telle que définie au point A. ci-dessus.

C. Délai de prescription subséquente d'une action en restitution en cas d'interruption de prescription

1. Généralités

Lorsqu'une prescription initiale a été entamée, l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA prévoit que les prescriptions tant pour le recouvrement que pour la restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales, sont interrompues de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil⁽²⁾ (citation en justice même devant un juge incompetent,

notification d'une saisie ou d'un commandement de payer, reconnaissance de dette explicite ou implicite).

Sont également assimilées, quant à leurs effets, à ces actes interruptifs visés à la phrase précédente, la renonciation au temps couru de la prescription⁽³⁾ et la notification d'une contrainte visée à l'article 85 du Code de la TVA (art. 83, § 2, C.TVA).

Il y a alors un second délai de prescription naissant dès l'interruption de la prescription initiale par un acte interruptif de prescription, en vertu de l'article 83 du Code de la TVA. En cas d'interruption de prescription par l'un de ces actes, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a instance en justice (art. 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, *in fine*, C.TVA).

Les actes interruptifs de prescription sont donc les suivants, en TVA :

- 1° la notification par pli recommandé à la poste d'une contrainte (art. 83, § 2, C.TVA) ;
- 2° la renonciation au temps couru de la prescription (art. 83, § 2, C.TVA) ;
- 3° la citation en justice (art. 2244 du Code civil, rendu applicable à la TVA par l'article 83, § 1^{er}, al. 1^{er}, C.TVA) ;
- 4° la notification d'un commandement de payer (art. 2244 du Code civil, rendu applicable à la TVA par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, C.TVA) ;
- 5° la notification d'une saisie (art. 2244 du Code civil, rendu applicable à la TVA par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, C.TVA) ;
- 6° la reconnaissance de dette (article 2248 du Code civil, rendu applicable à la TVA par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, C.TVA), soit explicite, soit implicite.

2. Le droit civil de l'interruption de prescription, rendu applicable à la TVA par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, C.TVA

Les articles 2242 à 2250 du Code civil organisent effectivement le *mécanisme d'interruption de prescription*.

L'interruption de la prescription a lieu « lorsque le cours de la prescription est ainsi brisé par l'exercice

⁽²⁾ Voy. aussi Civ. Bruxelles, 6 novembre 1991, *F.J.F.*, 1992, p. 32.

⁽³⁾ Quest. parl. n° 1479 de Monsieur le représentant Fournaux du 8 septembre 1998.

ou par la reconnaissance du droit qu'elle affecte »⁽⁴⁾. Elle implique deux choses⁽⁵⁾ :

- le temps écoulé avant l'interruption est perdu ;
- une nouvelle prescription peut prendre cours.

L'article 2242 du Code civil distingue deux types d'interruptions de la prescription : l'interruption naturelle qui a lieu lorsque le possesseur est privé de la jouissance de la chose pendant plus d'un an et l'interruption civile qui « résulte d'une interpellation formelle du créancier » (art. 2243 C. civ.).

L'interruption civile peut émaner du titulaire du droit, par une citation en justice, un commandement, une saisie, une mise en demeure envoyée par voie recommandée (art. 2244 C. civ.). Elle peut également émaner de celui qui prescrit, c'est-à-dire du débiteur. À cet égard, l'interruption de la prescription peut notamment avoir lieu par reconnaissance du débiteur. En effet, l'article 2248 du Code civil prévoit que « La prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur ou le possesseur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait ».

L'interruption de la prescription par reconnaissance du débiteur s'applique aussi bien à la prescription extinctive (même lorsqu'elle résulte d'une infraction), qu'à la prescription acquisitive⁽⁶⁾ mais, lorsqu'il s'agit d'une prescription d'ordre public, elle n'est applicable que si une disposition expresse le prévoit⁽⁷⁾.

