

N°8

5^{ème} année
octobre 2020
Mensuel sauf juillet et août

BUREAU DE DÉPÔT
BRUXELLES X
P-309273

Revue Générale de Fiscalité

et de
Comptabilité
Pratique

Opinion

A propos de la DLU, des droits fondamentaux et de la bien-pensance	2
<i>Guy KLEYNEN</i>	

Droit fiscal

Fiscalité temporairement favorable à la liquidité et solvabilité des entreprises	5
<i>Raymond GHYSELS</i>	

Jurisprudence

La Cour de Justice de l'Union européenne et la TVA – Revue de jurisprudence 2019	21
<i>Vincent SEPULCHRE</i>	

A propos de la DLU, des droits fondamentaux et de la bien-pensance

Guy KLEYNEN,
Docteur en droit

Si l'on devait établir un classement des matières fiscales ayant donné lieu aux pires inepties juridiques ces dernières années, il est probable que la déclaration libératoire unique (DLU) figurerait en bonne place.

Que n'a-t-on entendu comme divagations sur le sujet, dès la première législation relative aux régularisations opérées en 2004 !

Tout est parti notamment de la question de savoir s'il était permis de rapatrier les capitaux faisant l'objet de la prescription fiscale (donc par hypothèse des capitaux placés de longue date à l'étranger) sans devoir payer la contribution compensatoire (initialement de 9 % ou de 6 %) prévue pour bénéficier de « l'amnistie fiscale ».

Comme s'il y avait lieu de régulariser des capitaux qui le sont déjà par la prescription !

Comme si la prescription n'était pas un droit fondamental reconnu dans tous les Etats civilisés, même en faveur des pires crimes autres que les crimes contre l'humanité, les crimes de génocide et les crimes de guerre !

Comme si ce droit n'impliquait pas qu'il suffit d'établir l'existence d'un capital à un moment déterminé pour obtenir un renversement de la charge de la preuve de son origine licite¹ !

Comme si l'écoulement du temps n'avait pas pour effet d'entraîner naturellement une altération de la mémoire ainsi que la disparition matérielle des preuves !

Comme si, à l'époque de la construction européenne, le seul fait de disposer de capitaux placés à l'étranger était constitutif d'une fraude fiscale grave, susceptible de donner lieu à des poursuites pénales, sans limite dans le temps !

Comme si le fait d'avoir éventuellement éludé l'impôt sur les successions ou sur les revenus du capital, voire sur des revenus professionnels, était un crime !

Comme si tout rapatriement de capitaux était constitutif du délit de blanchiment !

Comme si le Conseil d'Etat n'avait pas précisé explicitement dans son avis définitif sur la loi instaurant la 1^{ère} DLU, sans que cela ait été contredit lors des débats parlementaires pourtant particulièrement touffus, que la cotisation compensatoire n'est due que « sur les revenus des périodes imposables 1999, 2000, 2001, 2002 et du premier semestre 2003 (si l'on tient compte du délai de forclusion de cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (...)) » et que « la contribution compensatoire est applicable au même taux si le compte étranger a été alimenté par des revenus professionnels non déclarés obtenus au cours des périodes imposables 1999, 2000 et 2001, (...) »².

Comme si, lors des travaux préparatoires de la première loi, différents experts n'avaient pas précisé, sans avoir été contredits, notamment que la cotisation n'était due que sur

« – les revenus professionnels non déclarés des années 1999, 2000 et 2001 ;
– les produits non déclarés de capitaux taxés correctement sur le plan fiscal, mais ici aussi uniquement pour les années 1999, 2000 et 2001 ;
– les successions qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration de succession et qui se sont ouvertes entre août 1993 et le 31 décembre 2002. »³

Comme si, alors qu'il s'agissait pourtant d'une question fondamentale ayant donné lieu à diverses interventions dans le fatras des 211 pages du rapport à la Chambre concernant la 1^{ère} législation (DOC 51 0353/005), le ministre des Finances de l'époque n'avait pas délibérément entretenu l'équivoque en s'abstenant de contredire ces analyses et en se retranchant derrière des fariboles du style : « dans le doute, mieux vaut trop déclarer ».

Comme si le droit pénal et le droit fiscal n'étaient pas d'interprétation restrictive !

1. Argument : l'article 333 § 1 du CIR 92 qui oblige l'administration à informer le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier.
2. DOC 51 0353/008 pp. 7 et 8.
3. Voyez notamment l'intervention du professeur Haelterman aux pages 42 et 43 du rapport à la Chambre (DOC 51 0353/005).

Que n'a-t-on entendu également comme confusions à la suite de l'extension du délit de blanchiment à « *la fraude fiscale grave* » (alors que le texte d'origine ajoutait « *et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale* ») en perdant de vue que :

- les seuls capitaux visés par cette législation restent par définition ceux qui explicitement « **proviennent d'une activité criminelle** » ;
- cette extension ne s'applique qu'aux capitaux rapatriés à partir du 16/10/2017 ;
- lesdits capitaux sont d'office exclus de la possibilité de faire l'objet d'un rapatriement avec DLU.

Comme si la Belgique n'était pas signataire de traités l'obligeant à respecter notamment le principe de la libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne (article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne) ainsi que les normes supérieures qui doivent prévaloir dans tout Etat de droit (article 2 du Traité sur l'Union européenne) telles que la présomption d'innocence de même que le droit fondamental de ne pas s'incriminer soi-même (article 6.2 de la Convention européenne des droits de l'Homme) !

Comme s'il était cohérent et nécessaire d'un point de vue éthique que les lois sur la DLU *ter* et sur la DLU *quater* offrent aux détenteurs de capitaux bénéficiant de la prescription fiscale mais restant théoriquement passibles de poursuites pénales (c'est-à-dire aux auteurs d'une fraude fiscale grave au sens usuel du terme, donc à tout le moins d'une fraude accompagnée par exemple de « faux et usage de faux » ou d'un abus de confiance, à supposer que la prescription pénale ne soit pas acquise), la possibilité d'échapper au risque de telles poursuites en payant une cotisation compensatoire.

On se demande, enfin, comment la loi du 20 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (dite « DLU *quater* ») a pu étendre l'obligation (et non plus la faculté) de payer un prélèvement allant de 36 % à 40 % (en fonction de la date du rapatriement) sur le rapatriement de tous les capitaux fiscalement prescrits, sauf dans le cas où le contribuable peut démontrer, au moyen d'une preuve écrite, « *(qu'ils) ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire* ».

Qui ne voit que pareil prélèvement sur le capital introduit en réalité une discrimination difficilement justifiable entre les capitaux bénéficiant de la prescription fiscale selon qu'ils sont localisés en Belgique

ou à l'étranger, seuls les premiers bénéficiant encore de la prescription ?

Qui ne voit que pareil prélèvement sur le capital constitue une entrave et une violation flagrante du principe de la libre circulation des capitaux (violation de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), un incitant à conserver en toute légalité ses capitaux à l'étranger, à charge d'en déclarer annuellement les éventuels revenus imposables pour qu'ils soient soumis à l'impôt au taux de l'IPP correspondant à celui du précompte mobilier, ainsi qu'une violation du droit de propriété prévu par l'article 16 de la Constitution belge et par l'article 1 du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme ?

Sans perdre de vue qu'à cette discrimination, s'en ajoute une autre entre les capitaux selon qu'ils sont ou non détenus de longue date, en sorte qu'ils sont ou non susceptibles d'encre donner lieu à la preuve de leur origine.

On se demande aussi ce qui a pu pousser l'ISI de Gand à déposer plainte, en 2016, auprès de tous les parquets du pays, pour blanchiment en raison des 61.546 dossiers de contribuables belges qui auraient introduit, au cours des 12 années précédentes, une demande de régularisation fiscale dans le cadre des procédures dites « DLU (2004), DLU *bis* (2005 à juillet 2013) et DLU *ter* (juillet à décembre 2013), le total des capitaux qu'elle jugeait ainsi blanchis atteignant plus de 36 milliards d'euros⁴ !

On se demande encore comment, alors que par un arrêt du 19 octobre 2019, la Cour de cassation a rejeté le recours du parquet dans un des dossiers ayant donné lieu à des poursuites⁵, un haut fonctionnaire peut continuer aujourd'hui encore à plaider pour l'instauration d'un prélèvement permettant la régularisation des « *milliards* », voire des « *dizaines de milliards* » d'argent placés sur des comptes **en Belgique** qu'il qualifie de « *sales* » avec, corrélativement, la suppression de ce qu'il reste du secret bancaire⁶ !

Comme si la législation « anti-blanchiment » ne suffisait pas à résoudre ce problème de l'argent sale !

On se demande enfin, comment des avocats fiscalistes du secteur privé peuvent appuyer pareille démarche en expliquant que cela éviterait le risque de poursuites pénales aux contribuables qui ont rapatrié des capitaux provenant de revenus professionnels ou

4. Source : <https://moneystore.be/2016/actu/lisi-torpille-dlu-quater> : « L'ISI torpille la DLU Quater » par Benoît PHILIPPART de FOY & Antoine DAYEZ, Avocats – Joyn Legal.

5. Source : <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/ne-pas-tout-regulariser-nest-pas-constitutif-dun-faux/6599> : « Ne pas tout régulariser n'est pas constitutif d'un faux » par François COLLON.

6. Voyez à ce sujet : La Libre Belgique du 25 juin 2020 : « Les capitaux oubliés sur les comptes belges sont convoités par le fisc » ; <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/general/plus-de-pitie-pour-ceux-qui-regularisent-l-argent-noir/10244149> ; Trends-Tendances du 16 juillet 2020 : « Argent noir-le racket de l'Etat ».

de successions non déclarés, recueillis il y a vingt, voire vingt-cinq ans, en ne régularisant que les revenus mobiliers non prescrits (*sic*)⁷ !

Preuve ultime, si besoin en est, de la réalité des inepties faisant l'objet de la présente intervention !

Que l'on nous comprenne bien : loin de nous l'idée de défendre la fraude fiscale ! Mais de là à mettre les auteurs de délits relevant du droit pénal sur le même pied que les citoyens qui ont simplement placé ou hérité de capitaux à l'étranger et à ainsi bafouer certains droits fondamentaux de ces derniers ainsi que le droit européen, il y a des limites qui relèvent en l'espèce de la bien-pensance obsessionnelle !

7. Voyez à ce sujet : La Libre Belgique du 25 juin 2020 : « Les capitaux oubliés sur les comptes belges sont convoités par le fisc » ; Trends-Tendances du 16 juillet 2020 : « Argent noir-le racket de l'Etat ».

Fiscalité temporairement favorable à la liquidité et solvabilité des entreprises

Raymond GHYSELS,

Licencié en droit, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire

TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction	5	3.2.	Exonération en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés, art. 194septies/1, nouveau, CIR92	12
1.1.	La loi du 23 juin 2020	5	3.3.	Cotisation distincte visée par l'article 219ter, nouveau, CIR92	13
1.2.	La loi modificative du 15 juillet 2020	6	3.4.	Exemples chiffrés empruntés à l'exposé des motifs	14
1.3.	Explications à la loi modificative du 15 juillet 2020	7	4.	Formulaire à joindre à la déclaration ISoc ou IPP	16
2.	Exonération rétrospective pour pertes professionnelles futures (IPP et INR/IPP)	8	5.	Réserve de reconstitution pour les sociétés (projet retiré ou reporté)	16
2.1.	Généralités	8	5.1.	Extrait de l'exposé des motifs	16
2.2.	Les nouveaux articles 25/1, visant les bénéficiaires, et 27/1, visant les profits, CIR92	8	5.2.	Exemple chiffré extrait de l'exposé des motifs	17
2.3.	Exonération (à caractère économique) pour pertes futures, art. 67sexies, nouveau, CIR92	9	6.	Conclusions communes aux paragraphes 5 et 4 de l'article 185, CIR92	18
2.4.	Exemples chiffrés empruntés à l'exposé des motifs	9	6.1.	Conclusions propres à ce système de rétrospection (art. 185, § 5, CIR92)	18
3.	Exonération rétrospective en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés (ISoc et INR/ISoc)	11	6.2.	Conclusions étendues au système voisin des transferts intra-groupe (art. 185, § 4, CIR92)	19
3.1.	Base de l'impôt, art. 185, § 5, nouveau, CIR92	11			

Avertissement : A l'heure où cette étude est déjà mise en production, le site FisconetPlus.be publie, à la date du 22 septembre 2020, la circulaire ISoc 2020/C/122 relative à la réserve exonérée en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés suite à la pandémie du COVID-19.

Elle commente les dispositions, relatives à la réserve exonérée en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés, introduites par la loi du 23 juin 2020.

Vu le délai de parution, il est trop tard pour compléter le texte de cette étude par des commentaires sur ladite circulaire ISoc.

Voici la référence de cette circulaire : <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet#!/document/3b030fc8-3281-46e0-80c3-2f08a787d89f>.

1. Introduction

1.1. La loi du 23 juin 2020

La loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales, afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie COVID-19, ne comporte que deux des trois chapitres,

prévus initialement dans le projet de loi éponyme du 5 juin 2020 :

- 1) exonération pour pertes professionnelles futures encourues par des contribuables soumis à l'IPP ou à l'INR/IPP (art. 2 à 16),
- 2) exonération en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés soumises à l'ISoc et à l'INR/ISoc (art. 17 à 27),
- 3) ~~réserve de reconstitution pour les sociétés (art. 28 et 29)~~¹.

Le motif de cette biffure est explicité en la note infra-paginale n° 1 et en toute fin de la présente analyse.

1. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/1309/55K1309003.pdf> ; le rapport du 15 juin 2020 fait au nom de la Commission des Finances précise qu'il a été demandé au ministre des Finances « d'ôter du projet de loi la mesure visant l'instaurant d'une réserve de reconstitution [...] et] d'inscrire cette mesure dans le cadre d'un plan de relance global pouvant prochainement faire l'objet d'un débat approfondi », p. 28. C'est le motif pour lequel ce point 3 est biffé dans le texte ci-dessus. Il sera malgré tout très brièvement commenté, en fin d'analyse, pour ne pas laisser le lecteur sur sa faim.

A la demande du député Joris Vandenbroucke, auteur de la proposition de loi instaurant une « déduction de pertes anticipée » et un crédit d'impôt concernant les pertes de l'année 2020 liées à la crise du COVID-19 (DOC 55 1312/001), cette commission avait décidé de joindre cette proposition de loi au projet de loi à l'examen (DOC 55 1309/001). Elle a dès lors examiné ces deux textes de loi au cours de sa réunion du mardi 9 juin 2020.

Ces dispositions instaurent un **mécanisme de carry-back**² permettant la rétropection des pertes d'un ex. imp. sur l'ex. imp. précédent, applicable tant à l'IPP qu'à l'ISoc. C'est une grande nouveauté en droit fiscal belge qui, à ce jour, n'avait pas admis cette rétropection. Il faut évidemment se réjouir de cette innovation. Elle vient à point nommé.

De lege ferenda, le législateur serait bien inspiré d'insérer définitivement ce concept « d'un prêté pour un rendu » dans le CIR92. Ce système de rétropection de pertes d'un ex. imp. sur l'ex. imp. antérieur complèterait utilement le **mécanisme de transfert intra-groupe**³ (actuellement hélas inutilement apotropaïque⁴).

Mais, attention, cette mesure n'est pas du tout un cadeau, c'est un prêté pour un rendu. L'idée est de neutraliser

- 1) les bénéficiaires de 2019 en les exonérant par rétropection des pertes estimées de 2020 et
- 2) les pertes de 2020 en les imposant à concurrence de la reprise imposable de l'exonération de 2019.

Cette mesure prévoit même des pénalités⁵ traitées comme dépenses non admises (DNA).

Dans le corps de la présente publication, il aurait été fâcheux de reproduire sans plus des extraits du texte légal, dont la lisibilité est quasi nulle. Seul l'essentiel de ce texte légal est commenté ... en un français qu'on espère compréhensible. Il a été jugé préférable de se concentrer sur les exemples chiffrés, bienvenus, extraits de l'exposé des motifs du projet de loi précité⁶.

Le présent article est une refonte significative des deux articles publiés dans Actualité comptable :

- 1) Dispositions fiscales en faveur de la liquidité et de la solvabilité des entreprises, Actualité comptable, 2020/13, p. 1 à 8 et
- 2) Modifications à la loi du 23 juin 2020 en faveur de la liquidité et de la solvabilité des entreprises, Actualité comptable, 2020/15, p. 1 à 3.

Dans la publication d'Actualité comptable, certains exemples chiffrés n'avaient pu être développés pour des contraintes éditoriales. Dans cette livraison-ci, plusieurs aspects, concepts et exemples chiffrés nouveaux sont développés.

1.2. La loi modificative du 15 juillet 2020

Cependant, l'encre de ladite loi du 23 juin 2020⁷ (surnommée loi Corona II) est à peine sèche que la voici modifiée par la loi du 15 juillet 2020⁸, portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie (surnommée loi Corona III, art. 13 et 14 de cette loi).

Le but de cette seconde loi est le suivant ; après le premier rabotage sacrifiant la réserve de reconstitution précitée, ce sont les périodes imposables initialement favorisées qui sont écourtées.

Cette modification corrige, pour le surplus, une inégalité de traitement entre IPP et ISoc. En effet, ces deux articles 13 et 14 de la loi du 15 juillet 2020 modifient uniquement l'article 194septies/1, nouveau, CIR92⁹.

Un petit schéma vaut mieux qu'un long discours. Voici, à titre illustratif, un tableau comparant l'ancien article 194septies/1, CIR92 (Loi du 23 juin 2020) et sa nouvelle version (Loi du 15 juillet 2020) :

2. Cf. <https://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm#c> ; CARRYOVER -- A process by which the deductions or credits of one taxable year that cannot be used to reduce tax liability in that year are applied against a tax liability in subsequent years (carryforward) or previous years (carryback).

3. Art. 185, § 4, et art. 205/5, CIR92. La circulaire 2020/C/29 du 13 février 2020 relative à la déduction des transferts intragroupe à l'ISoc commente ce mécanisme qui a été introduit par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'ISoc.

4. L'adjectif qualificatif **apotropaïque** caractérise ici le biais cognitif ou l'altération du jugement, fréquemment observé chez le législateur belge, à vouloir conjurer le mauvais sort (concept mythique, voire chimérique) que représenterait l'abus de droit, prétendument exercé par la majorité des contribuables, alors qu'en réalité cet abus ne se constate qu'auprès d'une minorité d'entre eux. La conséquence en est que les contribuables honnêtes supportent les conséquences néfastes d'une législation inutilement sévère qui tente de lutter, souvent maladroitement, contre une pratique, condamnable et égoïste, mise en œuvre par cette minorité. C'est pour cette raison que le législateur belge aime faire compliqué quand il sait et peut faire simple. Les lois belges se révèlent ainsi inutilement sévères et compliquées au contraire des lois néerlandaises, comme le confirme l'ICN. Cf. <https://economie.fgov.be/sites/default/files/Files/Publications/files/Rapport-annuel-2017-observatoire-des-prix-partie2-fonctionn-marche.pdf> ; Analyse des prix, rapport annuel 2017 de l'Institut des comptes nationaux, Observatoire des prix, Analyse de fonctionnement de marché des services juridiques, comptables, d'architecture et d'ingénierie, SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie, Direction générale des Analyses économiques et de l'Economie internationale, Editeur responsable Jean-Marc Delporte. Cette étude constate le taux d'attrition le plus mauvais auprès du secteur des **professionnels du chiffre**, soit 4 % (!), comparé au taux le plus élevé de 19 % (p. 85) ; « une valeur qui fait de ce secteur le moins dynamique de tous les secteurs de services » (sic !), en Belgique.

