

Décision TVA n° E.T.126.003 dd. 07.10.2014

*Exigibilité de la taxe
Régime définitif*

L'émission d'une facture, avant la survenance du fait générateur, n'est plus une cause d'exigibilité depuis le 01.01.2013. Etant donné les difficultés pratiques auxquelles sont confrontés les assujettis par le fait que la facture d'acompte émise avant l'encaissement ou avant le fait générateur n'est plus une cause d'exigibilité de la TVA, l'administration a prévu un régime transitoire qui est applicable du 01.01.2013 jusqu'au 31.12.2014 (voir les décisions n° E.T.123.563 du 19.12.2012 et E.T.124.705 du 22.11.2013). La présente décision explicite le régime définitif qui entre en vigueur au 01.01.2015.

REMARQUE PREALABLE

Dès lors que l'émission d'une facture n'est plus une cause d'exigibilité et sauf cas particuliers, la TVA devient exigible pour une opération soit lorsque le fait générateur se produit (c'est-à-dire, lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée), soit au moment et à concurrence de l'encaissement, si celui-ci intervient avant la survenance dudit fait générateur.

Lorsque le fait générateur intervient, il agit tel un couperet et conformément aux articles 53, § 2, du Code de la TVA et 4 de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA, le fournisseur/prestataire doit émettre une facture au plus tard le quinzième jour du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit ce moment. La facture apparaît donc comme une conséquence et non plus comme une cause d'exigibilité. Dans ce cas (survenance du fait générateur), la détermination de la déclaration périodique dans laquelle la TVA exigible doit être reprise par le fournisseur ou prestataire et la fixation du moment où naît le droit à déduction dans le chef de l'acquéreur ou preneur, ne soulèvent pas de difficultés particulières.

Par contre, la situation où le fournisseur ou prestataire demande à son client le paiement d'une somme d'argent destinée à couvrir en tout ou en partie le prix du bien ou service acquis, est plus problématique : dans ce cas, il s'écoulera un certain laps de temps entre l'appel de fonds et le moment où la taxe devient exigible, ce qui entraîne l'obligation d'un suivi soit du paiement, soit de la réalisation de l'opération.

Pour remédier dans la mesure du possible à ce problème, l'administration a prévu une période de tolérance dite de « window » décrite ci-dessous. Cette tolérance ne pourra trouver à s'appliquer qu'en cas de facture d'acompte, que celui-ci soit partiel ou total. Une facture qui constate la survenance du fait générateur, ne pourra donc pas en bénéficier et elle devra répondre aux exigences du Code et de ses arrêtés. Pour ces factures (factures constatant la survenance du fait générateur) et uniquement pour celles-là, il pourra cependant être fait application de la tolérance des 7 jours détaillée ci-dessous.

Par facture d'acompte, il y a lieu d'entendre, une facture qui contient toutes les mentions obligatoires sauf la date d'exigibilité de la TVA (voir les tolérances en rapport avec la facture d'acompte) et qui est émise avant la survenance du fait générateur et avant l'encaissement.

Concernant les opérations intracommunautaires (livraisons intracommunautaires, acquisitions intracommunautaires, et prestations de services intracommunautaires), dès lors qu'il convient de garantir l'uniformité des informations figurant dans les relevés des opérations intracommunautaires visés à l'article 53sexies du Code et de veiller à ce que l'échange d'informations ait lieu en temps opportun, les tolérances décrites ci-dessous ne pourront trouver à s'appliquer que partiellement. De plus amples explications sont fournies au point 3.

1. OPERATIONS SANS REPORT DE PAIEMENT

Un certain nombre de tolérances spécifiques aux dispositions légales en matière d'exigibilité peuvent être utilisées aussi bien par le fournisseur/prestataire de services que par le cocontractant. Le choix de faire usage ou non de ces tolérances peut être fait par l'une ou l'autre partie de manière indépendante.

En outre, chaque assujetti a toujours le choix, opération par opération, d'appliquer les règles légales ou de faire usage des tolérances.

1.1. Dans le chef du fournisseur ou du prestataire de services

Dispositions légales – pour mémoire

L'acompte est demandé via un autre document qu'une facture et le document ne mentionne pas la TVA à part, le taux de TVA et la raison pour laquelle la TVA n'est pas portée en compte (aucune mention en ce qui concerne le redevable de la TVA ou une exemption et pas de mention « TVA incluse »).