La reconnaissance est un acte unilatéral. Il s'agit en réalité d'un aveu qui répond au droit civil commun⁽⁸⁾. En conséquence,

1° la reconnaissance de dette ne doit pas être acceptée par celui qui en profite⁽⁹⁾ ;

2° la reconnaissance ne doit pas être dirigée vers le titulaire du droit⁽¹⁰⁾ ;

3° la reconnaissance peut être expresse ou tacite, du moment qu'elle est certaine⁽¹¹⁾.

- a) Lorsque la *reconnaissance est expresse*, elle n'est soumise à aucune formalité⁽¹²⁾. Elle peut être verbale ou écrite. À titre d'illustration, la reconnaissance peut résulter d'une correspondance entre parties intéressées⁽¹³⁾, d'une déclaration de succession⁽¹⁴⁾, d'un inventaire après décès⁽¹⁵⁾, de l'inscription d'une dette au bilan déposée par le débiteur failli⁽¹⁶⁾,...
- b) Lorsque la *reconnaissance est tacite*, elle s'induit d'une manière certaine des actes de celui qui prescrivait⁽¹⁷⁾. Une nouvelle fois à titre d'illustration, la reconnaissance pourrait résulter d'un paiement partiel⁽¹⁸⁾, d'une discussion du montant de la dette⁽¹⁹⁾, *du fait que le débiteur se déclare prêt à payer*⁽²⁰⁾, de la proposition d'arrêter un compte⁽²¹⁾, de la reconnaissance d'un paiement⁽²²⁾,... Les juges ont un pouvoir souverain quant à l'appréciation d'une telle reconnaissance de dette tacite.

Pour que la reconnaissance emporte l'interruption de la prescription, il faut qu'elle ait lieu dans le délai originaire de prescription⁽²³⁾. Lorsque la prescription est interrompue par une reconnaissance de dette, le délai de prescription prend en principe à nouveau cours le jour suivant la reconnaissance et la prescription est acquise lorsque le dernier jour du nouveau terme est accompli⁽²⁴⁾.

Au niveau de la preuve de la reconnaissance, c'est le droit commun qui s'applique. Il en résulte notam-

(4) M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 115.

(5) *Ibidem*, p. 201.

(6) M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, *op. cit.*, p. 190.

(7) *Ibidem*, p. 189.

(8) G. BAUDRY – LACANTINERIE, A. TISSIER, *Traité théorique et pratique de droit civil*, 3^e éd., 1905, p. 391 ; M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, *op. cit.*, p. 191 ; Liège, 19 septembre 2011, *J.L.M.B.*, 2013, p. 936.

(9) Bruxelles, 2 juin 1903, *Pand. Pér.*, 1903, p. 0742 ; Civ. Namur, 30 mai 1882, *J.T.*, 1882, p. 421.

(10) Cass., 17 mars 1854, *Pas.*, 1854, I, p. 218.

(11) Cass., 18 novembre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 439 ; Cass., 7 novembre 2011, R.G. n° C.06.0192.F, *Juridat*.

(12) G. BAUDRY – LACANTINERIE, A. TISSIER, *Traité théorique et pratique de droit civil*, *op. cit.*, p. 393 ; M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, *op. cit.*, p. 192.

(13) LAURENT, t. XXXII, n° 128.

(14) Civ. Namur, 30 mai 1882, *J.T.*, 1882, p. 421.

(15) G. BAUDRY – LACANTINERIE, A. TISSIER, *Traité théorique et pratique de droit civil*, *op. cit.*, p. 393 ; M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, *op. cit.*, p. 194.

(16) Cass., 23 février 1835, *S.*, 32, I, D. Rép. n° 743.

(17) M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, *op. cit.*, p. 193.

(18) Civ. Anvers, 2 juin 1992, *R.W.*, 1992-1993, p. 308 ; Liège, 22 novembre 2007, *J.L.M.B.*, 2008, p. 1755.

(19) Cass. fr., 7 juillet 1910, *J.F.P.*, 1911, p. 560.