5. Exposé des motifs précité, p. 11, 16 et 20. Ces pénalités, prenant la forme d'une cotisation spéciale, s'appliquent tant à l'IPP qu'à l'ISoc. Cette cotisation est traitée comme une DNA.

6. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/1309/55K1309001.pdf> ; Projet de loi du 5 juin 2020 portant des dispositions fiscales, afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/1309/55K1309004.pdf> ; *op. cit.* ; texte adopté le 15 juin 2020. Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2020/06/23/2020041966/justel> ; Loi du 23 juin 2020, *Moniteur belge* du 1^{er} juillet 2020, 1^{ère} édition, p. 48.783 à 48.789.

7. Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2020/07/15/2020015194/justel>

8. Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2020/06/23/2020041966/justel>

9. Prenez garde. Ne confondez pas les exonérations suivantes de

- 1) l'article 194septies/1, CIR92 (Exonération en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés suite à la pandémie du COVID-19), avec celles de
- 2) l'article 194septies, CIR92 (Convention de transfert intra-groupe visée à l'article 205/5, § 3, CIR92 ou article 198/1, CIR92 [surcôt d'emprunt ; 3 millions d'euros ou 30 % de l'EBITDA fiscal]).

Loi du 23 juin 2020, art. 194septies/1, CIR 92	Loi du 15 juillet 2020, art. 194septies/1, nouveau, CIR 92
<p>§ 1^{er}. Pour l'exercice d'imposition 2019, 2020 ou 2021 correspondant à un exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 à 31 décembre 2020, une société peut revendiquer l'exonération temporaire de tout ou partie du résultat de la période imposable en raison des pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable suivante qui se rattache, selon le cas, à l'exercice d'imposition 2020, 2021 ou 2022, dans les limites et aux conditions prévues ci-après.</p> <p>L'exonération visée à l'alinéa 1^{er} est opérée par la constitution d'une réserve exonérée temporaire qui est déduite du montant total des bénéfices réservés imposables d'une période imposable qui se clôture au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 décembre 2020.</p> <p>La réserve exonérée temporaire ne peut être constituée que pour une seule période imposable clôturée dans l'intervalle allant du 13 mars 2019 au 31 décembre 2020.</p> <p>...</p> <p>§ 5. En cas d'exonération sur la base du présent article, le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le Roi, à la déclaration aux impôts sur les revenus, selon le cas, pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 ou pour les exercices d'imposition 2020 et 2021 ou pour les exercices d'imposition 2021 et 2022 ou, lorsque la déclaration relative à un ou plusieurs de ces exercices a déjà été introduite au moment de l'entrée en vigueur du présent article, de faire parvenir ce relevé complémentai- rement à la déclaration au plus tard le 30 novembre 2020 suivant les modalités déterminées par le Roi.</p>	<p>§ 1^{er}. Pour l'exercice d'imposition 2019 ou 2020 correspondant à un exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 à 31 juillet 2020, une société peut revendiquer l'exonération temporaire de tout ou partie du résultat de la période imposable en raison des pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable suivante qui se rattache, selon le cas, à l'exercice d'imposition 2020 ou 2021, dans les limites et aux conditions prévues ci-après.</p> <p>L'exonération visée à l'alinéa 1^{er} est opérée par la constitution d'une réserve exonérée temporaire qui est déduite du montant total des bénéfices réservés imposables de la période imposable visée à l'alinéa 1^{er} qui se clôture au cours de la période allant du 13 mars au 31 juillet 2020.</p> <p>La réserve exonérée temporaire ne peut être constituée que pour une seule période imposable clôturée dans l'intervalle allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020.</p> <p>...</p> <p>§ 5. En cas d'exonération sur la base du présent article, le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le Roi, à la déclaration aux impôts sur les revenus, selon le cas, pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 ou 2020 et 2021 ou, lorsque la déclaration relative à un ou plusieurs de ces exercices a déjà été introduite au moment de l'entrée en vigueur du présent article, de faire parvenir ce relevé complémentai- rement à la déclaration au plus tard le 30 novembre 2020 suivant les modalités déterminées par le Roi.</p>

L'article 194septies/1, nouveau, CIR92, entre en vigueur le 31 juillet 2020¹⁰. Cette modification ne s'applique qu'à l'ISoc (revenus exonérés pour la détermination de l'assiette à l'ISoc).

1.3. Explications à la loi modificative du 15 juillet 2020

Le législateur du 23 juin 2020 avait, en effet, perdu de vue une différence de régime entre l'IPP et l'ISoc. L'exposé des motifs précité observe que la période imposable à l'IPP correspond, par principe, à l'année civile, tandis que la période imposable à l'ISoc correspond à l'exercice ou à la période comptable, qui, en principe, peut être clôturée tout au long de l'année¹¹. Ladite loi avait donc prévu erronément de n'exonérer,

- 1) à l'IPP, que les bénéfices et profits de la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2020 (soit les bénéfices et profits obtenus uniquement au cours de l'année civile 2019), alors que
- 2) à l'ISoc, elle permettait, en immunité d'impôt, la constitution de la réserve pour les exercices comptables clôturés entre le 13 mars 2019 et le 12 mars 2020.

Ce faisant, « Cette modification apportée par voie d'amendement a cependant eu l'effet indésirable de créer un déséquilibre entre les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, qui ne pourront constituer une réserve que pour l'année de revenus 2019, et les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés, car si l'exercice comptable coïncide avec l'année civile (cas de loin le plus fréquent), ceux-ci pourront opter pour la constitution de la réserve pour l'année de revenus 2019 ou pour l'année de revenus 2020 »¹². Cette modification, poursuit le rapport de la commission de Finances de la Chambre, « tend à réduire le délai du 13 mars 2019 au 31 décembre 2020, prévu par la loi, à un délai compris entre le 13 mars 2019 et le 31 juillet 2020. Cet amendement ne vise en aucun cas à neutraliser complètement l'amendement adopté par la commission, ni à pénaliser à nouveau le groupe de sociétés pour lequel le changement de délai était initialement prévu.

Cet amendement vise donc simplement à rétablir, dans la mesure du possible, des conditions de concurrence équitables entre les différentes catégories de contribuables. La réduction du délai à la période comprise entre le 13 mars 2019 et le 31 juillet 2020 présente en outre l'avantage [sic !] d'éviter une interférence excessive entre cette mesure et les mesures de

10. Art. 13 et 14, précités de la loi du 15 juillet 2020.

11. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/1390/55K1390003.pdf>; Rapport fait au nom de la commission des finances, DOC55, 1390/003, p. 16 à 18.

12. Rapport, *op. cit.*, p. 17.

relance qui seront élaborées par le prochain gouvernement »¹³.

Le prochain gouvernement de plein exercice est loin d'être constitué et la Première Ministre devait poser la question de confiance à la Chambre le 17 septembre 2020. Une majorité de députés s'est prononcée pour soutenir le gouvernement jusqu'au 1^{er} octobre prochain. L'arrêté de rédaction de cet article donc est le 18 septembre 2020. A ce jour, le site internet du SPF Finances n'a pas publié de circulaire relative à l'application de la mesure temporaire à l'ISoc, contrairement à la circulaire 2020/C/115 relative à l'exonération pour pertes professionnelles futures à l'IPP (voir *infra*).

Après avoir vu la genèse et la modification de ces mesures temporairement favorables, voyons le double régime d'exonérations imaginé par le législateur, à l'IPP d'abord et à l'ISoc ensuite.

2. Exonération rétrospective pour pertes professionnelles futures (IPP et INR/IPP)

2.1. Généralités

L'objectif est donc d'**anticiper** l'imputation du résultat **néгатif estimé** de l'année de revenus 2020 (ex. imp. 2021) sur l'IPP dû pour l'année des revenus 2019 (ex. imp. 2020). Comme les formulaires de déclaration IPP sont déjà publiés au *Moniteur*, la demande d'exonération aura lieu via un formulaire distinct (art. 67*sexies*, § 2, nouveau, CIR 92)¹⁴.

L'exonération, éventuellement accordée pour 2019, est en effet reprise sur les revenus de 2020 (art. 25, 7^o, et 27, al. 2, 7^o, nouveaux, CIR92), de sorte que la perte sera totalement ou partiellement **neutralisée**. S'il n'y a pas de perte, ou si la perte est inférieure au montant pour lequel l'exonération a été demandée, une **augmentation d'impôt sera appliquée en plus, à titre de pénalité**¹⁵.

2.2. Les nouveaux articles 25/1, visant les bénéfiques, et 27/1, visant les profits, CIR92

2.2.1. Analyse de ces deux articles CIR92

Deux nouveaux articles sont insérés dans le CIR92 :

- 1) 25/1 (visant les **bénéfiques** des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques) et
- 2) 27/1 (visant les **profits** d'une profession libérale, charge ou office et tous les revenus d'une occupation lucrative).

Ces deux articles sont entrés en vigueur le 10 juillet 2020, la loi du 23 juin 2020 ayant été publiée le 1^{er} juillet suivant. Ils disposent identiquement que :

- 1) lorsque le montant des bénéfiques et des profits soumis à l'ex. imp. 2021 comprend le revenu visé aux articles 25, 7^{o16}, et 27, al. 2, 7^o (il est question ici du **montant égal à l'exonération postulée** pour l'ex. imp. 2020 conformément à l'article 67*sexies*), et que ledit montant, après déduction des frais professionnels, est positif, l'**impôt** pour cette période imposable est **augmenté** du montant obtenu en appliquant le **taux** déterminé à l'alinéa 3 à la **base** déterminée à l'alinéa 2 ;
- 2) cet alinéa 2 consiste en ceci : la **base** visée à l'alinéa 1^{er} correspondant à l'augmentation est calculée sur ledit montant, après déduction des frais professionnels, diminué de 10 p.c. (à titre de tolérance, comprenez la marge d'erreur commise par le contribuable dans l'estimation) de la différence positive entre le revenu visé aux articles 25, 7^o, et 27, al. 2, 7^o, et le montant des bénéfiques et des profits, après déduction des frais professionnels ; ledit montant ne pouvant excéder le revenu visé aux deux nouveaux articles précités ;
- 3) cet alinéa 3 consiste en ceci : le **taux** visé à l'alinéa 1^{er} est égal à 9 p.c., multiplié par une fraction dont
 - le numérateur est égal au montant positif visé à l'alinéa 1^{er}, et
 - le dénominateur est égal au revenu visé à l'article 25, 7^o, et 27, al. 2, 7^o, diminué du montant positif visé à l'alinéa 1^{er} ; sachant que la fraction ne peut être supérieure à 2 et est égale à 2, lorsque le revenu visé aux articles 25, 7^o, 27, al. 2, 7^o, est égal ou inférieur au montant positif visé à l'alinéa 1^{er}.

13. *Op. cit.*, *ibidem*, p. 17 et 18.

14. Voir *infra* les références digitales utiles du SPF Finances.

15. DOC55, 1309/001, exposé des motifs, p. 11, 16 et 20.

16. Les articles 25, 7^o, et 27, 7^o, nouveaux, CIR92, disposent que : « Les bénéfiques comprennent également ... 7^o pour l'exercice d'imposition 2021 : un montant égal à l'exonération postulée pour l'exercice d'imposition 2020 conformément à l'article 67*sexies* ». Cet article 67*sexies*, nouveau, CIR92, prévoit que les « bénéfiques ou profits d'une période imposable liée à l'exercice d'imposition 2020 peuvent être totalement ou partiellement exonérés en raison de pertes éventuelles encourues au cours de la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2021 ». Cette disposition est analysée ci-après.

2.2.2. Analyse de ces deux articles CIR92 par la Circulaire 2020/C/115

Autrement exprimé par cette circulaire administrative (dont les références digitales sont reproduites *infra*), la base de l'**augmentation** d'impôt et le **taux** IPP applicable sont commentés comme suit.

L'**augmentation** précitée est calculée sur le montant des bénéfiques ou des profits, y compris le montant de la reprise, après déduction des frais professionnels, diminué de 10 % de la différence positive entre la reprise et le montant des bénéfiques ou profits, après déduction des frais professionnels¹⁷. La base de cette augmentation est égale au résultat positif de l'année de revenus 2020 (ex. imp. 2021) diminué de 10 %.

« *Le résultat positif sur base duquel l'augmentation d'impôt est calculée ne peut pas excéder le montant du revenu qui doit être repris au cours de cette même année de revenus 2020 ; il s'agit du montant de l'exonération postulé pour l'année de revenus 2019. La base de l'augmentation d'impôt ne peut pas excéder le montant de la reprise* » (§ 41 et § 42, de la circulaire).

Le **taux** applicable à cette augmentation d'impôt est obtenu en multipliant 9 % par la fraction suivante :

$$\frac{\text{Résultat positif pour l'année de revenus 2020}}{\text{Reprise} - \text{Résultat positif pour l'année de revenus 2020}}$$

Sachant que cette fraction ne peut être supérieure à 2, le taux auquel l'augmentation d'impôt est calculée ne peut donc excéder 18 %. Et, la fraction est égale à 2, lorsque le montant de la reprise est égal ou inférieur au résultat positif pour l'année de revenus 2020¹⁸. Dans ce cas, le dénominateur serait égal à zéro ou négatif. Le taux ainsi déterminé est arrondi à la deuxième décimale supérieure, si le chiffre de la

troisième décimale atteint 5 ou plus (§ 43 de la circulaire)¹⁹.

2.3. Exonération (à caractère économique) pour pertes futures, art. 67sexies, nouveau, CIR92

La date d'entrée en vigueur de cet article 67sexies, nouveau, CIR92, est également le 10 juillet 2020. En voici la teneur.

Les **bénéfices et profits**, précités, soumis à l'ex. imp. 2020, peuvent être totalement ou partiellement **exonérés** en raison de pertes éventuelles encourues au cours de l'ex. imp. 2021. Le montant maximum de cette exonération est égal au montant brut desdits bénéfices et profits belges, produits ou recueillis au cours de la période imposable, à l'exception des indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou profits et des revenus visés à l'article 27, al. 2, 5° et 6°, CIR92, diminué des frais professionnels relatifs à ces revenus. Le contribuable qui demande cette exonération s'engage à ne pas faire usage des bases de taxation forfaitaires (art. 342, § 1^{er}, al. 2, CIR92).

2.4. Exemples chiffrés empruntés à l'exposé des motifs

Voici plusieurs exemples chiffrés, dont certains empruntés aux exemples de l'exposé des motifs²⁰.

2.4.1. Premier exemple

Un contribuable, soumis à l'IPP, prévoit une perte estimée de 5.000 € en 2020 ; il peut postuler anticipativement une exonération du même montant de ses revenus de 2019. Ses revenus imposables se comparent ainsi :

Année de revenus 2019		Année de revenus 2020	
Bénéfice brut	60.000	Bénéfice brut	30.000
Frais professionnels déductibles	- 35.000	Reprise de l'exonération	+ 5.000
Différence	= 25.000	Frais professionnels déductibles	- 32.000
Exonération revendiquée	- 5.000	Bénéfice net imposable	= 3.000
Bénéfice imposable	= 20.000	Résultat sans reprise d'exonération	- 2.000

Etant donné que la perte (- 2.000 €) qui serait subie, sans la reprise de l'exonération, est inférieure au montant de l'exonération demandée (5.000 €),

l'augmentation d'impôt (à titre de pénalité en DNA) est appliquée ainsi²¹ :

- 1) **base de l'augmentation** : résultat positif de l'année de revenu, diminué de 10 p.c. de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération : $3.000 \text{ €} - (2.000 \text{ €} \times 10 \text{ p.c.}) = 2.800 \text{ €}$;

17. Art. 25/1, al. 2, nouveau, CIR92 et art. 27/1, al. 2, nouveau, CIR 92.

18. La circulaire précitée précise que « *Par résultat positif pour l'année de revenus 2020, on entend : le résultat positif des bénéfices/profits (y compris le montant de la reprise) de 2020, diminué des frais professionnels de 2020* ».

19. Art. 25/1, al. 3, nouveau, CIR92 et 27/1, al. 3, nouveau, CIR92.

20. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/1309/55K1309001.pdf> ; p. 6 à 9.

21. Le fisc part du principe que, ayant revendiqué en 2019, une perte de 5.000 pour 2020, et que, pour 2020, la perte ne sera que de seulement 2.000, sans reprise d'exonération, une pénalité doit être appliquée sur 90 p.c. de la différence, soit 2.800.

2) **taux de l'augmentation** : $9 \text{ p.c.} \times [3.000 \text{ €} / (5.000 \text{ €} - 3.000 \text{ €})] = 9 \text{ p.c.} \times (3.000 \text{ €} / 2.000 \text{ €}) = 9 \text{ p.c.} \times 1,5 = 13,5 \text{ p.c.}$

2.4.2. Deuxième exemple

Mêmes données, mais la perte de l'année 2020 ne s'élève qu'à 20 p.c. de la perte attendue, soit $5.000 \times 20 \text{ p.c.} = 1.000 \text{ €}$.

Année de revenus 2020	
Bénéfice brut (+)	31.000
Reprise de l'exonération (+)	5.000
Frais professionnels déductibles (-)	32.000
Bénéfice net imposable =	4.000
Résultat sans reprise d'exonération (-)	1.000

Etant donné que la perte (- 1.000 €) qui serait subie, sans la reprise de l'exonération (5.000 €), est inférieure au montant de l'exonération demandée²², l'augmentation d'impôt (à titre de pénalité en DNA) est appliquée ainsi :

- 1) **base de l'augmentation** : résultat positif de l'année de revenu, diminué de 10 p.c. de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération : $4.000 \text{ €} - (1.000 \text{ €} \times 10 \text{ p.c.}) = 3.900 \text{ €}$;
- 2) **taux de l'augmentation** : $9 \text{ p.c.} \times [4.000 \text{ €} / (5.000 \text{ €} - 4.000 \text{ €})]$, limité à 2 = $9 \text{ p.c.} \times (4.000 \text{ €} / 1.000 \text{ €})$, limité à 2) = $9 \text{ p.c.} \times 2 = 18 \text{ p.c.}$

2.4.3. Troisième exemple

Mêmes données, mais pour l'année 2020, il y a un bénéfice de 12.000 €, au lieu de la perte attendue :

Année de revenus 2020	
Bénéfice brut (+)	39.000
Reprise de l'exonération (+)	5.000
Frais professionnels déductibles (-)	32.000
Bénéfice net imposable =	12.000
Résultat sans reprise d'exonération (+)	7.000

Etant donné que sans la reprise (5.000 €), aucune perte n'aurait été subie, une augmentation d'impôt (à titre de pénalité en DNA) est appliquée, ainsi :

- 1) **base de l'augmentation** : résultat positif de l'année de revenu 12.000 €, limité à 5.000 €, le montant de l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019 ;
- 2) **taux de l'augmentation** : $9 \text{ p.c.} \times 2 (*) = 18 \text{ p.c.}$
(*) le résultat positif pour 2020 (12.000 €) est supérieur à l'exonération postulée pour 2019 (5.000 €).
L'article 67sexies, nouveau, CIR92, précité, n'est pas applicable à l'ISoc (article 200/1, nouveau, CIR92).