Si le montant de la TVA est tout de même mentionné à part, le document sera considéré comme une facture et l'on se trouvera dans la situation décrite ci-dessous, avec une possibilité de tolérances si le document indique la date présumée d'exigibilité de la taxe sur l'acompte ou si la date d'émission de la facture et la date d'exigibilité de la TVA sur l'acompte se produisent durant la même période de déclaration.

La facture doit être émise au plus tard le 15^{ème} jour du mois qui suit celui de l'encaissement ou de la réalisation du fait générateur et la TVA est acquittée dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la TVA est devenue exigible suite à l'encaissement ou à la réalisation du fait générateur.

Tolérances en ce qui concerne les factures d'acompte

Il est admis que le fournisseur ou le prestataire de services émette sa facture avant qu'une cause d'exigibilité ne se soit encore produite. Si le délai entre l'émission de la facture et le moment où se produit le fait générateur n'excède pas maximum 7 jours, il n'y a pas lieu d'y reprendre une mention supplémentaire (voir infra). Si le fait générateur se situe à plus de 7 jours de l'émission de la facture, le fournisseur ou le prestataire, outre les autres mentions obligatoires, doit indiquer sur la facture une date « présumée » d'exigibilité de la taxe. Cette obligation peut être accomplie par l'inscription soit de la date estimée de paiement ou la date ultime de paiement (conventionnellement fixée), soit si elle est antérieure, la date estimée ou prévue du fait générateur. Il est à noter que si, par la suite, il apparaît que la date présumée d'exigibilité ne correspond pas à l'une de ces dates, il n'y a pas lieu d'émettre un document rectificatif.

De cette manière, cette facture est considérée comme une facture complète et il n'y a pas lieu d'émettre un deuxième document au moment de l'exigibilité de la TVA.

Le fournisseur ou le prestataire de services a l'obligation de reprendre les opérations dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la TVA est devenue exigible suite à l'encaissement ou à la réalisation du fait générateur. Il va de soi que, dans cette situation, le fournisseur ou le prestataire doit faire correspondre le facturier de sortie et le journal financier. Il peut par exemple ajouter une colonne au facturier de sortie avec un renvoi à la réception du paiement du client tel qu'enregistré dans le journal financier.

Le fournisseur ou le prestataire peut toutefois, par commodité, choisir de reprendre les opérations à l'avance dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la facture a été émise.

Tolérance générale en ce qui concerne la mention de la date du fait générateur sur la facture définitive

Conformément à l'article 5, § 1^{er}, 5°, de l'arrêté royal n° 1, la facture ne doit pas seulement mentionner la date de la facture, mais aussi la date d'exigibilité de la taxe, c'est-à-dire soit la date de la survenance du fait générateur, soit la date de l'encaissement de tout ou partie du prix, pour autant que cette date diffère de la date de la facture.

Si une facture est émise maximum 7 jours avant la survenance du fait générateur, celle-ci est considérée comme une facture définitive (et pas comme une facture d'acompte) et la date du fait générateur doit en principe être indiquée à côté de la date de la facture. L'administration accepte cependant que si la facture est émise au maximum 7 jours avant le fait générateur, et qu'il n'est pas possible en pratique de déterminer la date correcte du fait générateur, que ne soit mentionnée uniquement que la date de la facture et pas la date du fait générateur.

Si le fait générateur ne se produit pas endéans les 7 jours, la facture est considérée comme une facture d'acompte et la règle concernant les factures d'acompte est d'application, comme expliqué aux points précédents. Une facture définitive devra être établie plus tard pour constater le fait générateur si la facture d'acompte ne fait aucune mention de la date présumée ou date ultime d'exigibilité de la taxe.

Une facture qui est émise quelques jours après le fait générateur, doit mentionner tant la date de la facture que la date du fait générateur.

1.2. Dans le chef du client

Dispositions légales – pour mémoire

Le client de l'opération ne peut exercer son droit à déduction et l'administration ne peut l'autoriser à déduire que lorsque la TVA est devenue exigible dans le chef de son fournisseur ou de son prestataire de services (suite à l'encaissement ou à la réalisation du fait générateur) et lorsqu'il est en possession d'une facture (articles 2 et 3 de l'Arrêté royal n° 3 du 10.12.1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée).