(20) Civ. Liège, 13 avril 1889, *B.J.*, 1890, col. 332.

(21) Liège, 25 octobre 1893, *B.J.*, 1894, col. 1024.

(22) Cass., 9 février 1850, *Pas.*, 1850, I, p. 61.

(23) M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire*, *op. cit.*, p. 196.

(24) Cass., 25 mai 1998, F.97.0106.F, *Juridat*, 07.12.2009.

ment que le créancier qui se prévaut d'une reconnaissance interruptive doit faire la preuve de la reconnaissance et de sa date⁽²⁵⁾.

III. Application à la prescription d'un crédit d'impôt sur un compte courant TVA

A. La prescription initiale

La première source d'un montant à rembourser par l'État à un assujetti déposant des déclarations périodiques à la TVA peut donc provenir d'un montant des déductions excédant celui des taxes dues (art. 76, § 1^{er}, du Code de la TVA), lorsque le dépôt d'une telle déclaration périodique à la TVA fait apparaître un excédent des déductions sur la TVA due.

En réalité, cet excédent fait apparaître deux délais.

1. Premier délai : délai préfix d'exercice du droit à déduction

Pour les taxes déductibles, il existe un premier délai, inscrit à l'article 4 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, relatif à l'exercice lui-même du droit à déduction.

En effet, il faut remarquer que, selon cet article 4, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de cet arrêté royal n° 3, l'assujetti exerce globalement son droit à déduction en imputant sur le total des TVA dues pour une période de déclaration, le total des taxes pour lesquelles le droit à déduction a pris naissance au cours de la même période et pour lesquelles les conditions d'exercice de l'article 3 de ce même arrêté royal n° 3 sont remplies ; il n'y a donc de déduction *que* si l'assujetti comprend une TVA dans le montant inscrit dans la grille 59 ou, éventuellement, dans la grille 62 de sa déclaration périodique ; sans cette inscription, il n'y a pas de déduction, même si une TVA a été inscrite dans la colonne « déduction » du facturier d'entrée sans qu'elle soit inscrite effectivement en déduction dans la déclaration périodique.

Si les formalités auxquelles l'exercice du droit à déduction est subordonné, sont remplies tardivement, et plus spécialement lorsque la facture a été délivrée tardivement par le fournisseur, ce droit est exercé dans la déclaration relative à la période au

cours de laquelle les formalités sont remplies ou dans une déclaration relative à une période subséquente, déposée avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la taxe à déduire est devenue exigible. Si l'assujetti n'a pas exercé son droit à déduction de l'une des manières et dans le délai exposé ci-dessus, il ne peut plus exercer son droit (déchéance).

2. Deuxième délai : délai de prescription de la restitution de l'excédent

Lorsqu'un montant de TVA déductible conformément au point 1. ci-dessus dépasse le montant de la TVA due pour une déclaration périodique à la TVA,

1° l'article 47, alinéa 2, du Code de la TVA prévoit que l'excédent est reporté sur la période suivante ;

2° l'article 76, § 1^{er}, du Code de la TVA prévoit que, sans préjudice de l'application de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, lorsque le montant des déductions excède à la fin de l'année civile le montant des taxes dues par l'assujetti identifié à la taxe sur la valeur ajoutée, qui est tenu au dépôt de la déclaration périodique, l'excédent est restitué, aux conditions fixées par le Roi, dans les trois mois sur demande expresse de l'assujetti ou de son représentant responsable. Le Roi peut prévoir la restitution de l'excédent avant la fin de l'année civile dans les cas qu'Il détermine et aux conditions qu'Il fixe.

Or, tel est le cas de l'article 8/1 de l'arrêté royal n° 4 en matière de TVA, dont le § 1^{er} reprend le principe du report de l'excédent sur la période de déclaration suivante mais dont le § 2 permet des restitutions mensuelles, trimestrielles ou annuelles.