2.4.4. Quatrième exemple

Mêmes données, mais pour l'année 2020, il subsiste une perte de 1.000 € :

Année de revenus 2020	
Bénéfice brut (+)	26.000
Reprise de l'exonération (+)	5.000
Frais professionnels déductibles (-)	32.000
Perte nette (-)	1.000
Résultat sans reprise d'exonération (-)	6.000

Etant donné que la perte (- 6.000 €) qui serait subie, sans la reprise de l'exonération (5.000 €), est supérieure au montant de l'exonération demandée (5.000 €), aucune augmentation d'impôt n'est appliquée.

2.4.5. Autres exemples chiffres applicables à l'IPP

D'autres exemples chiffrés sont à consulter dans la Circulaire 2020/C/115 du 8 septembre 2020 relative à l'exonération (rétrospective) pour pertes professionnelles futures. Elle commente, uniquement, l'exonération à l'IPP (art. 2 à 16, Loi 23 juin 2020, non modifiée par les articles 13 et 14 celle du 15 juillet 2020) de ce régime destiné à sauvegarder quelque peu la liquidité des entreprises dans le contexte de crise économique, conséquence des mesures gouvernementales de confinement résultant de la pandémie du COVID-19.

Voici les sources d'information digitales :

- 1) <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet#!/document/e81e2256-8a6a-4c4f-8649-0d7b6f2293e7> : circulaire 2020/C/115, précitée,
- 2) <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet#!/document/c78fa14d-2d1f-4747-bdac-ebc551f12fe5> : (c78fa14d-2d1f-4747-bdac-ebc551f12fe5) article 67sexies, nouveau, CIR 92, applicable depuis le 10 juillet 2020,
- 3) <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet#!/document/140d1f92-f7f6-47fc-adc2-17c596d09675> : (c78fa14d-2d1f-4747-bdac-ebc551f12fe5) arrêté royal du 22 août 2020 portant exécution de l'article 67sexies, § 2, nouveau, AREx/CIR92, entré en vigueur le 27 août 2020 ; il est relatif au formulaire à joindre à la déclaration IPP.

L'article 3, al. 1^{er}, dudit arrêté précise que le contribuable fait parvenir le formulaire au plus tard :

- 1) le 15 septembre 2020 (*sic* !) pour les contribuables soumis à l'IPP,
- 2) le 5 novembre 2020 pour les contribuables soumis à l'IPP/INR.

22. Le fisc part du principe que, ayant revendiqué en 2019, une perte de 5.000 pour 2020, et que, pour 2020, la perte ne sera que de seulement 1.000, sans reprise d'exonération, une pénalité doit être appliquée sur 90 p.c. de la différence, soit 3.900.

Cependant, l'article 3, al. 2, dispose, malgré tout, que ces délais sont prolongés « jusqu'à la fin du délai pour l'introduction de la déclaration à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents pour l'exercice d'imposition 2020 », sachant que le délai pour l'introduction du formulaire susvisé, dans sa version électronique, est déterminé comme à l'alinéa précédent. Le formulaire électronique doit toutefois toujours être introduit en même temps que la déclaration électronique.

3. Exonération rétrospective en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés (ISoc et INR/ISoc)

3.1. Base de l'impôt, art. 185, § 5, nouveau, CIR92

L'article 185, CIR92, est complété par un nouveau § 5²³, qui dispose que, lorsque, en application de l'article 194septies/1, § 4, nouveau, CIR92 (voir ci-après), le montant de la **réserve exonérée** visée à cet article est **ajouté**²⁴ au montant des **bénéfices réservés imposables**, la base imposable est, sans préjudice de cette augmentation, majorée d'un montant constitué par l'application du taux visé à l'alinéa 2 ou 6 (voir ci-après) au montant de cette réserve.

Il faut ici être spécialement attentif à la distinction de fond de cet article 185, § 5, nouveau CIR92, dans la mesure où il affirme que « Lorsque, en application de l'article 194septies/1, § 4, le montant de la réserve visée à cet article est ajouté au montant des bénéfices réservés imposables, la base imposable est, sans préjudice de cette augmentation, majorée d'un montant constitué par l'application du taux visé à l'alinéa 2 ou 6 au montant de cette réserve ». En effet,

- 1) l'alinéa 2 s'applique uniquement aux petites sociétés soumises à l'article 215, al. 2, CIR92^{25 26},
- 2) l'alinéa 6 s'applique dans le cas où l'alinéa 2, précité, ne s'applique pas.

Faut-il rappeler que les petites sociétés, dans leur acception fiscale, sont celles qui ne bénéficient pas des dispositions de l'article 1:24, § 7, CSA, qui prévoit que : « Le paragraphe 6 n'est pas applicable à d'autres

sociétés que les sociétés mères visé à l'article 1:15, 1°, sauf si de telles sociétés sont constituées à seule fin d'éviter le rapportage d'informations.

Pour l'application du présent paragraphe et du paragraphe 6, les sociétés constituant un consortium visé à l'article 1:19 sont assimilées à une société mère ».

Le Conseil supérieur des Finances envoie, hélas, un **triste message** aux dirigeants de ces petites entreprises qui croient pouvoir bénéficier des taux réduits. Dans son rapport d'août 2014, il observait déjà que, « dans les petites sociétés, il n'y en a que 57 % qui sont taxées au taux réduit, les autres le sont au taux plein »²⁷. L'exclusion de l'article 1:24, § 7, CSA, par l'article 215, al. 2, CIR92, n'a pas arrangé les affaires des PME.

3.1.1. Régime applicable aux petites sociétés

L'alinéa 2 de ce § 5, nouveau, dispose que, dans le cas où l'article 215, al. 2, CIR92 (taux ISoc réduit à 20 % pour les petites sociétés), s'applique pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, nouveau, CIR92, a été constituée ou pour la période imposable au cours de laquelle cette réserve est reprise, le **taux** de cette augmentation est égal à la différence entre le pourcentage qui est obtenu après l'application du rapport suivant et 100 p.c.

Selon le texte même du § 5, nouveau, de l'article 185, CIR92, ce rapport est déterminé par :

- 1) au **numérateur**, le montant A diminué du montant B :
 - a) dans lequel le **montant A** est égal au montant obtenu en appliquant au revenu imposable C le taux visé à l'article 215, augmenté le cas échéant de la CCC visée à l'article 463bis, CIR92²⁸, qui était applicable pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, a été constituée ;
 - b) dans lequel le **montant B** est égal au montant obtenu en appliquant au revenu imposable D le taux visé à l'article 215, CIR92, augmenté le cas échéant de la CCC, visée à l'article 463bis, CIR92, qui était applicable pendant la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à

23. L'article 185, § 5, nouveau, CIR92, est applicable 10 jours après sa publication au MB, soit le 10 juillet 2020 (art. 17, Loi du 23 juin 2020).

24. Au motif qu'il s'agit de la période imposable de la reprise obligée.

25. Art. 215, al. 1^{er}, CIR92 [Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 25 %], entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (art. 54, 3^o, et 86, B2, Loi du 25 décembre 2017).

26. L'art. 215, al. 2, CIR92, dispose que : « Pour les sociétés qui, sur la base de l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés et des associations, sont considérées comme des petites sociétés, le taux de l'impôt sur la première tranche de 0 à 100.000 euros est toutefois fixé à 20 % ».

27. Cf. <https://www.conseilsuperieurdessocietes.be/fr/publication/rapport-un-tax-shifting-en-faveur-du-travail-et-des-bases-imposables-plus-larges> ; Section Fiscalité et Parafiscalité, un tax shifting en faveur du travail, et des bases imposables plus larges scénarios pour une réforme fiscale globale et significative, p. 180, août 2014.

28. Il est rappelé que cet article 463bis, CIR92,

1^o est aujourd'hui abrogé ; l'abrogation est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020 et est applicable à partir de l'ex. imp. 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (art. 83 et 86, B2, Loi du 25 décembre 2017) et

2^o était encore en vigueur à l'ex. d'imp. 2020 (période imposable 2019) ; à titre de contribution complémentaire de crise (CCC) au taux de deux centimes additionnels (sachant que l'art. 463bis, § 1, alinéa 1, phrase liminaire, et § 3, était entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018 (art. 82 et 86 A, Loi du 25 décembre 2017).

l'article 194septies/1, § 1^{er}, nouveau, CIR92, a été constituée ;

- c) dans lequel le **revenu imposable C** est égal au revenu imposable qui a été déterminé pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, CIR92, a été constituée, augmenté de la réserve exonérée susvisée ;
 - d) dans lequel le **revenu imposable D** est égal au revenu imposable déterminé pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, CIR92, a été constituée ;
- 2) au **dénominateur**, le montant E diminué du montant F :
- a) dans lequel le **montant E** est égal au montant obtenu en appliquant au revenu imposable G le taux visé à l'article 215, augmenté le cas échéant de la contribution complémentaire de crise visée à l'article 463bis, qui est applicable pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, est reprise ;
 - b) dans lequel le **montant F** est égal au montant obtenu en appliquant au revenu imposable H le taux visé à l'article 215, augmenté le cas échéant de la contribution complémentaire de crise visée à l'article 463bis, qui est applicable pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, est reprise ;
 - c) dans lequel le **revenu imposable G** est égal au revenu imposable déterminé pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, est reprise, diminué de l'augmentation déterminée en application du présent paragraphe ;
 - d) dans lequel le **revenu imposable H** est égal au revenu imposable déterminé pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, est reprise, diminué successivement de l'augmentation déterminée en application du présent paragraphe et de la réserve exonérée qui reprise en application de l'article 194septies/1, § 4.

Pour la détermination du rapport visé à l'alinéa 3, le revenu imposable déterminé pour la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, CIR92, est reprise ne peut pas être inférieur à la somme de l'augmentation susvisée et de la réserve exonérée reprise en application de l'article 194septies/1, § 4, CIR92. Le taux déterminé conformément à l'alinéa 2 est arrondi à la 2^{ème} décimale supérieure ou inférieure selon que le chiffre de la 3^{ème} décimale atteint ou non 5.

3.1.2. Régime applicable aux sociétés qui ne sont pas petites

L'alinéa 6 de ce § 5, nouveau, dispose que, dans le cas où l'alinéa 2 précité **ne s'applique pas** (cas où le taux de 20 % ne s'applique pas), le taux s'élève à :

- 1) 14,91 p.c. dans le cas où la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, CIR92, a été constituée a débuté avant le 1^{er} janvier 2018 et la période imposable au cours de laquelle la réserve est reprise a débuté à partir du 1^{er} janvier 2018 ;
- 2) 0 p.c. dans le cas où la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, CIR92, a été constituée a débuté à partir du 1^{er} janvier 2018 et la période imposable au cours de laquelle la réserve est reprise a débuté avant le 1^{er} janvier 2020 ;
- 3) 18,32 p.c. dans le cas où la période imposable au cours de laquelle la réserve exonérée visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, CIR92, a été constituée a débuté avant le 1^{er} janvier 2020 et la période imposable au cours de laquelle la réserve est reprise a débuté à partir du 1^{er} janvier 2020.

Ces taux biscornus de 14,91 % et 18,32 % résultent d'une conversion des anciens et nouveaux taux ISoc résultant de la loi du 25 décembre 2017, à savoir

- 1) $(33,99 \% - 29,58 \%) / 29,58 \% = 14,91 \%$ et
- 2) $(29,58 \% - 25,00 \%) / 25 \% = 18,32 \%$ ²⁹.

3.2. Exonération en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés, art. 194septies/1, nouveau, CIR92

Pour l'ex. imp. 2019 ou 2020, correspondant à un exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020, une société peut revendiquer l'**exonération temporaire** de tout ou partie du résultat de la période imposable en raison des pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable suivante qui se rattache, selon le cas, à l'ex. imp. 2020 ou 2021, dans les limites et aux conditions prévues ci-après.

Cette exonération est opérée par la constitution d'une **réserve exonérée temporaire** qui est déduite du montant total des bénéficiaires réservés imposables d'une période imposable qui se clôture au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020. La réserve exonérée temporaire ne peut être constituée **que pour une seule période imposable** clôturée dans cet intervalle (art. 194septies/1, § 1^{er}, nouveau, CIR92).

29. L'explication détaillée de ces calculs de pourcentages est donnée dans l'exposé des motifs précité, DOC55, 1309/001, p. 12 à 16.

Le montant de l'exonération susvisée ne peut pas être plus élevé que :

- 1) le montant du résultat de la période imposable, déterminé comme si l'exonération visée par le présent article n'était pas revendiquée, et diminué des revenus déductibles visés aux articles 202 à 205/1, et 543, CIR92, qui ont été perçus au cours de la période imposable,
- 2) 20 millions d'euros (art. 194septies/1, § 2, CIR92).

Sont **exclus de cette faveur fiscale**, les sociétés, durant la période du 12 mars 2020 jusqu'au jour de l'introduction de la déclaration se rattachant à l'ex. imp. 2021,

- 1) ayant acquis ses propres actions,
- 2) ayant attribué ou distribué des dividendes visés à l'article 18, CIR92, en ce compris les distributions de réserves de liquidation visées aux articles 184quater et 541, CIR92, ou une diminution de capital, en ce compris la diminution de capital visée à l'article 537, CIR92, ou toute autre diminution ou distribution de capitaux propres,
- 3) entrant dans le champ d'application des sociétés d'investissement, des sociétés coopératives en participation, sociétés de navigation maritime,
- 4) considérées comme entreprises en difficulté au 18 mars 2020³⁰,
- 5) détenant une participation directe dans une société établie dans un Etat qui est repris dans une des listes visées à l'article 307, § 1^{er}/2, CIR92, ou un Etat qui est repris dans la liste visée à l'article 179, AREx/CIR 92 (art. 194septies/1, § 3, CIR92).

Le montant total de l'exonération temporaire est ajouté au montant des bénéfices réservés imposables à la fin de la période imposable qui suit la période imposable susvisée (art. 194septies/1, § 4, CIR92).

Une remarque doit être faite concernant l'attribution ou la distribution de dividendes, visées à l'article 194septies/1, § 3, nouveau, CIR92, pour les sociétés dont les dirigeants sont rémunérés annuellement par des revenus mobiliers et non pas professionnels. Ce mode de rémunérations est très démocratique, puisque s'il n'y a pas de bénéficiaires, il n'y a pas de dividendes ; alors que dans d'autres sociétés, notamment déficitaires, les dirigeants continuent à percevoir ces

rémunérations, indépendamment des résultats. Cette exclusion est injuste et pourrait éventuellement faire l'objet d'un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle. Elle est d'autant plus injuste que si des dirigeants prélèvent annuellement des sommes par compte débiteur, ces dirigeants ne sont pas préjudiciés. Voilà qui est choquant. Cette injustice n'a pas été corrigée par la loi du 15 juillet 2020.

3.3. Cotisation distincte visée par l'article 219ter, nouveau, CIR92

Il est bien question ici de l'article 219ter, nouveau, CIR92, dont l'ancienne version a été annulée par l'arrêt n° 24/2018 de la Cour constitutionnelle³¹, mais qui

- 1) est rétabli comme on le voit ci-après et
- 2) est applicable 10 jours après publication de la loi au *Moniteur belge*, soit à partir du 10 juillet 2020.

Pour la période imposable au cours de laquelle le montant exonéré susvisé devient automatiquement³² imposable, une cotisation distincte³³ est établie, à titre de DNA, dont la **base** et le **taux** sont déterminés comme suit :

- 1) cette **base**, visée par l'article 219ter, nouveau, CIR92, est constituée par le taux de l'ISoc, visé à l'article 215, al. 1^{er}, CIR92 (25 %), multiplié par le **montant du bénéfice** défini sous a, ci-après, qui est diminué de 10 p.c. de la perte qui aurait été subie sans la reprise de la réserve exonérée temporaire, visée à l'article 194septies/1, § 1^{er}, nouveau, CIR92, et dont le montant devient automatiquement imposable à la fin de la période imposable qui suit la période imposable visée, majoré du montant visé à l'article 185, § 5, nouveau, CIR92, et diminué du montant du bénéfice défini sous a
 - a) le montant du bénéfice ici visé est constitué par le résultat positif de la période imposable au cours de laquelle le montant exonéré susvisé est imposable, diminué des revenus déductibles visés aux articles 202 à 205/1 et 543 (revenus déductibles), qui ont été perçus au cours de la période imposable,
 - b) ledit montant ne pouvant pas être plus élevé que le montant exonéré visé à l'article 194septies/1, § 1^{er}, qui devient imposable en application de l'article 194septies/1, § 4, CIR92,

30. Comme défini à l'article 2, § 1^{er}, 4^o/2, CIR 92 ; « Pour l'application du CIR92, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêts pris pour leur exécution, les termes suivants ont le sens défini dans le présent article : 4^o/2 Entreprise en difficulté ; Par entreprise en difficulté on entend une entreprise :
 – pour laquelle une demande de faillite est introduite ou dont à ce moment la gestion de tout ou partie de l'actif lui est retirée comme cela est prévu aux articles XX.32 et XX.100 du Code de droit économique ;
 – pour laquelle une procédure de réorganisation judiciaire est entamée comme cela est prévu au titre V du livre XX du Code de droit économique ;
 – qui est une société dissoute et se trouve en liquidation ;
 – dont à la suite de pertes, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié de la part fixe du capital social ;
 – qui a reçu des aides qui ont été considérées comme compatibles par la Commission européenne avec des lignes directrices concernant les aides d'Etat au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté autres que les établissements financiers du 31 juillet 2014 (JO C 249) ou avec l'article 107, alinéa 3, b, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et qui en cas d'aide au sauvetage n'a pas encore remboursé le prêt ou mis fin à la garantie ou en cas d'aide à la restructuration est toujours soumis au plan de restructuration ».

31. Cf. <https://www.const-court.be/public/f/2018/2018-024f.pdf> ; En cause : le recours en annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (« Fairness Tax »), Arrêt du 1^{er} mars 2018, n° rôle 5828.

32. Selon l'article 194septies/1, § 1^{er}, nouveau, CIR92.

33. La cotisation distincte au taux de 20 p.c., visée par l'article 219ter, § 3, al. 1^{er}, nouveau, CIR92, est traitée fiscalement comme une dépense non admise (DNA).