La TVA est exigible dès l'encaissement, par le fournisseur ou le prestataire, du prix (ou d'une partie du prix) ou dès que se produit le fait générateur. Si le client souhaite éventuellement exercer son droit à déduction dans la déclaration périodique relative à la période au cours de laquelle la facture d'acompte a été émise, il doit être en mesure de fournir une preuve de paiement au plus tard à la fin de la période précitée.

Tolérances

Toutefois, le client de l'opération **peut déjà, s'il est en possession d'une facture d'acompte, exercer son éventuel droit à déduction dans la déclaration périodique relative au mois/trimestre au cours duquel la facture d'acompte a été émise sans devoir fournir la preuve de l'exigibilité de la taxe.** Cette règle s'applique tant aux déclarants mensuels que trimestriels.

Le client assujetti dispose **d'une période de tolérance de trois mois** à compter de la fin du mois au cours duquel la facture d'acompte a été émise, dénommé période «window», pour être en possession de la preuve d'exigibilité. Si la taxe est devenue exigible au cours de cette période de trois mois, aucune régularisation ne doit être effectuée dans la mesure où le droit à déduction est définitif et a été correctement exercé.

En cas d'application correcte de cette tolérance, l'administration ne réclamera ni amende, ni intérêt.

Si, au cours de ces trois mois, la taxe n'est pas devenue exigible (suite à l'encaissement ou à la réalisation du fait générateur), l'assujetti est tenu de reprendre la TVA déduite dans la déclaration périodique relative à ce troisième mois en tant que régularisation en faveur de l'Etat.

Le droit à déduction doit être exercé via la grille 59 de la déclaration périodique comme mentionné dans le tableau ci-dessous, même lorsqu'aucune preuve de l'exigibilité ne peut être fournie à la fin de la période de déclaration.

Au plus tard à la fin du troisième mois qui suit celui au cours duquel la facture d'acompte a été émise, la preuve de l'exigibilité doit pouvoir être fournie. Sinon, la TVA précédemment déduite doit être reversée en la reprenant dans la grille 61 de la déclaration périodique tel que mentionné dans le tableau ci-dessous. Dans la pratique, la preuve de l'exigibilité peut encore être fournie jusqu'à la fin de la période de déclaration à laquelle se rapporte le troisième mois précité.

Si la TVA devient exigible après que la régularisation soit effectuée, la TVA peut être récupérée en la reprenant dans la grille 62 de la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

	<i>Date de la facture d'acompte</i>	<i>10.01.2015</i>	<i>10.02.2015</i>	<i>10.03.2015</i>
Déclarant mensuel	Grille 59	01/2015	02/2015	03/2015
	Grille 61	04/2015	05/2015	06/2015
Déclarant trimestriel	Grille 59	1 ^{er} trimestre 2015	1 ^{er} trimestre 2015	1 ^{er} trimestre 2015
	Grille 61	2 ^{ème} trimestre 2015	2 ^{ème} trimestre 2015	2 ^{ème} trimestre 2015

Exemple 1

Un assujetti, **déposant mensuel**, reçoit, en tant que client, **une facture d'acompte datant du 10.02.2015**. Il peut déduire la TVA reprise sur cette facture dans la déclaration relative au mois de février, à déposer pour le 20.03.2015 au plus tard, à condition qu'il puisse fournir la preuve de l'exigibilité pour le 28.02.2015 au plus tard (dispositions légales).

L'assujetti peut cependant également déduire la taxe reprise sur cette facture sans disposer de la preuve de la survenance de la cause d'exigibilité dans la déclaration relative au mois de février, à déposer pour le 20.03.2015 au plus tard. Après une période de tolérance de 3 mois à partir de la fin du mois au cours duquel la facture a été émise, c'est-à-dire pour le 31.05.2015 au plus tard, le client doit être en mesure d'apporter la preuve de l'exigibilité.

Si la taxe n'est pas devenue exigible au plus tard le 31.05.2015, le client est tenu de reverser à l'Etat la TVA déjà déduite par le biais de sa déclaration périodique relative aux opérations du mois de mai, à déposer pour le 20.06.2015.