De ce fait,

1° À partir du moment où une somme de TVA déductibles et de TVA restituables (dont les montants doivent être actuellement globalisés pour l'inscription dans la déclaration périodique à la TVA et pour la restitution effective, mais dont le délai de prescription doit être calculé différemment, conformément à ce qui figure ci-dessus) est inscrite sur le compte courant TVA d'un assujetti, cette somme ne sera pas nécessairement restituée effectivement à l'assujetti.

⁽²⁵⁾ AUBRY et RAU, t. II, § 215, textes et notes 47 et 48 ; G. BAUDRY – LACANTINERIE, A. TISSIER, *Traité théorique et pratique de droit civil, op. cit.*, p. 402 ; M. MARCHANDISE, *La prescription. Principes généraux et prescription libératoire, op. cit.*, p. 198.



En effet, lorsque les données de la déclaration périodique font apparaître comme résultat final une somme due par l'État, cette somme est reportée sur la période de déclaration suivante (article 8¹, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969) ; seul est restituable dans ce cas, sur demande expresse de l'assujetti, le crédit d'impôt qui remplit les conditions de l'article 8¹, § 2, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969. Il n'y a alors effectivement existence d'un solde à rembourser à l'assujetti qu'au dépôt d'une déclaration dans laquelle l'assujetti demande effectivement le remboursement de son solde créditeur, et à condition que les conditions mises à cette restitution par l'article 8¹ de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 soient remplies (et donc notamment lorsque cet ayant droit a explicitement demandé cette restitution par le cochage du rond *ad hoc* de sa déclaration périodique à la TVA, lorsque le solde restituable atteint les minima figurant dans cet article et lorsque cet assujetti a mandaté un organisme bancaire pour recevoir ce crédit d'impôt).

2° Dès le dépôt de la déclaration TVA, l'excédent n'est jamais que la résultante d'une déduction qui fait apparaître un crédit d'impôt, soit restituable à la demande de l'assujetti, soit sur lequel cet assujetti peut imputer des montants de TVA dues issus de déclarations TVA suivantes.

Cet excédent constitue donc bien une créance certaine, liquide et exigible en faveur de l'assujetti dès le dépôt de sa déclaration TVA (mais dont il peut choisir de reporter l'acquiescement en sa faveur par le débiteur), vu que :

- a) il peut apurer une dette postérieure sur ce crédit d'impôt sans autre formalité que le dépôt d'une déclaration périodique postérieure ;
- b) l'administration fiscale ne peut pas remettre en cause ce crédit d'impôt, même s'il résulte d'une déclaration périodique « unilatérale ».

En cas de contestation par l'administration de la déduction à la source du crédit d'impôt, il s'agira en réalité, non pas d'une annulation de l'existence même de la dette du crédit d'impôt, mais seulement d'un acte en recouvrement des sommes indûment déduites ou restituées, à prescrire conformément à l'article 81*bis* du Code de la TVA : l'assujetti a en

effet, soit diminué le montant de TVA à payer au Trésor pour les opérations dont il lui en est redevable, soit augmenté le montant de TVA pouvant lui être restitué.

De la sorte, dans ce cas, il y aura existence d'un crédit d'impôt en faveur de l'assujetti, que l'administration fiscale ne peut remettre en cause (tout en pouvant procéder à une retenue de ce crédit d'impôt), et d'une dette de TVA à charge de l'assujetti issue des déductions indues : il ne pourra alors y avoir que compensation légale entre la dette de l'assujetti et sa créance issue du compte courant, selon les modalités légalement prévues à l'article 8/1, § 3, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969, sans que le crédit d'impôt ne puisse légalement être annulé purement et simplement par l'administration.

En cas d'existence d'un crédit d'impôt sur un compte courant TVA, il y a donc bel et bien un droit acquis de l'assujetti, une créance qu'il doit d'ailleurs inscrire au bilan de ses comptes annuels. Pour les taxes effectivement déduites dans le respect du point 1. ci-dessus, l'action en restitution naît ainsi à la naissance de cet excédent par le dépôt de la déclaration périodique qui fait apparaître effectivement l'excédent des taxes déductibles sur les taxes dues ; en effet, c'est le moment où naît effectivement, de par l'exercice du droit à déduction, la créance de l'assujetti vis-à-vis de l'administration.