- c) pour la détermination de la base ici visée, le montant de la perte ne peut pas être inférieur à zéro³⁴.
- 2) ce **taux** de la cotisation distincte est **d'au moins 2 p.c. et de maximum 40 p.c.**³⁵, et correspond à **20 p.c.** à multiplier par le facteur est déterminé sous a, par le rapport dans lequel le montant du bénéfice susvisé est repris au numérateur et le montant formé en augmentant successivement le montant A du montant B et en diminuant le montant C, au dénominateur :
- a) dans lequel le montant A est égal au montant exonéré visé à l'article 194septies/1, § 1^{er}, nouveau, CIR92, et qui est rendu imposable conformément à l'article 194septies/1, § 4, CIR92,
- b) dans lequel le montant B est égal au montant visé à l'article 185, § 5, nouveau, CIR92,
- c) dans lequel le montant C est égal au montant du bénéfice susvisé.

3.4. Exemples chiffrés empruntés à l'exposé des motifs

L'exposé des motifs cite des exemples chiffrés pour les sociétés qui sont petites³⁶ et celles qui ne sont pas petites³⁷, que voici reproduits.

3.4.1. Premier exemple (petite société)

Pour l'exercice comptable 2019 (ex. imp. 2020), une **petite société**, tenant ses comptes par année civile, réalise un revenu imposable de 200.000 euros et prévoit une perte, pour l'année des revenus 2020, estimée à 150.000 euros. En conséquence, la société décide de constituer une réserve pour ce montant. Le revenu imposable final de la première année est réduit à 50.000 euros. A la fin de 2020, cette perte semble avoir été effective. Par conséquent, le revenu imposable réel pour cette période imposable est de zéro.

Afin de déterminer le taux de l'augmentation visée à l'article 185, § 5, nouveau, CIR 92, il faut composer, comme explicité *supra*, la fraction suivante :

- 1) au **numérateur**, les taux applicables pour la période imposable 2019 se fixent comme suit successivement
- a) au revenu imposable **C** : $50\ 000 + 150\ 000 = 200.000$ et
- b) au revenu imposable **D** : $200.000 - 150.000 = 50.000$;
- c) à ce numérateur s'applique, à la première tranche de 100.000, le taux de 20,40 p.c. (20 augmenté de la CCC fixée à 2 centimes) et sur l'excédent un taux de 29,58 p.c. (29 augmenté de la CCC fixée à 2 centimes) ;

d) il s'ensuit que :

- 1° le premier montant calculé **A** est
1. de 20.400, soit $100.000 \times (20 \text{ p.c.} \times 1,02)$ majoré
 2. de 29.580, soit $100.000 \times (29 \text{ p.c.} \times 1,02)$, totalisant 49.980 et
- 2° le second montant calculé **B** est de 10.200 (soit $200.000 - 150.000$) $\times (20 \text{ p.c.} \times 1,02)$,
- e) pour obtenir le numérateur, ces montants se déduisent les uns des autres : $49.980 - 10.200 = 39.780$;
- 2) au **dénominateur**, le taux applicable pour la période imposable suivante, 2020, se fixe comme rappelé *supra* : « le taux de cette augmentation est égal à la différence entre le pourcentage qui est obtenu après l'application du rapport suivant et 100 p.c. ».

Il n'est pas possible d'aller plus loin dans la recherche de cette différence sans donner des explications additionnelles. La composition de la fraction sera ensuite reprise.

L'exposé des motifs précise que, en raison des pertes subies, le revenu imposable, dans cet exemple, est égal à zéro, mais un revenu imposable minimum égal à la somme de l'augmentation déterminée conformément à l'article 185, § 5, nouveau, CIR92, et de la réserve exonérée reprise en application de l'article 194septies/1, § 4, nouveau, est prévu par le législateur pour ce calcul.

L'augmentation déterminée en application de l'article 185, § 5, al. 2, nouveau, CIR 92 n'étant pas connue, on la valorise à x. Le revenu imposable dans ce cas-ci s'élève donc à $150.000 + x$. Il s'ensuit

- 1) que le « revenu imposable G, précité, est égal à $150.000 + x - x = 150.000$ » et
- 2) que le « revenu imposable H, précité est alors égal à $150.000 + x - x - 150.000 = 0$ ».

Un taux de 20 p.c. d'ISoc s'applique à la première tranche de 100.000 et sur l'excédent, c.-à-d. 50.000, un taux de 25 p.c. Par conséquent,

- 1) le premier montant E, précité, est de $20.000 + 12.500 = 32.500$ et
- 2) le second montant F, précité, est égal à 0.

Ici aussi, ces montants doivent être soustraits les uns des autres : $32.500 - 0 = 32.500$.

Reprenons la composition de la fraction en cours. Le numérateur est de $39.780 / 32.500$ donne un rapport de 1,224 ou 122,4 p.c. supérieur aux 100 p.c. précités. L'exposé des motifs conclut que pour connaître « *enfin le taux visé à l'article 185, § 5, al.2, nouveau,*

34. L'explication de l'exposé des motifs est quelque peu sibylline ; « *S'il n'y a pas eu de perte, la perte est censée être de zéro pour l'application du présent article. Il n'est donc pas possible d'imputer une "perte négative"* », Exposé des motifs, DOC55, 1309/001, p. 20.

35. L'explication détaillée de ces calculs de pourcentages est donnée dans l'exposé des motifs précité, DOC55, 1309/001, p. 52 et 58.

36. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/1309/55K1309001.pdf> ; Exposé des motifs, DOC55, 1309/001, p. 14 à 16.

37. Exposé des motifs, *op. cit.*, DOC55, 1309/001, p. 20 à 23.

CIR 92, le taux ainsi obtenu doit être réduit de 100 p.c.

Le taux est donc de 122,4 p.c. – 100 p.c. = 22,4 p.c. ».

3.4.2. Deuxième exemple (société qui n'est pas petite)

Pour l'exercice comptable 2019 (ex. imp. 2020), une **société qui n'est pas petite**, tenant ses comptes par année civile, prévoit une perte pour l'année 2020 estimée à 1.656.480 €, tenant compte de la majoration visée à l'article 185, § 5, nouveau, CIR92, précité. Il est d'abord examiné si une réserve peut être constituée pour un montant de 1.400.000 €, alors que le montant

maximum de l'exonération est de 2.000.000 €, pour les besoins de ce premier exemple. La perte estimée est donc inférieure au montant maximum pour lequel une réserve peut être constituée.

Pour l'exercice comptable suivant, 2020 (ex. imp. 2021), vu que la perte avant la reprise de la réserve est moins élevée que celle estimée initialement (1.000.000 € au lieu de 1.656.480 €), il convient de vérifier à l'occasion de la déclaration relative à l'ex. d'imp. suivant, si la cotisation distincte visée à l'article 219ter, nouveau, CIR92, précité, doit être appliquée :

Résultat de la période imposable (1 ^{ère} opération) sans reprise et sans augmentation visée à l'article 185, § 5, nouveau, CIR92 (-)	1.000.000
Reprise de la réserve (+)	1.400.000
Augmentation visée à l'article 185, § 5, CIR92 (= 18,32 % de 1.400.000) (+)	256.480
Résultat de la période imposable avec reprise (1 ^{ère} opération) (=)	656.480

Il est ensuite vérifié si ce bénéfice tombe dans le cadre de la tolérance des 10 % précités. Cette tolérance est calculée comme suit :

Reprise de la réserve (+)	1.400.000
Augmentation visée à l'article 185, § 5, CIR 92 (= 18,32 p.c. de 1.400.000) (+)	256.480
Montant du bénéfice visé à l'article 219ter, § 2, alinéa 2, CIR 92 (-)	656.480
Montant de la perte visé à l'article 219ter, § 2, alinéa 1 ^{er} , CIR 92 (=)	1.000.000

La tolérance est donc de 100.000 € (10 p.c. de 1.000.000 €) et est inférieure au montant du bénéfice visé à l'article 219ter, § 2, al. 2, CIR92. En conséquence, la cotisation distincte sera établie sur le montant de 25 p.c. de (656.480 € – 100.000 €) = 25 p.c. de 556.480 € = 139.120 €.

Le taux de la cotisation distincte est de **20 p.c.** x le rapport entre le montant du bénéfice (656.480) et le montant de la perte qui aurait été subie sans la reprise de la réserve (1.000.000) = 13,13 p.c. La cotisation distincte s'élève donc à 139.120 € x 13,13 p.c. = 18.266,46 €.

Revenus sans RDT, ni revenus d'innovation	1.100.000
Dividendes RDT (+)	400.000
Revenus d'innovation (+)	500.000
Résultat de la période imposable (1 ^{ère} opération)	2.000.000
Dividendes RDT (-)	400.000
Revenus d'innovation (-)	500.000
Montant maximum de l'exonération (=)	1.100.000
Exonération réellement revendiquée	1.000.000

La perte estimée se révèle donc inférieure au montant maximum pour lequel une réserve exonérée pouvait être constituée.

3.4.3. Second exemple (société qui n'est pas petite)

Pour l'exercice comptable 2020 (ex. imp. 2021), une société qui **n'est pas petite**, tenant ses comptes par année civile, prévoit une perte estimée à 1.183.200 €, tenant compte de la majoration visée à l'article 185, § 5, al. 1^{er}, nouveau, CIR92. Il est d'abord examiné, si une réserve peut être constituée pour un montant de 1.000.000 €.

Ex. compt. 2019, ex. imp. 2020 :

Vu que la perte avant la reprise de la réserve se révèle moins élevée que celle estimée initialement (900.000 € au lieu de 1.183.200 €), il convient de vérifier à l'occasion de la déclaration relative à l'ex. imp. suivant si la

cotisation distincte visée à l'article 219ter, nouveau, CIR92, doit être appliquée :

Ex. compt. 2020, ex. imp. 2021 :

Résultat de la période imposable (1 ^{ère} opération) sans reprise, sans augmentation visée à l'article 185, § 5, CIR92, et sans RDT, ni revenus d'innovation (-)	900.000
Dividendes RDT (+)	400.000
Revenus d'innovation (+)	300.000
Résultat de la période imposable (1 ^{ère} opération) sans reprise et sans augmentation visée à l'article 185, § 5, CIR92 (-)	200.000
Reprise de la réserve (+)	1.000.000
Augmentation visée à l'article 185, § 5, CIR92 (= 18,32 % de 1.000.000) (+)	183.200
Résultat de la période imposable avec reprise (1 ^{ère} opération) (=)	983.200
Dividendes RDT (-)	400.000
Revenus d'innovation (-)	300.000
Montant des bénéfices visé à l'article 219ter, § 2, alinéa 2, nouveau, CIR92 (=)	283.200

Il est ensuite vérifié si ce bénéfice est couvert par la tolérance des 10 % précités, calculée comme suit :

Reprise de la réserve (+)	1.000.000
Augmentation visée à l'article 185, § 5, CIR 92 (= 18,32 % de 1 000 000) (+)	183.200
Montant du bénéfice visé à l'article 219ter, § 2, alinéa 2, nouveau, CIR 92 (-)	283.200
Montant de la perte visé à l'article 219ter, § 2, alinéa 1 ^{er} , nouveau, CIR 92 (=)	900.000

La tolérance est donc de 90.000 € (10 p.c. de 900.000 €) et est dans ce cas inférieure au montant du bénéfice visé à l'article 219ter, § 2, alinéa 2, CIR 92. En conséquence, la cotisation distincte sera établie sur le montant de 29,58 p.c. \times (283.200 € - 90.000 €) = 57.148,56 €.

Le taux de la cotisation distincte est de 20 p.c. \times le rapport entre le montant du bénéfice (283.200 €) et le montant de la perte qui aurait été subie sans la reprise de la réserve (900.000 €) = 6,29 p.c. (283.200 / 900000) \times 20 p.c. La cotisation distincte s'élève donc à 57.148,56 € \times 6,29 p.c. = 3.594,64 €.

4. Formulaire à joindre à la déclaration ISoc ou IPP

L'administration fiscale a publié le **Relevé 275 COV** à joindre à la déclaration **ISoc**. Il est composé de 4 pages, dont deux d'explications. Il peut être téléchargé à l'adresse suivante :

- 1) en français : <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-275-cov-2020-fr.pdf>,
- 2) *in het Nederlands* : <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-275-cov-2020-nl.pdf>.

L'administration fiscale a publié le **Relevé 276 COV** à joindre à la déclaration **IPP**. Il est composé de 2

pages, dont une d'explications. Il peut être téléchargé à l'adresse suivante :

- 1) *auf Deutsch* : *Antrag auf Befreiung für künftige berufliche Verluste bei natürlichen Personen - Steuerjahr 2020* ou en français : Demande d'exonération pour pertes professionnelles futures dans le chef de personnes physiques - Exercice d'imposition 2020 : <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/demande-exoneration-pertes-professionnelles-future-s-carry-back> (Fr ou De),
- 2) *in het Nederlands* : *Aanvraag tot vrijstelling voor toekomstige beroepsverliezen bij natuurlijke personen - Aanslagjaar 2020* : <https://financien.belgium.be/nl/Actueel/aanvraag-vrijstelling-toekomstige-beroepsverliezen-carry-back>.

5. Réserve de reconstitution pour les sociétés (projet retiré ou reporté)

5.1. Extrait de l'exposé des motifs

Le projet de loi du 5 juin 2020 précité contenait les articles 28 et 29 qui ont été retirés du texte adopté de la loi du 23 juin 2020. Comme expliqué en début d'article, il avait été demandé au ministre des Finances de les ôter du projet à débattre, au motif qu'ils devaient faire l'objet d'un débat ultérieur approfondi³⁸. Voici en quoi ces deux articles écartés consistaient. L'exposé des motifs complétait la mesure précédente « d'une réserve exonérée à l'exercice comptable 2019

38. Rapport du 15 juin 2020 fait au nom de la commission des Finances de la Chambre, *op. cit.*, p. 28.

(comptabilité par année calendrier) pour pertes provoquées par la pandémie du COVID-19 en 2020, soustient la position de liquidité et la solvabilité des entreprises à très court terme.

Il est ensuite également souhaitable de prendre une mesure à l'aide de laquelle les sociétés peuvent progressivement récupérer leur solvabilité, en constituant durant trois périodes imposables une "réserve de reconstitution" à la fin de l'exercice comptable se rattachant à l'exercice d'imposition 2022, 2023 ou 2024 »³⁹.

L'objectif de cette réserve était (pourrait être ou sera?) d'exonérer les sociétés à la condition qu'elles « maintiennent leurs capitaux propres (pas de rachat d'actions ou parts propres, de diminution de capital ou d'attribution de dividendes⁴⁰) et leur niveau d'emploi, récupèrent au plus vite les fonds propres qu'elles possédaient avant l'ère COVID-19 ». **Le montant maximal de la présente réserve de reconstitution se limite, en principe, aux pertes d'exploitation de l'exercice comptable clôturé en 2020 et avec un maximum de 20 millions d'euros.** Autrement dit, une société dont le résultat d'exploitation de l'exercice comptable clôturé en 2020 n'est pas en pertes ne bénéficiera pas de ce régime.

Selon l'exposé des motifs précité, les grandes lignes de ce régime s'articulent comme suit :

- 1) une réserve de reconstitution pourra ou aurait pu être (?) affectée à la fin de l'exercice comptable se rattachant à l'ex. imp. 2022, 2023 ou 2024 ;
- 2) la réserve de reconstitution est soumise à la condition d'intangibilité⁴¹ ;
- 3) les sociétés qui ont des liens avec les paradis fiscaux⁴² sont exclues de l'avantage de cette exonération (plus spécifiquement, est-il écrit, en sont exclus tant les contribuables qui font des paiements à des sociétés qui sont établies dans un paradis fiscal que les contribuables qui détiennent une participation directe dans ces sociétés) ;
- 4) pour les sociétés qui ont effectué, durant la période du 12 mars 2020 jusqu'au jour de l'introduction de la déclaration se rattachant à l'exercice d'imposition endéans lequel l'affectation de la réserve de reconstitution est une réduction de capital, un rachat d'actions ou parts propres, ou une distribution ou attribution de dividendes, alors aucun montant qui serait sur le plan comptable affecté à

la réserve de reconstitution ne peut bénéficier du présent régime d'exonération fiscale ;

- 5) les montants dûment affectés à la réserve de reconstitution sont toutefois partiellement ou entièrement (en fait à due concurrence, semble-t-il) considérés comme des bénéfices de la période imposable, lorsque la société durant cette période imposable :
 - a) opère un rachat d'actions ou de parts propres, dans la mesure de la valeur du rachat ;
 - b) distribue ou attribue des dividendes, dans la mesure du montant du dividende ;
 - c) opère une diminution de capital ou distribution de capitaux propres, dans la mesure du montant de la diminution de capital ou de la distribution ;
 - d) comptabilise dans ses comptes de résultats sous le groupe de comptes « 620 Rémunération et avantages sociaux directs » un montant inférieur à un seuil de 85 p.c. du montant établi pour ce même poste à la date de clôture de l'exercice comptable clôturé en 2019, si cette condition est rencontrée pour la première fois au cours de la période imposable, ou comptabilise sous ce même poste un montant inférieur au seuil antérieurement le plus bas si cette même condition a déjà été rencontrée au cours d'une période imposable antérieure, à concurrence de la différence entre :
 - i. d'une part, le montant du seuil précité de 85 p.c., ou le montant du seuil antérieurement le plus bas, respectivement, et ;
 - ii. d'autre part, le montant susvisé du groupe de comptes « 620 Rémunération et avantages sociaux directs » de la période imposable qui est inférieur au seuil précité de 85 p.c., ou qui est inférieur au seuil antérieurement le plus bas, respectivement.

5.2. Exemple chiffré extrait de l'exposé des motifs

Une société enregistre dans le groupe de comptes 620 Rémunérations et avantages sociaux directs,

- 1) dans ses comptes de 2019, une charge de 100.000 euros,
- 2) dans ses comptes de 2021, la même charge, sachant qu'elle constitue une réserve exonérée de 200.000 euros,
- 3) dans ses comptes de 2022, une charge de 80.000 euros.

39. Exposé des motifs, *op.cit.*, DOC55, 1309/001, p. 24 à 30.

40. Et à nouveau cette étrangeté de pénaliser les dirigeants d'entreprises rémunérés uniquement par des revenus mobiliers.

41. Art. 190, CIR92. Il est rappelé que ce régime d'exonération est applicable uniquement dans la mesure où son montant est porté et maintenu à un ou plusieurs comptes distincts du passif et où elle ne sert pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques. Dans l'éventualité et dans la mesure où ces conditions cessent d'être observées pendant une période imposable quelconque, la quotité antérieurement exonérée ou provisoirement non imposée des plus-values est considérée comme un bénéfice obtenu au cours de cette période imposable.

42. Cf. <https://www.nbb.be/fr/supervision-financiere/prevention-du-blanchiment-de-capitaux-et-du-financement-du-terrorisme-65> ; Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée : commentaires et recommandations de la BNB. Disclaimer : Le contenu de cette page est en cours de révision et pourrait être modifié suite à l'entrée en vigueur de la loi du 20 juillet 2020 portant des dispositions diverses relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces.
Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/arrete/2016/03/01/2016003097/justel> ; Arrêté royal du 1^{er} mars 2016 modifiant l'article 179 de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée.

Cette dernière somme étant inférieure au seuil de 85 p.c. précité des Rémunération et avantages sociaux directs de l'exercice comptable 2019 (85.000 euros), le montant devenant imposable de la réserve de reconstitution exonérée est de 85.000 (seuil) – 80.000 (coûts de l'exercice comptable) donne 5.000 euros.

Dans ses comptes de 2023, les rémunérations ne s'élèvent plus qu'à 70.000 euros, le montant de la réserve exonérée devenant imposable s'élève à 10.000 euros, soit la différence entre le plancher antérieur de 80.000 et les rémunérations en charge de 2023.

Les commentaires de l'exemple se terminent ainsi. « *L'imposition visée ne va pas au-delà du montant total de la réserve exonérée de reconstitution affecté au bilan. Cela vise les cas dans lesquels le montant imposable de l'attribution ou de la distribution du dividende, du rachat d'actions ou de parts propres, de la réduction du capital, d'autres distributions de capitaux propres, ou du déficit de rémunération est supérieur au montant de la réserve de reconstitution exonérée, ou les cas dans lesquels les dispositions générales pour l'imposition des réductions de capital imposeraient déjà une partie de la réserve exonérée. Dans ce dernier cas, les deux impositions sont appliquées avec, comme maximum, le montant de la réserve exonérée.*

Il est à noter que les montants de la réserve de reconstitution déjà taxés entrent également en ligne de compte pour le calcul du plafond maximal de l'exonération ».

6. Conclusions communes aux paragraphes 5 et 4 de l'article 185, CIR92

6.1. Conclusions propres à ce système de rétrospection (art. 185, § 5, CIR92)

Comme exposé en introduction, ce **mécanisme de carry-back**, permettant la **rétrospection** des pertes fiscales récupérables d'un ex. imp. sur l'ex. imp. précédent, applicable tant à l'IPP qu'à l'ISoc, est une grande nouveauté en droit fiscal belge. Il faut évidemment se réjouir de cette innovation. Formulons le vœu des dirigeants d'entreprises qu'une telle mesure de rétrospection fiscale puisse devenir permanente. Cette mesure de rétrospection devenant généralisée

représenterait un *competitive advantage* pour la Belgique. Il est recommandé, sur cette question, de prendre connaissance du rapport 2011 de l'OCDE⁴³.

En effet, « *Unlike carry-back rules, which are adopted by only a few States, loss carry-forward rules are present in the vast majority of tax systems* » ; cette opportunité compétitive vaut donc la peine qu'on y réfléchisse.

D'autre part, l'enfer étant pavé de bonnes intentions, il est à craindre que les deux mesures correctrices suivantes n'échaudent les contribuables devant le risque de pénalité résultant de

- 1) la référence au différentiel d'ISoc, prévu par l'article 185, § 5, nouveau, CIR92, quant aux taux d'ISoc applicables avant et après la loi du 25 décembre 2017, afin
 - a) de récupérer des taux antérieurs plus élevés, mais abrogés par la volonté antérieure du législateur lui-même, et
 - b) de les ressusciter dans le but de punir le contribuable et
- 2) l'application de la cotisation distincte, traitée fiscalement comme une dépense non admise, en cas de surestimation de la perte antérieurement revendiquée par rapport au résultat constaté à la clôture de l'exercice suivant.

Cette imputation rétrospective n'est jamais qu'un prêt pour un rendu. Budgétairement, pour un Etat normal, ces opérations de *carry-back* d'un exercice d'imposition au précédent devraient être sans incidence budgétaire notoire.

Faut-il rappeler, aux plus jeunes d'entre nous, que, lors de l'entrée en vigueur de la loi du 17 juillet 1975 et de son arrêté d'exécution du 8 octobre 1976, l'administration des contributions directes avait admis, sans sourciller le moins du monde, la récupération prospective des pertes fiscales, **sans limitation dans le temps**⁴⁴, alors qu'à l'époque ces pertes n'étaient récupérables que dans le délai de 5 ans. Cette décision avait été unanimement appréciée par les entreprises à l'époque.

Il faut dire qu'il y a 40 ans la Belgique était un Etat fort, au point de vue budgétaire, et que, depuis les dérapages budgétaires des gouvernements Martens-Gol

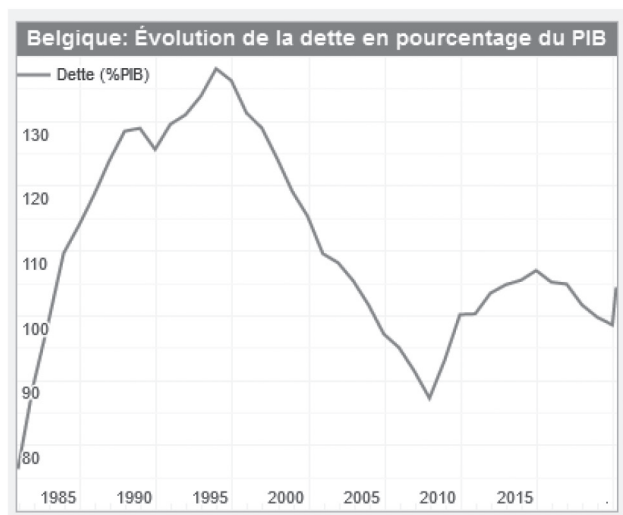
43. Cf. <https://www.oecd.org/fr/general/resultatsdelarecherche/?q=carryback&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8> ; *Corporate loss utilisation through aggressive tax planning, ATP Steering Group-FTA Joint Project On Losses - Phase II Report*, de l'OCDE, CTPA/CFA(2011)45/REV1, 19 juillet 2011.

44. Art. 78, CIR92, à l'IPP et art. 206, CIR92, à l'ISoc. Voir ancien art. 43, al. 1^{er}, 3^o, CIR. Voir, à ce propos, Les évaluations dans l'inventaire des entreprises belges, Examen comparé fiscal et comptable (1976-1983), Raymond GHYSELS, Journal des Tribunaux, 17 mars 1984, p. 198, § 6. Comptabilisation (obligatoire des amortissements) et principe de continuité. Extrait : « *Le professeur John Kirkpatrick ... affirme à ce propos que "sous couleur d'assurer la "neutralité fiscale" de la réforme du droit comptable, le législateur a, en réalité, considérablement amélioré la situation fiscale des sociétés par rapport au régime antérieur. Pour les sociétés industrielles, en effet, admettre le caractère indéfiniment récupérable de la perte d'un exercice à concurrence des amortissements pratiqués au cours de cet exercice, c'est dans tous les cas qui ne sont pas absolument désespérés, admettre le caractère indéfiniment récupérable de la totalité de la perte"* ». Voir également Circ. avril 1981, n^o Ci-D. 19/318.113, Bull. contr., 596, p. 1119.

(décembre 1981 à mai 1988), la Belgique est devenue, sur cette question budgétaire, un Etat faible.

En effet, la dette publique belge a évolué comme suit, en pourcentage, par rapport au PIB⁴⁵ :

- 1) en décembre 1980, 76,36 %,
- 2) en décembre 1988, 128,95 %,
- 3) en décembre 1993, 138,14 %, pour rappel le traité de Maastricht a été signé le 7 février 1992⁴⁶,



Entre-temps, la Banque nationale a publié ses dernières statistiques. Le PIB belge a chuté de 14,40 % au 30 juin 2020 par rapport au 30 juin 2019⁴⁷.

6.2. Conclusions étendues au système voisin des transferts intra-groupe (art. 185, § 4, CIR92)

Si ce système de rétrospéction de pertes futures d'un ex. imp. sur l'ex. imp. antérieur devenait permanent, il compléterait utilement le **mécanisme des transferts intra-groupe**⁴⁸ (actuellement hélas inutilement apotropaique⁴⁹). L'effet combiné et rectifié de ces deux mesures rendrait ainsi l'ISoc belge moins archaïque et moins contraignant, tout en sauvegardant l'équilibre budgétaire de l'Etat belge d'un exercice à l'exercice suivant ; même si ce mécanisme est imparfait⁵⁰.

A propos de l'imperfection du système des transferts intra-groupe, la publication récente dans Actualités

- 4) en décembre 2007, 87,30 % et
- 5) en décembre 2019, 98,60 %.

La chute de ce pourcentage entre 1993 et 2007 était due aux efforts soutenus des gouvernements

- 1) Dehaene (de novembre 1991 à juillet 1999) et
- 2) Verhofstadt (de juillet 1999 à décembre 2007).

fiscales, référencée en note infrapaginale, met en évidence deux points faibles à corriger par une loi de réparation :

- 1) le premier point faible est relatif à l'absence d'une pleine et entière consolidation fiscale entre les sociétés d'un même groupe, car il privilégie plutôt des transferts notionnels après établissement de la base imposable de chaque entité sur une base individuelle et
- 2) le second point faible est relatif à l'application conjointe du régime des RDT et du régime des dits transferts, en ce qu'elle est contrariée par l'article 207, al. 8, CIR 92, qui dispose que : « *Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206, 536 et 543 ne peut être opérée sur le montant du transfert intra-groupe visé à l'article 185, § 4, alinéa 1^{er}, qui est repris dans la base imposable* »⁵¹.

Les auteurs de la publication précitée citent, avec raison, plusieurs condamnations de la Belgique quant à

45. Cf. <https://fr.countryeconomy.com/gouvernement/dette/belgique>

46. Cf. <https://www.nbb.be/fr/politique-monnaire/cadre-general-de-la-politique-monnaire-europeenne/cadre-institutionnel-de-la-0> ; Faut-il rappeler que, selon les critères de références du traité de Maastricht, « *le déficit public ne peut être supérieur à 3 % du produit intérieur brut (PIB) et la dette publique ne peut excéder 60 % du PIB, à moins qu'elle ne diminue suffisamment et ne s'approche de la valeur de référence à un rythme satisfaisant. Ce dernier critère est donc plus souple et sujet à une appréciation plus large* ». C'est grâce à ce « **à moins que** » que la Belgique a pu passer par le chas de l'aiguille. Référence à l'évangile selon Saint Mathieu, 19:24.

47. Cf. <https://www.nbb.be/doc/dq/f/dq3/ife.pdf> ; publication hebdomadaire, indicateurs économiques - nbb.be, n° 2020-36, datée du 4 septembre 2020, PIB en volume, p. 3.

48. Art. 185, § 4, et art. 205/5, CIR92. La circulaire 2020/C/29 du 13 février 2020 relative à la déduction des transferts intragroupe à l'ISoc commente ce mécanisme qui a été introduit par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'ISoc.

49. Cf. note infrapaginale 4 *supra*.

50. Revenus définitivement taxés et consolidation fiscale « à la belge », Eric von FRENCKELL, Maxime DURANT, Laurence LEBRUN et Olivier VANDENBORNE, Actualités fiscales, 2020/31, 14 septembre 2020, p. 1 à 8.

51. La pertinence de cette seconde critique est explicitée dans la publication d'Actualité comptable, *op. cit.*, sous les deux sections intitulées : Nouvel article 207, alinéa 8 CIR 92 : quelle *ratio legis*? et Consolidation fiscale « à la belge » : contraire au droit européen ?

son manque de respect envers la directive mère-fille⁵² qui implique qu'une distribution de dividende doit, par principe, être neutre fiscalement et de faire référence à plusieurs arrêts ou ordonnance de la CJUE :

- 1) C-138/07 Etat belge c. Cobelfret, du 12 février 2009⁵³,
- 2) C-439/07 Etat belge c. KBC Bank SA, du 4 juin 2009⁵⁴,
- 3) C-499/07 Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV c. Etat belge, ordonnance du 4 juin 2009⁵⁵, et spécialement
- 4) C-389/18 Brussels Securities c. Etat belge, du 19 décembre 2019⁵⁶.

52. Cf. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A32015L0121> ; Directive (UE) 2015/121 du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'Etats membres différents.

53. Cf. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2009.082.01.0003.02.FRA&toc=OJ:C:2009:082:FULL

54. Cf. <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-439/07&language=fr>

55. Cf. <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-439/07&language=fr>

56. Cf. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A62018CJ0389>

La Cour de Justice de l'Union européenne et la TVA – Revue de jurisprudence 2019

Vincent SEPULCHRE,

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL

Chargé de Cours à l'U.Liège

Maître de conférences à l'U.L.B

Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales

Maître de conférences à H.E.C. – Ecole de gestion de l'Université de Liège

Membre du Tax Institute de l'U.Liège

Date	Référence de la Cour	Nom de l'arrêt	N° de citation dans le présent article	Subdivision pertinente du présent article et référence au Code de la TVA ou à la directive 2006/112/CE
10 janvier 2019	C-410/17	A Oy	1, 5, 10	I.1. LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES IMPOSABLES A LA TVA (ARTICLE 2 C.TVA) III.1. LA DEFINITION DES LIVRAISONS DE BIENS : LE TRANSFERT DU POUVOIR DE DISPOSER D'UN BIEN COMME UN PROPRIETAIRE (ARTICLES 9 ET 10 C.TVA) IV.1. LA DEFINITION DES PRESTATIONS DE SERVICES : TOUTE OPERATION NE CONSISTANT PAS EN UNE LIVRAISON DE BIENS (ARTICLE 18 C.TVA)
17 janvier 2019	C-310/16	Petar Dzivev e.a.	51	XIII. MOYENS DE PREUVE ET MESURES DE CONTROLE (ARTICLES 59 À 69 C.TVA)
24 janvier 2019	C-165/17	Morgan Stanley & Co International plc	46	XI.3. ASSUJETTISSEMENT MIXTE ET DROIT A DEDUCTION (ARTICLE 46 C.TVA – A.R. N° 3)
13 février 2019	C-434/17	Human Operator Zrt.	61	XVIII. RELATIONS ENTRE LE DROIT EUROPEEN ET LE DROIT NATIONAL DE LA TVA
14 février 2019	C-531/17	Vetsch Int. Transporte GmbH	23	IX.1. EXEMPTION DES IMPORTATIONS/EXPORTATIONS/OPERATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES (ARTICLES 39, 39BIS, 40 ET 41 C.TVA)
14 février 2019	C-562/17	Nestrade SA	47	XI.4. LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION (ARTICLES 47 A 49 C.TVA – A.R. N° 3)
26 février 2019	C-630/19	PAGE International Lda contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire	44	XI.2. LES LIMITATIONS ET EXCLUSIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 45, § 2 ET § 3, C.TVA)
28 février 2019	C-278/18	Manuel Jorge Sequeira Mesquita	8, 31	III.2. L'EXCLUSION DES OPERATIONS PORTANT SUR DES UNIVERSALITES DE BIENS (ARTICLE 11 C.TVA) X.4. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – LOCATION D'IMMEUBLES PAR NATURE (ARTICLE 44, § 3, 2°, C.TVA)
13 mars 2019	C-647/17	Srf konsulterna AB	13	IV.5. LA LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLES 21 ET 21BIS C.TVA)

Date	Référence de la Cour	Nom de l'arrêt	N° de citation dans le présent article	Subdivision pertinente du présent article et référence au Code de la TVA ou à la directive 2006/112/CE
14 mars 2019	C-449/17	A & G Fahrschul-Akademie GmbH	29	X.2. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – ENSEIGNEMENT, FORMATION ET RECYCLAGE PROFESSIONNEL (ARTICLE 44, § 2, 4°, C.TVA)
27 mars 2019	C-201/18	Mydibel SA	6, 48	III.1. LA DEFINITION DES LIVRAISONS DE BIENS : LE TRANSFERT DU POUVOIR DE DISPOSER D'UN BIEN COMME UN PROPRIETAIRE (ARTICLES 9 ET 10 C.TVA) XI.5. LES REVISIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 49 C.TVA – A.R. N° 3)
28 mars 2019	C-275/18	Milan Vinš	24	IX.1. EXEMPTION DES IMPORTATIONS/EXPORTATIONS/OPERATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES (ARTICLES 39, 39BIS, 40 ET 41 C.TVA)
10 avril 2019	C-214/18	H. W.	18	VII.1. LES PRINCIPES GENERAUX DE LA DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION (ARTICLES 26 A 28)
11 avril 2019	C-691/17	PORR Építési Kft.	37, 54	XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA) XV. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
2 mai 2019	C-225/18	Grupa Lotos S.A.	45	XI.2. LES LIMITATIONS ET EXCLUSIONS DE DEDUCTION (ARTICLE 45, § 2 ET § 3, C.TVA)
2 mai 2019	C-224/18	Budimex S.A.	15	IV.6. LE FAIT GENERATEUR ET L'EXIGIBILITE POUR LES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLES 22 A 22BIS C.TVA)
2 mai 2019	C-265/18	Akvilė Jarmuškienė	49	XII.1. LE REGIME PARTICULIER DE LA FRANCHISE (ARTICLE 56BIS C.TVA)
2 mai 2019	C-133/18	Sea Chefs Cruise Services GmbH	55	XV. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
8 mai 2019	C-568/17	L.W. Geelen	14	IV.5. LA LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES (ARTICLES 21 ET 21BIS C.TVA)
8 mai 2019	C-127/18	A-PACK CZ s.r.o.	56	XV. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
8 mai 2019	C-566/17	Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach	38	XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
8 mai 2019	C-712/17	EN.SA. Srl	39, 53, 57	XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA) XIV. LES SANCTIONS – LES AMENDES FISCALES (ARTICLES 70 A 74TER C.TVA) XV. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
15 mai 2019	C-235/18	Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH	32	X.5. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – OPERATIONS FINANCIERES ET D'ASSURANCE/REASSURANCES (ARTICLE 44, § 3, 4° A 11°, C.TVA)
12 juin 2019	C-185/18	Oro Efectivo SL	59	XVI. L'INCOMPATIBILITE DU SYSTEME EUROPEEN DE LA TVA, AVEC D'AUTRES TAXES NATIONALES AYANT LE CARACTERE DE TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 401 DIRECTIVE 2006/112/CE)
13 juin 2019	C-420/18	IO	4	II.1. LA DEFINITION EUROPEENNE DE L'ACTIVITE ECONOMIQUE EN TVA (ARTICLE 4 C.TVA)