De ce fait, il est exact que la prescription de l'action en restitution de cet excédent sera en principe acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle au cours de laquelle a été déposée la déclaration faisant apparaître l'excédent. À ce titre, l'on ne peut donc qu'approuver l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 5 juin 2014 (R.G. n° 2014/5106)⁽²⁶⁾, mais seulement en ce qu'il décide que le délai de prescription de l'article 82*bis* du Code de la TVA s'applique à un crédit d'impôt figurant sur le compte courant de l'assujetti.

Par contre, une autre partie de la jurisprudence constate qu'aucune disposition légale ou réglementaire ne limite expressément le report des excédents dans le temps ; de la sorte, la demande expresse de l'assujetti constitue une cause de restitution de l'excédent de taxe en faveur de ce dernier. Tel n'est par contre par le cas du simple dépôt d'une déclaration présentant un solde de

⁽²⁶⁾ Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi en cassation mais il a été confirmé par l'arrêt de la Cour de cassation du 9 février 2018 (R.G. n° F.15.0101.F/4), mais seulement sur le point du refus de l'administration fiscale d'opérer un report partiel du crédit d'impôt non prescrit, cette possibilité n'étant pas prévue légalement : selon la Cour de cassation, un assujetti qui a opté pour la restitution d'un excédent de TVA, ne peut se raviser en sollicitant le report d'une partie de celui-ci.

TVA déductible sur les TVA dues, sans demande de restitution⁽²⁷⁾.

À noter toutefois qu'une décision administrative précise ceci, pour le cas de la clôture d'un compte courant TVA⁽²⁸⁾ :

« Le solde d'un compte spécial pour un assujetti dont le compte courant a, sous réserve d'une éventuelle vérification de l'exactitude de celui-ci, été définitivement clôturé, est en principe toujours remboursé même si l'assujetti n'a pas demandé le remboursement [v. l'article 8, § 1^{er}, 5^e et 6^e alinéas, de l'arrêté royal n° 24 du 29 décembre 1992 et les articles 8², 2^e alinéa et 12, § 2 de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969].

La restitution étant prévue d'office, on ne saurait exiger de l'assujetti qu'il doive lui-même actionner celle-ci, autrement dit "produire" sa créance.

Dès lors, l'article 82 du Code de la TVA ne trouve pas à s'appliquer.

En ce qu'il vise toutes les créances qui ne doivent pas être produites, en d'autres termes les créances qui sont liquidées d'office, c'est alors, à défaut de disposition dérogatoire particulière, l'article 100, 3^o, des lois coordonnées sur la comptabilité de l'État qui s'applique.

Conformément à cette disposition, les créances qui résultent de la clôture définitive du compte courant sont donc prescrites si elles ne sont pas ordonnées dans un délai de 10 ans à partir du 1^{er} janvier de l'année pendant laquelle elles sont nées, c'est-à-dire l'année de cette clôture ».

Cependant, encore faut-il vérifier que cette prescription initiale, fondée sur les articles 82 et 82bis du Code de la TVA, n'a pas été interrompue conformément à l'article 83 du Code de la TVA (voy. point B. ci-dessous).

B. La prescription subséquente

Comme évoqué au point II.C. ci-dessus, une prescription initiale d'une TVA à recouvrer ou à restituer peut être interrompue notamment de la manière prescrite par les articles 2244 et suivants du Code civil.

Parmi ces causes d'interruption de la prescription initiale, faisant démarrer un délai de prescription subséquent de 5 ans à dater de l'acte interruptif, nous

notons tout spécialement la « reconnaissance de dette » issue du débiteur, expresse ou tacite, à savoir un document ou un événement qui manifeste que le débiteur reconnaît bien qu'il est toujours redevable d'une somme envers une personne déterminée.