Date	Référence de la Cour	Nom de l'arrêt	N° de citation dans le présent article	Subdivision pertinente du présent article et référence au Code de la TVA ou à la directive 2006/112/CE
20 juin 2019	C-291/18	Grup Servicii Petroliere SA	26	IX.2. EXEMPTION DES NAVIRES, BATEAUX ET AERONEFS (ARTICLE 42, § 1 ^{ER} ET § 2, C.TVA)
27 juin 2019	C-597/17	Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.	20, 27, 62	VIII. LES TAUX (ARTICLES 37 ET 38 C.TVA – A.R. N° 20) X.1. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – PROFESSIONS MÉDICALES (ARTICLE 44, § 1, 1° A 3°, C.TVA) XVIII. RELATIONS ENTRE LE DROIT EUROPEEN ET LE DROIT NATIONAL DE LA TVA
3 juillet 2019	C-316/18	The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge	40	XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} <i>QUINQUIES</i> , C.TVA)
3 juillet 2019	C-242/18	« UniCredit Leasing » EAD	58	XV. LES RESTITUTIONS DE LA TVA (ARTICLES 76 A 80 C.TVA)
10 juillet 2019	C-26/18	Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung	16	V. LES IMPORTATIONS DE BIENS (ARTICLES 3 <i>BIS</i> , 25 <i>BIS</i> A 25 <i>SEPTIES</i> , ET 39 <i>BIS</i> C. TVA)
10 juillet 2019	C-273/18	SIA “Kuršu zeme”	17, 60	VI. LES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS (ARTICLES 3 <i>BIS</i> , 25 <i>BIS</i> A 25 <i>SEPTIES</i> C.TVA) XVII. LES PRATIQUES ABUSIVES INTERDITES EN TVA (ARTICLE 1, § 10, C.TVA)
29 juillet 2019	C-388/18	B.	50	XII.1. LE REGIME PARTICULIER DE LA FRANCHISE (ARTICLE 56 <i>BIS</i> C.TVA)
4 septembre 2019	C-71/18	KPC Herning	30	X.3. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – LIVRAISONS D'IMMEUBLES PAR NATURE (ARTICLE 44, § 3, 1°, C.TVA)
5 septembre 2019	C-145/18	Regards Photographiques SARL	21	VIII. LES TAUX (ARTICLES 37 ET 38 C.TVA – A.R. N° 20)
18 septembre 2019	C-700/17	Wolf-Henning Peters	7, 28	III.1. LA DEFINITION DES LIVRAISONS DE BIENS : LE TRANSFERT DU POUVOIR DE DISPOSER D'UN BIEN COMME UN PROPRIETAIRE (ARTICLES 9 ET 10 C.TVA) X.1. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – PROFESSIONS MEDICALES (ARTICLE 44, § 1, 1° A 3°, C.TVA)
3 octobre 2019	C-42/18	Cardpoint GmbH	33	X.5. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – OPERATIONS FINANCIERES ET D'ASSURANCE/ REASSURANCES (ARTICLE 44, § 3, 4° A 11°, C.TVA)
3 octobre 2019	C-329/18	« Altic » SIA	41	XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} <i>QUINQUIES</i> , C.TVA)
9 octobre 2019	C-573/18 et C-574/18	C GmbH & Co. KG et C-eG	19	VII.1. LES PRINCIPES GENERAUX DE LA DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION (ARTICLES 26 A 28)
16 octobre 2019	C-4/18 et C-5/18	Michael Winterhoff	35	X.6. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – SERVICES PUBLICS POSTAUX (ARTICLE 44, § 3, 12° ET 14°, C.TVA)
16 octobre 2019	C-189/18	Glencore Agriculture Hungary Kft.	52	XIII. MOYENS DE PREUVE ET MESURES DE CONTROLE (ARTICLES 59 A 69 C.TVA)

Date	Référence de la Cour	Nom de l'arrêt	N° de citation dans le présent article	Subdivision pertinente du présent article et référence au Code de la TVA ou à la directive 2006/112/CE
17 octobre 2019	C-692/17	Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda	34	X.5. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – OPERATIONS FINANCIÈRES ET D'ASSURANCE/ REASSURANCES (ARTICLE 44, § 3, 4° A 11°, C.TVA)
17 octobre 2019	C-653/18	Unitel Sp. z o.o.	25, 42	IX.1. EXEMPTION DES IMPORTATIONS/ EXPORTATIONS/OPERATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES (ARTICLES 39, 39BIS, 40 ET 41 C.TVA) XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
20 novembre 2019	C-400/18	Infohos	36	X.7. LES EXEMPTIONS N'OUVRANT PAS DE DROIT A DEDUCTION DE PRINCIPE – EXEMPTION DES GROUPEMENTS AUTONOMES DE PERSONNES EXEMPTÉES (ARTICLE 44, § 2BIS, C.TVA ; ANCIEN ARTICLE 44, § 2, 1°BIS, C.TVA)
19 décembre 2019	C-707/18	Amărăști Land Investment SRL	9, 43	III.3. LA RÈGLE DU COMMISSIONNAIRE (ARTICLE 13 C.TVA) XI.1. LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION DE LA TVA EN AMONT (ARTICLE 45, § 1 A § 1 ^{ER} QUINQUIES, C.TVA)
19 décembre 2019	C-715/18	Segler-Vereinigung Cuxhaven e.V.	22	VIII. LES TAUX (ARTICLES 37 ET 38 C.TVA – A.R. N° 20)

I. Les opérations imposables en TVA (articles 2 à 3bis C.TVA)

I.1. Les livraisons de biens et les prestations de services imposables à la TVA (article 2 C.TVA)

1. Arrêt du 10 janvier 2019 – Procédure engagée par A Oy – Affaire C-410/17

1) L'article 2, § 1, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 14, § 1, et l'article 24, § 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque, en vertu d'un contrat de démolition, le prestataire, à savoir une société de travaux de démolition, est tenu d'effectuer des travaux de démolition et peut, dans la mesure où les déchets de démolition contiennent de la ferraille, revendre cette ferraille, ce contrat comprend une prestation de services à titre onéreux, à savoir la prestation des travaux de démolition, et, en outre, une livraison de biens à titre onéreux, à savoir la livraison de ladite ferraille, si l'acquéreur, à savoir cette société, attribue une valeur à cette livraison, dont il tient compte lors de la fixation du prix proposé pour la prestation des travaux de démolition, ladite livraison n'étant toutefois soumise à la TVA qu'à condition qu'elle soit effectuée par un assujetti agissant en tant que tel.

2) L'article 2, § 1, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 14, § 1, et l'article 24, § 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque, en vertu d'un contrat d'achat

pour démontage, l'acquéreur, à savoir une société de travaux de démolition, achète un bien à démonter et s'engage, sous peine d'une amende contractuelle, à démolir ou à démonter et à évacuer ce bien, ainsi qu'à évacuer les déchets dans un délai déterminé dans le contrat, ce contrat comprend une livraison de biens à titre onéreux, à savoir la livraison d'un bien à démonter, cette livraison n'étant soumise à la TVA qu'à condition qu'elle soit effectuée par un assujetti agissant en tant que tel. Dans la mesure où l'acquéreur est tenu de démolir ou de démonter et d'évacuer ce bien, ainsi que d'évacuer les déchets en résultant, répondant ainsi spécifiquement aux besoins du vendeur, ce contrat comprend, en outre, une prestation de services à titre onéreux, à savoir la prestation de travaux de démolition ou de démontage et d'évacuation, si cet acquéreur attribue une valeur à cette prestation dont il tient compte dans le prix qu'il propose, en tant que facteur réduisant le prix d'achat du bien à démonter, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

I.2. Les importations de biens imposables à la TVA (article 3 C.TVA)

2. Sur ce point, on se reportera au point V. ci-dessous.

I.3. Les acquisitions intracommunautaires de biens imposables à la TVA (article 3bis C.TVA)

3. Sur ce point, on se reportera au point VI. ci-dessous.

II. L'assujettissement à la TVA (articles 4 a 8bis C.TVA)

II.1. La définition européenne de l'activité économique en TVA (article 4 C.TVA)

4. Arrêt du 13 juin 2019 – IO contre Inspecteur van rijksbelastingdienst – Affaire C-420/18

Les articles 9 et 10 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que n'exerce pas une activité économique de façon indépendante un membre du conseil de surveillance d'une fondation qui, bien qu'il ne soit lié par aucun lien de subordination hiérarchique à l'organe de direction de cette fondation ni ne soit lié par un tel lien au conseil de surveillance de ladite fondation en ce qui concerne l'exercice de son activité de membre de ce conseil, n'agit ni en son nom, ni pour son compte, ni sous sa propre responsabilité, mais agit pour le compte et sous la responsabilité de ce même conseil et ne supporte pas non plus le risque économique découlant de son activité, dès lors qu'il perçoit une rémunération fixe, qui ne dépend ni de sa participation aux réunions ni des heures de travail qu'il a effectivement accomplies.

III. Les livraisons de biens imposables à la TVA (articles 9 a 17 C.TVA)

III.1. La définition des livraisons de biens : le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire (articles 9 et 10 C.TVA)

5. Arrêt du 10 janvier 2019 – Procédure engagée par A Oy – Affaire C-410/17

1) L'article 2, § 1, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 14, § 1, et l'article 24, § 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque, en vertu d'un contrat de démolition, le prestataire, à savoir une société de travaux de démolition, est tenu d'effectuer des travaux de démolition et peut, dans la mesure où les déchets de démolition contiennent de la ferraille, revendre cette ferraille, ce contrat comprend une prestation de services à titre onéreux, à savoir la prestation des travaux de démolition, et, en outre, une livraison de biens à titre onéreux, à savoir la livraison de ladite ferraille, si l'acquéreur, à savoir cette société, attribue une valeur à cette livraison, dont il tient compte lors de la fixation du prix proposé pour la prestation des travaux de démolition, ladite livraison n'étant toutefois soumise à la TVA qu'à condition qu'elle soit effectuée par un assujetti agissant en tant que tel.

2) L'article 2, § 1, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 14, § 1, et l'article 24, § 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque, en vertu d'un contrat d'achat pour démontage, l'acquéreur, à savoir une société de travaux de démolition, achète un bien à démonter et

s'engage, sous peine d'une amende contractuelle, à démolir ou à démonter et à évacuer ce bien, ainsi qu'à évacuer les déchets dans un délai déterminé dans le contrat, ce contrat comprend une livraison de biens à titre onéreux, à savoir la livraison d'un bien à démonter, cette livraison n'étant soumise à la TVA qu'à condition qu'elle soit effectuée par un assujetti agissant en tant que tel. Dans la mesure où l'acquéreur est tenu de démolir ou de démonter et d'évacuer ce bien, ainsi que d'évacuer les déchets en résultant, répondant ainsi spécifiquement aux besoins du vendeur, ce contrat comprend, en outre, une prestation de services à titre onéreux, à savoir la prestation de travaux de démolition ou de démontage et d'évacuation, si cet acquéreur attribue une valeur à cette prestation dont il tient compte dans le prix qu'il propose, en tant que facteur réduisant le prix d'achat du bien à démonter, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

6. Arrêt du 27 mars 2019 – Mydibel SA contre Etat belge – Affaire C-201/18

1) Les articles 184, 185, 187 et 188 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'imposent pas une obligation de régulariser la TVA grevant un immeuble qui a initialement été déduite correctement, lorsque ce bien a fait l'objet d'une opération de *sale and lease back* (cession-bail) non soumise à la TVA.

2) Une interprétation des articles 184, 185, 187 et 188 de la directive 2006/112/CE, en ce sens qu'ils imposent une obligation de régulariser la TVA initialement déduite dans ces circonstances est conforme aux principes de neutralité de la TVA et de l'égalité de traitement.

7. Arrêt du 4 septembre 2019 – Skatteministeriet contre KPC Herning – Affaire C-71/18

L'article 12, § 1, sous a) et b), et § 2 et 3, ainsi que l'article 135, § 1, sous j) et k), de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de livraison d'un terrain supportant, à la date de cette livraison, un bâtiment ne peut être qualifiée de livraison d'un « terrain à bâtir » lorsque cette opération est économiquement indépendante d'autres prestations et ne forme pas, avec celles-ci, une opération unique, même si l'intention des parties était que le bâtiment soit totalement ou partiellement démoli pour faire place à un nouveau bâtiment.

III.2. L'exclusion des opérations portant sur des universalités de biens (article 11 C.TVA)

8. Arrêt du 28 février 2019 – Manuel Jorge Sequeira Mesquita contre Fazenda Pública – Affaire C-278/18

L'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles s'applique à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes à une société exerçant une activité dans

le secteur de la viticulture, conclu pour une période d'un an, renouvelable automatiquement, et en contrepartie d'un loyer payable au terme de chaque période annuelle.

III.3. La règle du commissionnaire (article 13 C.TVA)

9. Arrêt du 19 décembre 2019 – Amărăști Land Investment SRL contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara et Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Affaire C-707/18

La directive 2006/112/CE, notamment son article 28, doit être interprétée en ce sens que, dans le cadre d'une promesse synallagmatique de vente d'immeubles non inscrits au registre foncier national, le futur acquéreur assujéti qui, ainsi qu'il s'y est engagé de manière contractuelle à l'égard du futur vendeur, accomplit les démarches nécessaires à la première inscription des immeubles concernés audit registre en recourant à des services fournis par des tiers assujétis, est réputé avoir fourni personnellement, au futur vendeur, les services en question, au sens de cet article 28, alors même que les parties au contrat sont convenues que le prix de vente desdits immeubles n'inclut pas la contre-valeur des opérations de cadastrage.

IV. Les prestations de services imposables à la TVA (articles 18 à 22 C.TVA)

IV.1. La définition des prestations de services : toute opération ne consistant pas en une livraison de biens (article 18 C.TVA)

10. Arrêt du 10 janvier 2019 – Procédure engagée par A Oy – Affaire C-410/17

1) L'article 2, § 1, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 14, § 1, et l'article 24, § 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque, en vertu d'un contrat de démolition, le prestataire, à savoir une société de travaux de démolition, est tenu d'effectuer des travaux de démolition et peut, dans la mesure où les déchets de démolition contiennent de la ferraille, revendre cette ferraille, ce contrat comprend une prestation de services à titre onéreux, à savoir la prestation des travaux de démolition, et, en outre, une livraison de biens à titre onéreux, à savoir la livraison de ladite ferraille, si l'acquéreur, à savoir cette société, attribue une valeur à cette livraison, dont il tient compte lors de la fixation du prix proposé pour la prestation des travaux de démolition, ladite livraison n'étant toutefois soumise à la TVA qu'à condition qu'elle soit effectuée par un assujéti agissant en tant que tel.

2) L'article 2, § 1, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 14, § 1, et

l'article 24, § 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que, lorsque, en vertu d'un contrat d'achat pour démontage, l'acquéreur, à savoir une société de travaux de démolition, achète un bien à démonter et s'engage, sous peine d'une amende contractuelle, à démolir ou à démonter et à évacuer ce bien, ainsi qu'à évacuer les déchets dans un délai déterminé dans le contrat, ce contrat comprend une livraison de biens à titre onéreux, à savoir la livraison d'un bien à démonter, cette livraison n'étant soumise à la TVA qu'à condition qu'elle soit effectuée par un assujéti agissant en tant que tel. Dans la mesure où l'acquéreur est tenu de démolir ou de démonter et d'évacuer ce bien, ainsi que d'évacuer les déchets en résultant, répondant ainsi spécifiquement aux besoins du vendeur, ce contrat comprend, en outre, une prestation de services à titre onéreux, à savoir la prestation de travaux de démolition ou de démontage et d'évacuation, si cet acquéreur attribue une valeur à cette prestation dont il tient compte dans le prix qu'il propose, en tant que facteur réduisant le prix d'achat du bien à démonter, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

IV.2. L'exclusion des opérations portant sur des universalités de biens (article 11 C.TVA)

11. Sur ce point, on se reportera au point III.2. ci-dessus.

IV.4. La règle du commissionnaire (article 20, § 1^{er}, C.TVA)

12. Sur ce point, on se reportera au point III.3. ci-dessus.

IV.5. La localisation des prestations de services (articles 21 et 21 bis C.TVA)

13. Arrêt du 13 mars 2019 – Skatteverket contre Srf konsulterna AB – Affaire C-647/17

L'article 53 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que les termes « services consistant à donner accès à des manifestations » comprennent un service consistant en une formation en comptabilité et en gestion, d'une durée de cinq jours, dispensée à de seuls assujétis et qui suppose une inscription et un paiement préalables.

14. Arrêt du 8 mai 2019 – Staatssecretaris van Financiën contre L.W. Geelen – Affaire C-568/17

1) L'article 9, § 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive 77/388/CEE et l'article 52, sous a), de la directive 2006/112/CE, doivent être interprétés en ce sens qu'une prestation de services complexe consistant à proposer des sessions interactives à caractère érotique filmées et diffusées en direct par Internet constitue une « activité de divertissement », au sens de ces dispositions, qui doit être considérée comme étant « matériellement exécutée », au sens de celles-ci, à l'endroit où le prestataire a établi le siège

de ses activités économiques ou un établissement stable à partir duquel cette prestation de services est fournie ou, à défaut, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

2) L'article 9, § 2, sous e), douzième tiret, de la sixième directive 77/388/CE et l'article 56, § 1, sous k), de la directive 2006/112/CE, lus en combinaison avec l'article 11 du règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la directive 77/388 (prestations de services fournies par voie électronique), doivent être interprétés en ce sens qu'une prestation de services consistant à proposer des sessions interactives à caractère érotique filmées et diffusées en direct par Internet ne relève pas, lorsque cette prestation a été fournie à des bénéficiaires se trouvant tous dans l'Etat membre du prestataire de ces services, du champ d'application de ces dispositions.

IV.6. Le fait générateur et l'exigibilité pour les prestations de services (articles 22 à 22bis C. TVA)

15. Arrêt du 2 mai 2019 – Budimex S.A. contre Minister Finansów – Affaire C-224/18

L'article 66, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas, en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture relative à la prestation de services fournie, à ce que la réception formelle de cette prestation soit considérée comme le moment auquel ladite prestation a été effectuée, lorsque l'Etat membre prévoit que la taxe devient exigible à l'expiration d'un délai commençant à courir du jour où la prestation a été effectuée, dès lors, d'une part, que la formalité de la réception a été convenue par les parties dans le contrat qui les lie aux termes de stipulations contractuelles correspondant à la réalité économique et commerciale du domaine dans lequel la prestation est réalisée et, d'autre part, que cette formalité correspond à l'achèvement matériel de la prestation et fixe définitivement le montant de la contrepartie due.

V. Les importations de biens (articles 3bis, 25bis à 25septies, et 39bis C.TVA)

16. Arrêt du 10 juillet 2019 – Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung contre Hauptzollamt Frankfurt am Main – Affaire C-26/18

L'article 2, § 1, sous d), et l'article 30 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'un bien est introduit sur le territoire de l'Union européenne, il ne suffit pas que ce bien ait fait l'objet de manquements à la réglementation douanière dans un Etat membre donné, qui ont engendré dans cet Etat une dette douanière à l'importation, pour considérer que ledit bien est entré dans le circuit économique

de l'Union dans cet Etat membre, lorsqu'il est établi que le même bien a été acheminé dans un autre Etat membre, sa destination finale, où il a été consommé, la TVA à l'importation afférente audit bien ne prenant alors naissance que dans cet autre Etat membre.

VI. Les acquisitions intracommunautaires de biens (articles 3bis, 25bis à 25septies C.TVA)

17. Arrêt du 10 juillet 2019 – SIA "Kuršu zeme" contre Valsts ieņēmumu dienests – Affaire C-273/18

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, pour refuser le droit de déduire la TVA payée en amont, la circonstance qu'une acquisition de biens est intervenue au terme d'une chaîne d'opérations de vente successives entre plusieurs personnes et que l'assujetti est entré en possession des biens concernés dans l'entrepôt d'une personne faisant partie de cette chaîne, autre que la personne figurant sur la facture en tant que fournisseur, n'est pas en soi suffisante pour constater l'existence d'une pratique abusive par l'assujetti ou par les autres personnes participant à ladite chaîne, l'autorité fiscale compétente étant tenue d'établir l'existence d'un avantage fiscal indu dont cet assujetti, ou ces autres personnes, auraient bénéficié.

VII. La base d'imposition (articles 26 à 36 C.TVA)

VII.1. Les principes généraux de la détermination de la base d'imposition (articles 26 à 28)

18. Arrêt du 10 avril 2019 – Procédure engagée par H. W. – Affaire C-214/18

Les dispositions de la directive 2006/112/CE, ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique administrative des autorités nationales compétentes, selon laquelle la TVA relative aux prestations de services fournies par un huissier de justice dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée est considérée comme incluse dans les émoluments perçus par celui-ci.

19. Arrêt du 9 octobre 2019 – C GmbH & Co. KG et C-eG contre Finanzamt Z – Affaires jointes C-573/18 et C-574/18

L'article 11, A, § 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances dans lesquelles une « organisation de producteurs », au sens de l'article 11 du règlement (CE) n° 2200/96 du Conseil, du 28 octobre 1996, portant organisation commune des marchés dans le secteur des fruits et légumes, achète des biens auprès de

fournisseurs en amont, livre ces biens à ses membres associés et obtient de ceux-ci un paiement ne couvrant pas le prix d'achat, le montant qu'un fonds opérationnel, tel que prévu à l'article 15 de ce règlement, verse à cette organisation de producteurs pour la livraison de ces biens aux producteurs s'intègre à la contrepartie de cette livraison et doit être considéré comme une subvention directement liée au prix de cette opération, versée par un tiers.

VIII. Les taux (articles 37 et 38 C.TVA – A.R. n° 20)

20. Arrêt du 27 juin 2019 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. contre Ministerraad – Affaire C-597/17

L'article 98 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de TVA applicable aux premiers.

21. Arrêt du 5 septembre 2019 – Regards Photographiques SARL contre Ministre de l'Action et des Comptes publics – Affaire C-145/18

1) Pour être considérées comme des objets d'art pouvant bénéficier du taux réduit de la TVA, en vertu de l'article 103, § 1 et 2, sous a), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'article 311, § 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, des photographies doivent répondre aux critères figurant à ce point 7 en ce qu'elles ont été prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, à l'exclusion de tout autre critère, en particulier l'appréciation, par l'administration fiscale nationale compétente, de leur caractère artistique.

2) L'article 103, § 1 et 2, sous a), de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'article 311, § 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui limite l'application du taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique, dans la mesure où l'existence de ce dernier caractère est subordonnée à une appréciation de l'administration fiscale nationale compétente qui n'est pas exercée dans les limites de critères objectifs, clairs et précis, fixés par cette réglementation nationale, permettant

de déterminer avec précision les photographies auxquelles ladite réglementation réserve l'application de ce taux réduit, de manière à éviter de porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

22. Arrêt du 19 décembre 2019 – Segler-Vereinigung Cuxhaven e.V. contre Finanzamt Cuxhaven – Affaire C-715/18

L'article 98, § 2, de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12, de cette directive, doit être interprété en ce sens que le taux réduit de TVA, prévu à cette disposition, pour la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes n'est pas applicable à la location d'emplacements d'amarrage pour bateaux.

IX. Les exemptions ouvrant droit à déduction de principe (article 39 à 42 C.TVA)

IX.1. Exemption des importations/exportations/opérations intracommunautaires (articles 39, 39bis, 40 et 41 C.TVA)

23. Arrêt du 14 février 2019 – Vetsch Int. Transporte GmbH – Affaire C-531/17

L'article 143, sous d), de la directive 2006/112/CE, et l'article 143, § 1, sous d), de cette directive, doivent être interprétés en ce sens que le bénéfice de l'exonération de la TVA à l'importation ne doit pas être refusé à l'importateur désigné ou reconnu comme étant redevable de cette taxe, au sens de l'article 201 de la directive 2006/112/CE, dans une situation dans laquelle, d'une part, le destinataire du transfert intracommunautaire consécutif à cette importation commet une fraude sur une opération postérieure à ce transfert et qui n'est pas liée audit transfert et, d'autre part, aucun élément ne permet de considérer que l'importateur savait ou aurait dû savoir que cette opération postérieure était impliquée dans une fraude commise par le destinataire.

24. Arrêt du 28 mars 2019 – Milan Vinš contre Odvolací finanční ředitelství – Affaire C-275/18

L'article 146, § 1, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une disposition législative nationale subordonne l'exonération de la TVA prévue pour des biens destinés à être exportés hors de l'Union européenne à la condition que ces biens aient été placés sous le régime douanier de l'exportation, dans une situation dans laquelle il est établi que les conditions de fond de l'exonération, dont notamment celle exigeant la sortie effective du territoire de l'Union des biens concernés, sont remplies.

25. Arrêt du 17 octobre 2019 – Unitel Sp. z o.o. contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie – Affaire C-653/18

L'article 146, § 1, sous a) et b), et l'article 131 de la directive 2006/112/CE, ainsi que les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique nationale, consistant à considérer dans tous les cas qu'il n'y a pas de livraison de biens, au sens de cette première disposition, et à refuser en conséquence le bénéfice de l'exonération de la TVA, lorsque les biens concernés ont été exportés en dehors de l'Union européenne et que, postérieurement à leur exportation, les autorités fiscales ont constaté que l'acquéreur de ces biens était non pas la personne mentionnée sur la facture établie par l'assujéti, mais une entité autre qui n'a pas été identifiée. Dans de telles circonstances, le bénéfice de l'exonération de la TVA prévue à l'article 146, § 1, sous a) et b), de cette directive doit être refusé si l'absence d'identification du réel acquéreur empêche d'établir la preuve que l'opération en cause constitue une livraison de biens, au sens de cette disposition, ou s'il est établi que cet assujéti savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise au détriment du système commun de la TVA.

IX.2. Exemption des navires, bateaux et aéronefs (article 42, § 1^{er} et § 2, C.TVA)

26. Arrêt du 20 juin 2019 – Grup Servicii Petroliere SA contre Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor et Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Affaire C-291/18

L'article 148, sous a) et c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'expression « bateaux affectés à la navigation en haute mer » y figurant ne s'applique pas à la livraison d'ouvrages flottants, tels que des plateformes de forage en mer autoélévatrices, qui sont utilisés de manière prépondérante en position immobile, pour exploiter des gisements d'hydrocarbures en mer.

X. Les exemptions n'ouvrant pas de droit à déduction de principe (article 44 C.TVA)

X.1. Professions médicales (article 44, § 1, 1^o à 3^o, C.TVA)

27. Arrêt du 27 juin 2019 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. contre Ministerraad – Affaire C-597/17

L'article 132, § 1, sous c), de la directive 2006/112/CE (exonération des prestations de services à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions

médicales ou paramédicales) doit être interprété en ce sens qu'il ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'Etat membre concerné.

28. Arrêt du 18 septembre 2019 – Finanzamt Kyritz contre Wolf-Henning Peters – Affaire C-700/17

1) L'article 132, § 1, sous b) et c), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que des prestations de soins qui sont fournies par un médecin spécialiste en chimie clinique et en diagnostic de laboratoire, sont susceptibles de relever de l'exonération de la TVA visée à l'article 132, § 1, sous c), de cette directive (applicable aux prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales ou paramédicales) si elles ne répondent pas à l'ensemble des conditions d'application de l'exonération visée à l'article 132, § 1, sous b), de ladite directive (applicable aux services d'hospitalisation et de soins médicaux).

2) L'article 132, § 1, sous c), de la directive 2006/112/CE (applicable aux prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales ou paramédicales) doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA qu'il prévoit n'est pas soumise à la condition que la prestation de soins concernée soit fournie dans le cadre d'un rapport de confiance entre le patient et le prestataire de soins.

X.2. Enseignement, formation et recyclage professionnel (article 44, § 2, 4^o, C.TVA)

29. Arrêt du 14 mars 2019 – A & G Fahrschul-Akademie GmbH contre Finanzamt Wolfenbüttel – Affaire C-449/17

La notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, § 1, sous i) et j), de la directive 2006/112/CE doit être interprétée en ce sens qu'elle ne recouvre pas l'enseignement de la conduite automobile dispensé par une auto-école en vue de l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B et C1, visées à l'article 4, paragraphe 4, de la directive 2006/126/CE du Parlement européen et du Conseil, du 20 décembre 2006, relative au permis de conduire.

X.3. Livraisons d'immeubles par nature (article 44, § 3, 1^o, C.TVA)

30. Arrêt du 4 septembre 2019 – Skatteministeriet contre KPC Herning – Affaire C-71/18

L'article 12, § 1, sous a) et b), et § 2 et 3, ainsi que l'article 135, § 1, sous j) et k), de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de livraison d'un terrain supportant, à la date de cette livraison, un bâtiment ne peut être qualifiée de livraison d'un « terrain à bâtir » lorsque cette opération est économiquement indépendante d'autres prestations

et ne forme pas, avec celles-ci, une opération unique, même si l'intention des parties était que le bâtiment soit totalement ou partiellement démoli pour faire place à un nouveau bâtiment.

X.4. Location d'immeubles par nature (article 44, § 3, 2°, C.TVA)

31. Arrêt du 28 février 2019 – Manuel Jorge Sequeira Mesquita contre Fazenda Pública – Affaire C-278/18

L'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles s'applique à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes à une société exerçant une activité dans le secteur de la viticulture, conclu pour une période d'un an, renouvelable automatiquement, et en contrepartie d'un loyer payable au terme de chaque période annuelle.

X.5. Opérations financières et d'assurance/réassurances (article 44, § 3, 4° à 11°, C.TVA)

32. Arrêt du 15 mai 2019 – Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie – Affaire C-235/18

L'article 135, § 1, sous b), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que la mise à disposition de cartes de carburant par une société mère à ses filiales, permettant à ces dernières le ravitaillement en carburant des véhicules dont elles assurent le transport, peut être qualifiée de service d'octroi de crédit exonéré de la TVA, au sens de cette disposition.

33. Arrêt du 3 octobre 2019 – Finanzamt Trier contre Cardpoint GmbH – Affaire C-42/18

L'article 13, B, sous d), point 3, de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que ne relève pas d'une opération concernant les paiements exonérée de la TVA, visée par cette disposition, la prestation de services fournie à une banque exploitant des distributeurs automatiques de billets, consistant à rendre et à maintenir opérationnels ces distributeurs, à les approvisionner, à y installer du matériel informatique et des logiciels afin de lire les données des cartes bancaires, à transmettre une demande d'autorisation de retrait d'espèces à la banque émettrice de la carte bancaire utilisée, à distribuer les espèces demandées et à enregistrer les opérations de retrait.

34. Arrêt du 17 octobre 2019 – Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-692/17

L'article 135, § 1, sous b), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'exonération qu'il

prévoit pour les opérations concernant l'octroi et la négociation de crédits ou la gestion de crédits ne s'applique pas à une opération qui consiste, pour l'assujetti, à céder à un tiers, à titre onéreux, tous les droits et obligations tirés de sa position dans une procédure visant au recouvrement forcé d'une créance ayant été reconnue par une décision de justice et dont le paiement a été garanti par un droit sur un bien immeuble saisi ayant été adjugé à cet assujetti.

X.6. Services publics postaux (article 44, § 3, 12° et 14°, C.TVA)

35. Arrêt du 16 octobre 2019 – Michael Winterhoff contre Finanzamt Ulm et Jochen Eisenbeis contre Bundeszentralamt für Steuern – Affaires jointes C-4/18 et C-5/18

L'article 2, point 13, et l'article 3 de la directive 97/67/CE du Parlement européen et du Conseil, du 15 décembre 1997, concernant des règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service, telle que modifiée par la directive 2008/6/CE du Parlement européen et du Conseil, du 20 février 2008, doivent être interprétés en ce sens que des prestataires du service de distribution de correspondance qui, en leur qualité de titulaires d'une licence nationale les autorisant à offrir ce service, sont tenus d'effectuer, conformément aux dispositions du droit national, des prestations de notifications formelles d'actes émanant de juridictions ou d'autorités administratives, doivent être regardés comme des « prestataires du service universel », au sens de ces dispositions, de sorte que ces prestations doivent être exonérées de la TVA en tant que prestations de services effectuées par les « services publics postaux », en vertu de l'article 132, § 1, sous a), de la directive 2006/112/CE.

X.7. Exemption des groupements autonomes de personnes exemptées (article 44, § 2bis, C.TVA ; ancien article 44, § 2, 1°bis, C.TVA)

36. Arrêt du 20 novembre 2019 – Infohos contre Belgische Staat – Affaire C-400/18

L'article 13, A, § 1, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale qui soumet l'octroi de l'exonération de la TVA applicable aux groupements autonomes de personnes exemptées, à la condition que ces groupements fournissent des services exclusivement à leurs membres, ce qui a pour effet que de tels groupements qui fournissent également des services à des non-membres sont intégralement assujettis à la TVA, y compris pour les services qu'ils fournissent à leurs membres.

XI. La déduction de la TVA en amont (articles 45 à 49 C.TVA)

XI.1. Les principes généraux du droit à déduction de la TVA en amont (article 45, § 1 à § 1^{er} *quinquies*, C.TVA)

37. Arrêt du 11 avril 2019 – PORR *Építési Kft. contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* – Affaire C-691/17

La directive 2006/112/CE, ainsi que les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique de l'autorité fiscale selon laquelle, en l'absence de soupçons de fraude, cette autorité refuse à une entreprise le droit à déduction de la TVA que cette entreprise, en tant que preneur de services, a indûment payée au fournisseur de ces services sur la base d'une facture que ce dernier a établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, sans que l'autorité fiscale,

– avant de rejeter le droit à déduction, examine si l'émetteur de cette facture erronée pouvait rembourser au destinataire de celle-ci le montant de la TVA indûment payée et pouvait rectifier ladite facture dans le cadre d'une procédure d'autorévision, conformément à la réglementation nationale applicable, afin de récupérer la taxe qu'il a indûment versée au Trésor public, ou

– décide de rembourser, elle-même, au destinataire de cette même facture la taxe qu'il a indûment payée à l'émetteur de celle-ci et que ce dernier a, par la suite, indûment versée au Trésor public.

Ces principes exigent, toutefois, dans le cas où le remboursement, par le fournisseur de services au preneur de ceux-ci, de la TVA indûment facturée s'avérerait impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du fournisseur, que le preneur de services puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale.

38. Arrêt du 8 mai 2019 – *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach contre Szef Krajowej Administracji Skarbowej* – Affaire C-566/17

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique nationale autorisant l'assujetti à déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé en amont l'acquisition de biens et de services par celui-ci en vue de la réalisation à la fois d'activités économiques, soumises à la TVA, et d'activités non économiques, qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, en raison de l'absence, dans la réglementation fiscale applicable, de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation qui permettraient à l'assujetti de déterminer la part de cette TVA acquittée en amont qui devrait être considérée comme étant liée,

respectivement, à ses activités économiques et à ses activités non économiques.

39. Arrêt du 8 mai 2019 – *EN.SA. Srl contre Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso* – Affaire C-712/17

1) Dans une situation dans laquelle des ventes fictives d'électricité réalisées de manière circulaire entre les mêmes opérateurs et pour les mêmes montants n'ont pas causé de pertes de recettes fiscales, la directive 2006/112/CE, lue à la lumière des principes de neutralité et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la TVA afférente à des opérations fictives, tout en faisant obligation aux personnes qui mentionnent la TVA sur une facture d'acquiescer cette taxe, y compris pour une opération fictive, à condition que le droit national permette de rectifier la dette fiscale résultant de cette obligation lorsque l'émetteur de la facture, qui n'était pas de bonne foi, a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

2) Les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens que, dans cette situation, ils s'opposent à une règle du droit national en vertu de laquelle la déduction illégale de la TVA est punie d'une amende égale au montant de la déduction effectuée.

40. Arrêt du 3 juillet 2019 – *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* – Affaire C-316/18

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'un assujetti exerçant tant des activités soumises à la TVA que des activités exonérées de cette taxe, qui investit les dons et les dotations qu'il reçoit en les plaçant dans un fonds, et qui utilise les revenus générés par ce fonds pour couvrir des coûts de l'ensemble de ces activités, n'est pas autorisé à déduire, au titre des frais généraux, la TVA acquittée en amont et afférente aux frais liés à ce placement.

41. Arrêt du 3 octobre 2019 – *Valsts ieņēmumu dienests contre « Altic » SIA* – Affaire C-329/18

1) L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que le droit à déduction de la TVA acquittée en amont soit refusé à un assujetti participant à la chaîne alimentaire au seul motif, à le supposer dûment avéré, que cet assujetti n'a pas respecté les obligations relatives à l'identification de ses fournisseurs, aux fins de la traçabilité des denrées alimentaires, qui lui incombent en vertu de l'article 18, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 178/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 28 janvier 2002, établissant les principes généraux et les prescriptions générales de la législation alimentaire, instituant l'Autorité européenne de

sécurité des aliments et fixant des procédures relatives à la sécurité des denrées alimentaires. Le non-respect de ces obligations peut cependant constituer un élément parmi d'autres qui, ensemble et de manière concordante, tendent à indiquer que l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.

2) L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'absence de vérification, par un assujetti participant à la chaîne alimentaire, de l'enregistrement de ses fournisseurs auprès des autorités compétentes, conformément à l'article 6, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 852/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relatif à l'hygiène des denrées alimentaires et à l'article 31, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 882/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux, n'est pas pertinente aux fins de déterminer si l'assujetti savait ou aurait dû savoir qu'il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA.

42. Arrêt du 17 octobre 2019 – Unitel Sp. z o.o. contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie – Affaire C-653/18

La directive 2006/112/CE doit être interprétée en ce sens que, lorsque les biens concernés ont été exportés en dehors de l'Union européenne et que, postérieurement à leur exportation, les autorités fiscales ont constaté que l'acquéreur de ces biens était non pas la personne mentionnée sur la facture établie par l'assujetti, mais une entité autre qui n'a pas été identifiée, et lorsque, dans ces circonstances, le bénéfice de l'exonération de la TVA prévue à l'article 146, § 1, sous a) et b), de la directive 2006/112 est refusé, il y a lieu de considérer que l'opération en cause ne constitue pas une opération taxable et que, partant, celle-ci n'ouvre pas droit au bénéfice de la déduction de la TVA acquittée en amont.

43. Arrêt du 19 décembre 2019 – Amărăști Land Investment SRL contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara et Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Affaire C-707/18

La directive 2006/112/CE doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que les parties à une opération ayant pour objectif le transfert de la propriété d'immeubles conviennent d'une clause selon laquelle le futur acquéreur supportera tout ou partie des dépenses afférentes aux formalités administratives en lien avec cette opération, notamment celles relatives à la première inscription de ces immeubles au registre foncier national. Toutefois, la seule présence d'une telle clause dans une promesse synallagmatique de vente d'immeubles n'est pas déterminante aux fins

de savoir si le futur acquéreur dispose d'un droit à déduction de la TVA afférente au paiement des frais résultant de la première inscription des immeubles concernés au registre foncier national.