Ainsi, il a été jugé que l'indication (sans la moindre réserve en l'espèce) d'une dette de TVA comme « TVA à payer » dans le bilan peut être considérée comme une reconnaissance de dette du contribuable qui interrompt valablement (conformément à l'art. 2248 du C. civ.) la prescription⁽²⁹⁾. De même, l'administration fiscale elle-même utilise également cette qualification de « reconnaissance de dette » dans sa décision administrative n° E.T. 37.157 du 15 décembre 1980, selon laquelle le dépôt d'une déclaration périodique après le départ de la prescription initiale (soit après le délai de dépôt de la déclaration périodique en cause) constitue une reconnaissance de dette, implicite ou explicite, soit un acte interruptif de prescription faisant démarrer un nouveau délai de prescription de cinq ans à partir du lendemain de la date de dépôt effectif de cette déclaration⁽³⁰⁾, mais seulement pour l'action en recouvrement des taxes dues mentionnées en grille 54 à 57, ainsi qu'en grille 61 et 63, de cette déclaration périodique (le solde de la grille 71 ou 72 ne constate pas le montant de la TVA due, il ne fait que donner par soustraction le montant effectivement à payer par l'assujetti ou l'excédent des TVA déductibles [grille 59] et des TVA restituables [grilles 62 et 64] sur le montant des TVA dues).

En sens inverse, la possibilité de cette interruption de prescription d'une TVA à restituer, par une reconnaissance de dette, est tout autant prévue par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. L'on ne comprend donc pas du tout un jugement du tribunal de première instance de Gand, du 19 janvier 2005⁽³¹⁾, selon lequel le système du compte courant TVA est basé sur des déclarations unilatérales du contribuable et les seules mentions figurant sur des extraits de compte courant ne peuvent donc être considérées comme une reconnaissance de dette valable conformément à l'article 2248 du Code civil : en effet, comme déjà souligné au point III.A. ci-dessus,

– le Code de la TVA et l'article 8/1 de l'arrêté royal n° 4 eux-mêmes reconnaissent que le montant d'un crédit d'impôt issu d'une déclaration

⁽²⁷⁾ Liège, 28 juin 2019, R.G. n° 2018/RG/149, confirmant un jugement du tribunal de première instance de Liège du 31 octobre 2017, R.G. n° 16/5981/A (publié sur fisconet.fgov.be), cité par T. HAMANN, B. PERNET, « Restitution TVA : pas de croix, pas de prescription ? », *Actualités fiscales*, 2019, n° 38, p. 2.

⁽²⁸⁾ Déc. adm. n° E.T. 110.131 du 3 mars 2006.

⁽²⁹⁾ Anvers, 13 octobre 2009, *F.J.F.*, 2010, n° 85.

⁽³⁰⁾ Déc. adm. n° E.T. 37.157 du 15 décembre 1980, *Rev. T.V.A.*, n° 48, p. 280.

⁽³¹⁾ Civ. Gand, 19 janvier 2005, *F.J.F.*, 2006, p. 182.

périodique à la TVA, même unilatérale, est restituable à l'assujetti, sans autre formalité que sa simple demande ;

- une contestation d'une TVA indûment déduite ayant donné lieu à ce crédit d'impôt se fera, non pas par une remise en cause légale de l'action en restitution, mais par le biais d'une action en recouvrement par le Trésor, avec apurement possible de la créance du Trésor issue de cette action en recouvrement de la TVA indûment déduite par sa propre dette envers cet assujetti (comme légalement prévu à l'article 8/1, § 3, de l'arrêté royal n° 4).

De plus, ce jugement du 19 janvier 2005 est contradictoire car, de deux choses l'une,

- 1° soit le système du compte courant TVA est effectivement basé sur des déclarations unilatérales du contribuable : dans ce cas, le tribunal de première instance de Gand aurait dû en conclure que les déclarations TVA en crédit d'impôt ne génèrent tout simplement aucun droit à restitution en faveur de l'assujetti et que, partant, aucun délai de prescription ne saurait démarrer légalement sur un droit qui ne serait pas certain, liquide et exigible en faveur de cet assujetti ;
- 2° soit les déclarations unilatérales du contribuable génèrent effectivement un crédit d'impôt restituable à la demande de l'assujetti : dans ce cas, le tribunal de première instance de Gand aurait dû en conclure que, si l'assujetti est titulaire d'une créance envers le Trésor, le délai de prescription de l'article 82*bis* du Code de la TVA a commencé à courir ET que ce délai est bien entendu interruptible conformément à l'article 83 du Code de la TVA.

Or, ce jugement du 19 janvier 2005 en arrive à faire démarrer un délai de prescription... tout en refusant qu'il puisse être interrompu ! C'est, à tout le moins, une lecture très sélective du Code de la TVA.

Plus encore, nous soulignons que cet arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 5 juin 2014 (R.G. n° 2014/5106), précité, n'a évoqué que le délai initial de prescription, sachant que l'avocat du contribuable n'a invoqué que la position indéfendable que constitue l'absence de démarrage du délai initial de prescription, sans opposer une quelconque interruption de cette prescription conformément à l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

Or, l'extrait de compte envoyé par l'administration fiscale elle-même chaque trimestre comporte clairement le report de ce crédit d'impôt, dans une colonne explicitement désignée comme « En votre faveur ». Il s'agit donc clairement d'une reconnaissance de dette émise par le débiteur.

Par ailleurs, une thèse inverse pose d'innombrables questions sans réponse, ce qui renforce son absurdité, notamment :

- 1° comment défendre *légalement* l'absence de prescription d'un crédit d'impôt inférieur au minimum légal restituable, sans invoquer cette reconnaissance de dette ?

Il faudrait alors défendre que le droit du contribuable n'est pas acquis tant que le minimum légal n'est pas atteint... alors même que l'article 8/1, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 4 (ni d'ailleurs l'article 82*bis* du Code de la TVA) ne fait cette distinction et que cette somme, non restituable effectivement, est néanmoins imputable sur une dette de TVA à charge de l'assujetti ;

- 2° comment régler *légalement* l'ordre d'imputation d'une déclaration TVA comportant une TVA due, sur un crédit d'impôt d'un compte courant TVA issu de plusieurs déclarations périodiques successives précédentes ?

Il faudrait alors déterminer quel est le crédit d'impôt apuré par priorité (le premier ou le dernier ?), ce que la législation TVA ne prévoit aucunement, à juste titre vu le report de l'entièreté du crédit TVA, « en bloc » à chaque période de déclaration, et vu l'extrait de compte émis par l'administration chaque trimestre, pour l'entièreté de ce crédit d'impôt.

IV. Conclusion

Au vu de ce qui précède, nous pouvons retenir les éléments suivants :

- 1° En cas d'existence d'un crédit d'impôt sur un compte courant TVA, il y a bel et bien un droit acquis de l'assujetti, une créance qu'il doit d'ailleurs inscrire au bilan de ses comptes annuels. Pour les taxes effectivement déduites dans le respect du point III.A., 1., ci-dessus, l'action en restitution naît ainsi à la naissance de cet excédent par le dépôt de la déclaration périodique qui fait apparaître effectivement l'excédent des taxes déductibles sur les taxes dues ; en effet, c'est le moment où naît effectivement, de par l'exercice du droit à déduction, la créance de l'assujetti vis-à-vis de l'administration.

De ce fait, il est exact que la prescription de l'action en restitution de cet excédent sera en principe acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle au cours de laquelle a été déposée la déclaration faisant apparaître l'excédent. À ce titre, l'on ne peut donc qu'approuver l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 5 juin 2014 (R.G.

n° 2014/5106), en ce qu'il décide que le délai de prescription de l'article 82*bis* du Code de la TVA s'applique à un crédit d'impôt figurant sur le compte courant de l'assujetti.