XI.2. Les limitations et exclusions de déduction (article 45, § 2 et § 3, C.TVA)

44. Ordonnance du 26 février 2020 – PAGE International Lda contre Autoridade Tributária e Aduaneira – Affaire C-630/19

L'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation nationale, qui, postérieurement à l'adhésion de l'Etat membre concerné à l'Union européenne, réduit le champ des dépenses exclues du droit à déduction de la TVA, en autorisant, sous certaines conditions, une déduction partielle de la TVA grevant de telles dépenses, dont notamment celles relatives à l'alimentation, même si l'assujetti atteste que ces dépenses ont été intégralement affectées à l'exercice de son activité économique imposable.

45. Arrêt du 2 mai 2019 – Grupa Lotos S.A. contre Minister Finansów – Affaire C-225/18

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il :

- s'oppose à une législation nationale qui prévoit l'extension du champ d'une exclusion du droit à déduction de la TVA, postérieurement à l'adhésion de l'Etat membre concerné à l'Union européenne, et qui implique qu'un assujetti, prestataire de services touristiques, soit privé, à compter de l'entrée en vigueur de cette extension, du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis dans le cadre de la fourniture de services touristiques et
- ne s'oppose pas à une législation nationale qui prévoit l'exclusion du droit à déduction de la TVA acquittée sur l'achat de services d'hébergement et de restauration, introduite antérieurement à l'adhésion de l'Etat membre concerné à l'Union et maintenue après cette adhésion, conformément à l'article 176, second alinéa, de la directive 2006/112/CE, et qui implique qu'un assujetti, qui ne fournit pas de services touristiques, soit privé du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de tels services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis.

XI.3. Assujettissement mixte et droit à déduction (article 46 C.TVA – A.R. n° 3)

46. Arrêt du 24 janvier 2019 – Morgan Stanley & Co International plc contre Ministre de l'Economie et des Finances – Affaire C-165/17

1) L'article 17, § 2, 3 et 5, et l'article 19, § 1, de la sixième directive 77/388/CEE, ainsi que les

articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112/CE, doivent être interprétés en ce sens que, en ce qui concerne les dépenses supportées par une succursale immatriculée dans un Etat membre, qui sont affectées, exclusivement, à la fois à des opérations soumises à la TVA et à des opérations exonérées de cette taxe, réalisées par le siège de cette succursale établi dans un autre Etat membre, il y a lieu d'appliquer un prorata de déduction résultant d'une fraction dont le dénominateur est formé par le chiffre d'affaires, hors TVA, constitué par ces seules opérations et dont le numérateur est formé par les opérations taxées qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'Etat membre d'immatriculation de ladite succursale, y compris lorsque ce droit à déduction résulte de l'exercice d'une option, exercée par cette dernière, consistant à soumettre à la TVA les opérations réalisées dans cet Etat.

2) L'article 17, § 2, 3 et 5, et l'article 19, § 1, de la sixième directive 77/388/CEE, ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112/CE, doivent être interprétés en ce sens que, afin de déterminer le prorata de déduction applicable aux frais généraux d'une succursale immatriculée dans un Etat membre, qui concourent à la réalisation à la fois des opérations de cette succursale effectuées dans cet Etat et des opérations réalisées par le siège de celle-ci établi dans un autre Etat membre, il convient de tenir compte, au dénominateur de la fraction qui constitue ce prorata de déduction, des opérations réalisées tant par ladite succursale que par ce siège, étant précisé que doivent figurer au numérateur de ladite fraction, outre les opérations taxées effectuées par la même succursale, les seules opérations taxées réalisées par ledit siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'Etat d'immatriculation de la succursale concernée.

XI.4. Les conditions d'exercice du droit à déduction (articles 47 à 49 C.TVA – A.R. n° 3)

47. Arrêt du 14 février 2019 – Nestrade SA contre Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) et Tribunal Económico-Administrativo Central – Affaire C-562/17

Les dispositions de la treizième directive 86/560/CEE doivent être interprétées en ce sens qu'elles ne s'opposent pas à ce qu'un Etat membre limite dans le temps la possibilité de rectifier des factures erronées, par exemple par la rectification du numéro d'identification à la TVA initialement inscrit sur la facture, aux fins de l'exercice du droit au remboursement de la TVA à un assujetti non établi sur le territoire de l'Union européenne, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité sont respectés.

XI.5. Les révisions de déduction (article 49 C.TVA – A.R. n° 3)

48. Arrêt du 27 mars 2019 – Mydibel SA contre Etat belge – Affaire C-201/18

1) Les articles 184, 185, 187 et 188 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'imposent pas une obligation de régulariser la TVA grevant un immeuble qui a initialement été déduite correctement, lorsque ce bien a fait l'objet d'une opération de *sale and lease back* (cession-bail) non soumise à la TVA.

2) Une interprétation des articles 184, 185, 187 et 188 de la directive 2006/112/CE, en ce sens qu'ils imposent une obligation de régulariser la TVA initialement déduite dans ces circonstances est conforme aux principes de neutralité de la TVA et de l'égalité de traitement.

XII. Les régimes particuliers (articles 56 à 58quater C.TVA)

XII.1. Le régime particulier de la franchise (article 56bis C.TVA)

49. Arrêt du 2 mai 2019 – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos contre Akvilė Jarmuškienė – Affaire C-265/18

Les articles 282 à 292 de la directive 2006/112/CE doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'une livraison, en faveur d'un même acheteur, comporte deux biens immobiliers, liés par leur nature et relevant d'un seul contrat de vente, et que la limite annuelle du chiffre d'affaires servant de référence pour l'applicabilité du régime particulier des petites entreprises est dépassée, l'assujetti est tenu de payer la TVA sur la base de la valeur de l'ensemble de la livraison en cause, c'est-à-dire en tenant compte de la valeur des deux biens faisant l'objet de cette livraison, même si la prise en compte de la valeur de l'un de ces biens ne conduirait pas au dépassement de ladite limite annuelle.

50. Arrêt du 29 juillet 2019 – Finanzamt A contre B – Affaire C-388/18

L'article 288, premier alinéa, point 1, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale ou à une pratique administrative nationale en vertu de laquelle le chiffre d'affaires servant de référence pour l'applicabilité du régime particulier des petites entreprises à un assujetti relevant du régime particulier de la marge bénéficiaire prévu pour les assujettis-revendeurs est calculé, conformément à l'article 315 de cette directive, en tenant compte uniquement de la marge bénéficiaire réalisée. Ce chiffre d'affaires doit être établi sur la base de tous les montants hors TVA encaissés ou à encaisser par cet assujetti-revendeur, indépendamment des modalités selon lesquelles ces montants seront effectivement imposés.

XIII. Moyens de preuve et mesures de contrôle (articles 59 à 69 C.TVA)

51. Arrêt du 17 janvier 2019 – Procédure pénale contre Petar Dzivev e.a. – Affaire C-310/16

L'article 325, § 1, TFUE ainsi que l'article 1^{er}, § 1, sous b), et l'article 2, § 1, de la convention établie sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne, relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, signée à Luxembourg le 26 juillet 1995, lus à la lumière de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, au regard du principe d'effectivité des poursuites pénales concernant des infractions relatives à la TVA, à l'application par le juge national, d'une règle nationale prévoyant que doivent être écartés d'une procédure pénale des éléments de preuve, tels que des écoutes téléphoniques, nécessitant une autorisation judiciaire préalable, lorsque cette autorisation a été émise par une autorité judiciaire incompétente, alors même que seuls ces éléments de preuve sont susceptibles de prouver la commission des infractions en cause.

52. Arrêt du 16 octobre 2019 – Glencore Agriculture Hungary Kft. contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-189/18

La directive 2006/112/CE, le principe du respect des droits de la défense et l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, en principe, à une réglementation ou à une pratique d'un Etat membre selon laquelle, lors d'une vérification du droit à déduction de la TVA exercé par un assujetti, l'administration fiscale est liée par les constatations de fait et les qualifications juridiques, déjà effectuées par elle dans le cadre de procédures administratives connexes engagées contre des fournisseurs de cet assujetti, sur lesquelles sont fondées des décisions devenues définitives constatant l'existence d'une fraude à la TVA commise par ces fournisseurs, sous réserve, premièrement, qu'elle ne dispense pas l'administration fiscale de faire connaître à l'assujetti les éléments de preuve, y compris ceux provenant de ces procédures administratives connexes, sur la base desquels elle entend prendre une décision, et que cet assujetti ne soit pas ainsi privé du droit de remettre en cause utilement, au cours de la procédure dont il fait l'objet, ces constatations de fait et ces qualifications juridiques, deuxièmement, que ledit assujetti puisse avoir accès pendant cette procédure à l'ensemble des éléments recueillis au cours desdites procédures administratives connexes ou de toute autre procédure sur lesquels ladite administration entend fonder sa décision ou qui peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense, à moins que des objectifs d'intérêt général justifient de restreindre cet accès et, troisièmement, que la juridiction saisie d'un recours contre cette décision puisse vérifier la légalité de

l'obtention et de l'utilisation de ces éléments ainsi que les constatations effectuées dans les décisions administratives prises à l'égard desdits fournisseurs, qui sont décisives pour l'issue du recours.

XIV. Les sanctions – les amendes fiscales (articles 70 à 74^{ter} C.TVA)

53. Arrêt du 8 mai 2019 – EN.SA. Srl contre Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso – Affaire C-712/17

1) Dans une situation dans laquelle des ventes fictives d'électricité réalisées de manière circulaire entre les mêmes opérateurs et pour les mêmes montants n'ont pas causé de pertes de recettes fiscales, la directive 2006/112/CE, lue à la lumière des principes de neutralité et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la TVA afférente à des opérations fictives, tout en faisant obligation aux personnes qui mentionnent la TVA sur une facture d'acquitter cette taxe, y compris pour une opération fictive, à condition que le droit national permette de rectifier la dette fiscale résultant de cette obligation lorsque l'émetteur de la facture, qui n'était pas de bonne foi, a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

2) Les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens que, dans cette situation, ils s'opposent à une règle du droit national en vertu de laquelle la déduction illégale de la TVA est punie d'une amende égale au montant de la déduction effectuée.

XV. Les restitutions de la TVA (articles 76 à 80 C.TVA)

54. Arrêt du 11 avril 2019 – PORR Építési Kft. contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-691/17

La directive 2006/112/CE, ainsi que les principes de neutralité fiscale et d'effectivité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique de l'autorité fiscale selon laquelle, en l'absence de soupçons de fraude, cette autorité refuse à une entreprise le droit à déduction de la TVA que cette entreprise, en tant que preneur de services, a indûment payée au fournisseur de ces services sur la base d'une facture que ce dernier a établie en suivant les règles relatives au régime ordinaire de TVA, alors que l'opération pertinente relevait du mécanisme de l'autoliquidation, sans que l'autorité fiscale,

– avant de rejeter le droit à déduction, examine si l'émetteur de cette facture erronée pouvait rembourser au destinataire de celle-ci le montant de la TVA indûment payée et pouvait rectifier ladite facture

dans le cadre d'une procédure d'autorévision, conformément à la réglementation nationale applicable, afin de récupérer la taxe qu'il a indûment versée au Trésor public, ou

– décide de rembourser, elle-même, au destinataire de cette même facture la taxe qu'il a indûment payée à l'émetteur de celle-ci et que ce dernier a, par la suite, indûment versée au Trésor public.

Ces principes exigent, toutefois, dans le cas où le remboursement, par le fournisseur de services au preneur de ceux-ci, de la TVA indûment facturée s'avérerait impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du fournisseur, que le preneur de services puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale.

55. Arrêt du 2 mai 2019 – Sea Chefs Cruise Services GmbH contre Ministre de l'Action et des Comptes publics – Affaire C-133/18

L'article 20, § 2, de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, doit être interprété en ce sens que le délai d'un mois prévu à cette disposition pour fournir à l'Etat membre du remboursement les informations complémentaires demandées par cet Etat membre, n'est pas un délai de forclusion qui implique, en cas de dépassement de ce délai ou d'absence de réponse, que l'assujetti perde la possibilité de régulariser sa demande de remboursement par la production, directement devant le juge national, d'informations complémentaires propres à établir l'existence de son droit au remboursement de la TVA.

56. Arrêt du 8 mai 2019 – A-PACK CZ s.r.o. contre Odvolací finanční ředitelství – Affaire C-127/18

L'article 90 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui prévoit que l'assujetti ne peut procéder à la rectification de la base d'imposition à la TVA, en cas de non-paiement total ou partiel, par son débiteur, d'une somme due au titre d'une opération soumise à cette taxe, si le débiteur n'est plus assujetti à la TVA.

57. Arrêt du 8 mai 2019 – EN.SA. Srl contre Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso – Affaire C-712/17

1) Dans une situation dans laquelle des ventes fictives d'électricité réalisées de manière circulaire entre les mêmes opérateurs et pour les mêmes montants n'ont pas causé de pertes de recettes fiscales, la directive 2006/112/CE, lue à la lumière des principes de neutralité et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la TVA afférente à des opérations fictives, tout en faisant obligation aux personnes qui mentionnent la TVA sur une facture d'acquiescer cette taxe, y compris pour une opération

fictive, à condition que le droit national permette de rectifier la dette fiscale résultant de cette obligation lorsque l'émetteur de la facture, qui n'était pas de bonne foi, a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

2) Les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA doivent être interprétés en ce sens que, dans cette situation, ils s'opposent à une règle du droit national en vertu de laquelle la déduction illégale de la TVA est punie d'une amende égale au montant de la déduction effectuée.

58. Arrêt du 3 juillet 2019 – « UniCredit Leasing » EAD contre Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) – Affaire C-242/18

1) L'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il permet, en cas de résiliation d'un contrat de crédit-bail, une réduction de la base d'imposition à la TVA calculée forfaitairement par un avis rectificatif sur l'ensemble des loyers dus sur toute la durée du contrat, alors même que cet avis rectificatif serait entré en vigueur et constituerait ainsi un « acte administratif stable » constatant une dette fiscale en application du droit national.

2) L'article 90 de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que l'absence de versement d'une partie des loyers dus d'un contrat de crédit-bail pour la période allant de l'arrêt des paiements à la résiliation non rétroactive du contrat, d'une part, et l'absence de versement d'une indemnité due en cas de résiliation anticipée du contrat et correspondant à la somme de tous les loyers non payés jusqu'au terme de ce contrat, d'autre part, constituent un cas de non-paiement susceptible de relever de la dérogation à l'obligation de réduction de la base d'imposition à la TVA, prévue au § 2 de cet article, sauf à ce que l'assujetti fasse état d'une probabilité raisonnable que la dette ne soit pas honorée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

XVI. L'incompatibilité du système européen de la TVA, avec d'autres taxes nationales ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires (article 401 directive 2006/112/CE)

59. Arrêt du 12 juin 2019 – Oro Efectivo SL contre Diputación Foral de Bizkaia – Affaire C-185/18

La directive 2006/112/CE, ainsi que le principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui soumet à un impôt indirect grevant les transmissions patrimoniales, distinct de la TVA, l'acquisition par une entreprise, auprès de particuliers, d'objets ayant une forte teneur en or ou en autres

métaux précieux, lorsque ces biens sont destinés à l'activité économique de ladite entreprise, qui, en vue de leur transformation et de leur réintroduction par la suite dans le circuit commercial, les revend à des entreprises spécialisées dans la fabrication de lingots ou de pièces diverses en métaux précieux.

XVII. Les pratiques abusives interdites en TVA (article 1, § 10, C.TVA)

60. Arrêt du 10 juillet 2019 – SIA “Kuršu zeme” contre Valsts ieņēmumu dienests – Affaire C-273/18

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens que, pour refuser le droit de déduire la TVA payée en amont, la circonstance qu'une acquisition de biens est intervenue au terme d'une chaîne d'opérations de vente successives entre plusieurs personnes et que l'assujetti est entré en possession des biens concernés dans l'entrepôt d'une personne faisant partie de cette chaîne, autre que la personne figurant sur la facture en tant que fournisseur, n'est pas en soi suffisante pour constater l'existence d'une pratique abusive par l'assujetti ou par les autres personnes participant à ladite chaîne, l'autorité fiscale compétente étant tenue d'établir l'existence d'un avantage fiscal indu dont cet assujetti, ou ces autres personnes, auraient bénéficié.

XVIII. Relations entre le droit européen et le droit national de la TVA

61. Arrêt du 13 février 2019 – Human Operator Zrt. contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága – Affaire C-434/17

Le droit de l'Union s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit l'application d'une mesure dérogatoire à l'article 193 de la directive 2006/112/CE, avant que l'acte de l'Union autorisant ladite dérogation n'ait été notifié à l'Etat membre qui a demandé celle-ci, alors que ledit acte de l'Union est silencieux quant à son entrée en vigueur ou à la date de début de son application, et ce même si ledit Etat membre a exprimé le souhait que ladite dérogation s'applique avec effet rétroactif.

62. Arrêt du 27 juin 2019 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. contre Ministerraad – Affaire C-597/17

Une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.

REVUE GÉNÉRALE DE FISCALITÉ ET DE COMPTABILITÉ PRATIQUE

Comité de rédaction

Jean de LAME, Secrétaire général de l'Union Wallonne des Entreprises, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique du Conseil Supérieur des Professions Economiques, Chargé de cours invité de l'Université de Namur et Membre de la Commission des normes comptables

Frederik FOGGI, Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, Membre du Tax Institute ULiège

Raymond GHYSELS, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire, Licencié en droit (ULB)

Bernard MARISCAL, Conseil fiscal, Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech), Expert chargé d'enseignement à l'UCL Mons

Séverine SEGIER, Avocat associé, Association AFSCHRIFT

Vincent SEPULCHRE, Chargé de cours aux H.E.C.-Liège, Assistant à l'ULB, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Aurélien SOLDAI, Avocat, Expert chargé d'enseignement à la Louvain School of Management

David SZAFRAN, Avocat associé, Law Square

Benoît VANDERSTICHELEN, Licencié en Droit U.C.L., Licencié en Droit Fiscal U.L.B., Expert-comptable et Conseil Fiscal, Président de l'I.E.C., Associé Deloitte Conseils Fiscaux, Assistant à la faculté de Droit U.L.B., Maître de conférences à l'Ecole de Commerce Solvay (U.L.B.), Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Coordination

François LEZAACK
Zénobe Gramme (bâtiment G) - Square des Conduites d'Eau 9-10 - 4031 Liège,
francois.lezaack@wolterskluwer.com

Les textes de cette revue sont également archivés en ligne sur www.monKEY.be.

Editeur responsable

Paul De Ridder, Motstraat 30 - 2800 Malines

Service clientèle

Tél : 015 78 76 00 (gratuit) - Email : client.BE@wolterskluwer.com

Abonnements par année civile. Souscription prolongée automatiquement sauf résiliation effectuée par écrit au moins 30 jours calendrier avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Changement d'adresse

En cas de changement de nom ou d'adresse, veuillez nous retourner l'étiquette de l'enveloppe corrigée.

©2020 Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.

L'éditorial exprime une opinion personnelle qui n'engage que son auteur.

Veuillez contacter l'éditeur pour l'exploitation éventuelle d'une licence.

Référence recommandée : R.G.F.C.P.

ISSN : 2466-8729