Cependant, encore faut-il vérifier que cette prescription initiale, fondée sur les articles 82 et 82*bis* du Code de la TVA, n'a pas été interrompue conformément à l'article 83 du Code de la TVA (voy. point III.B. ci-dessus).

2° Une prescription initiale d'une TVA à recouvrer ou à restituer peut être interrompue notamment de la manière prescrite par les articles 2244 et suivants du Code civil, explicités au point II.C., 2., ci-dessus.

Parmi ces causes d'interruption de la prescription initiale, faisant démarrer un délai de prescription subséquent de 5 ans à dater de l'acte interruptif, nous notons tout spécialement la « reconnaissance de dette » issue du débiteur, expresse ou tacite, à savoir un document ou un événement qui manifeste que le débiteur reconnaît bien qu'il est toujours redevable d'une somme envers une personne déterminée.

La possibilité de cette interruption de prescription d'une TVA à restituer, par une reconnaissance de dette, est tout autant prévue par l'article 83, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

Or, l'extrait de compte envoyé par l'administration fiscale elle-même chaque trimestre comporte clairement le report de ce crédit d'impôt, dans une colonne explicitement désignée comme « En votre faveur ». Il s'agit donc clairement d'une reconnaissance de dette émise par le débiteur.

Comme on peut le constater au vu d'une telle conclusion, il nous paraît étonnant que, la TVA existant depuis 1971, l'administration fiscale ait soudain découvert l'existence des règles de prescription en matière de restitution, ces dernières années. En effet, sur ce point, rien n'a été légalement modifié (en dehors du délai initial en 1999) depuis 1971, date à laquelle le Code de la TVA faisait déjà renvoi aux règles civiles de la prescription.

« *Nihil novi sub sole* », depuis 1971.

Et pourtant.

Nous regrettons que de nombreux contribuables se soient vus tout d'un coup opposer ces règles civiles de la prescription à un crédit d'impôt parfois ancien, sans qu'aucune modification légale ne soit intervenue et parce que l'un ou l'autre fonctionnaire en mal de statistiques ait cru « inventer la poudre » en refusant à ce contribuable la restitution effective de ce qui lui revient pourtant de droit, de par ses déductions légalement opérées en vertu de l'article 45 du Code de la TVA. Un tel refus, ne portant plus sur le droit à déduction lui-même, ni même son exercice, mais seulement sur une prescription de la créance due par le Trésor, est choquant.

Ce procédé s'avère d'autant plus contestable que, comme nous l'avons établi dans le présent article, ces fonctionnaires ont opéré une lecture très partielle, et en tout cas très partielle, des articles 2244 et suivants du Code civil.

Dans un tel cas, l'assujetti à la TVA en cause doit donc mettre en demeure le Trésor de procéder à cette restitution du crédit d'impôt, sur la base de l'article 83 du Code de la TVA, tout en signalant opportunément que l'intérêt de retard de 0,8 % prévu par l'article 91, § 3, 1°, du Code de la TVA a commencé à courir à l'échéance du délai légal de trois mois pour restituer tel que prévu par l'article 76, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (ce qui représente indéniablement un excellent placement...).

Il sera également indiqué que le conseil fiscal ou l'avocat en charge du dossier évoque dès ce moment la lecture partielle et partielle du Code civil par l'administration fiscale, en soulignant l'élément déterminant que constitue à notre sens la reconnaissance de dette de l'extrait de compte périodiquement envoyé par l'administration fiscale elle-même au contribuable. L'on pourra même joindre de tels extraits de compte à la mise en demeure, pour être complet.

On peut toutefois déplorer que des contribuables doivent autant se démener pour faire valoir des droits pourtant légalement prévus tant par le Code de la TVA que par le Code civil.

Aucun chômage technique à l'horizon pour les fiscalistes...