Exemple 2

Un assujetti, **déposant trimestriel**, reçoit, en tant que client, **une facture d'acompte datant du 10.03.2015**. Il peut déduire la TVA reprise sur cette facture dans la déclaration relative aux opérations du premier trimestre, à déposer pour le 20.04.2015 au plus tard, à condition qu'il puisse fournir la preuve de l'exigibilité de la taxe pour le 31.03.2015 au plus tard (dispositions légales).

L'assujetti peut cependant également déduire la taxe reprise sur cette facture sans disposer de la preuve de l'exigibilité dans la déclaration relative aux opérations du premier trimestre, à déposer pour le 20.04.2015 au plus tard.

Si la taxe n'est cependant pas devenue exigible, in casu au plus tard à la fin du deuxième trimestre, le client est tenu de rembourser à l'Etat la TVA déjà déduite par le biais de sa déclaration périodique relative aux opérations du deuxième trimestre, à déposer en principe pour le 20.07.2015 au plus tard (compte tenu des facilités accordées en période vacances un report serait prévu dans la présente situation jusqu'à une date à déterminer se situant début août).

Si la TVA est devenue exigible par exemple le 04.10.2015, celle-ci peut à nouveau être récupérée en étant reprise dans la case 62 de la déclarative relative aux opérations du 4^{ème} trimestre, à déposer au plus tard le 20.01.2016.

1.3. Situations spécifiques

La TVA facturée est corrigée

La TVA qui a été déduite doit être immédiatement révisée compte tenu du montant adapté, sans attendre la fin de la période « window » - la période d'attente de 3 mois - lorsque la TVA facturée est supérieur au montant légalement dû ou lorsque par exemple, il est accordé au cocontractant une remise de prix ou lorsque le contrat est annulé ou dissous à l'amiable ou par une décision de justice coulée en force de chose jugée.

Le client tombe en faillite

Suivant les dispositions légales ou, en cas d'application des tolérances, lorsque la TVA est devenue exigible suivant les dispositions légales au plus tard au moment de la faillite, le client qui tombe en faillite après avoir exercé son droit à déduction, ne doit normalement pas restituer la TVA. La TVA qui, en vertu des tolérances précitées, aurait été déduite par l'assujetti-client qui est tombé en faillite et ce avant qu'elle ne soit devenue légalement exigible, doit quant à elle être restituée. Si durant le règlement de la faillite, la TVA devient effectivement exigible, cette TVA peut être restituée pour le compte du failli.

Restitution de la TVA

Le fournisseur ou le prestataire qui a versé volontairement la TVA trop tôt à l'État alors que celle-ci n'est pas encore devenue exigible, peut, par application de l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, en obtenir la restitution si le client ne paie pas.

Cependant, si le client est un assujetti, cette restitution ne pourra seulement être exercée qu'à la condition que le fournisseur ou le prestataire émette un document rectificatif qui reprenne, à côté de la TVA, la mention suivante : « TVA restituable dans la mesure où le droit à déduction initial a été exercé ». Le client concerné doit de cette manière revoir la TVA éventuellement déjà déduite, même si la période de tolérance de trois mois n'est pas encore achevée. Quand le client paie tout de même par après, un nouveau document rectificatif ou une nouvelle facture doit à nouveau être émis(e). Si le client est un particulier, cette condition n'est pas d'application.

L'attention est attirée sur le fait que cette restitution n'est bien entendu pas possible pour les opérations avec report de perception, où le client a repris la TVA et l'a déduite dans la même période de déclaration.

2. OPERATIONS AVEC REPORT DE PAIEMENT (AUTRES QUE LES OPERATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES)

En ce qui concerne les opérations autres que les opérations intracommunautaires pour lesquelles le client est redevable de la TVA les mêmes dispositions légales et les tolérances précitées trouvent à s'appliquer. Il est possible d'émettre soit deux documents, c'est-à-dire une invitation à payer et une facture après la réalisation de l'exigibilité, soit un seul document, émis avant la réalisation de l'exigibilité, avec indication de la date « présumée » d'exigibilité. Il est ainsi entendu que, s'il ne s'écoule qu'un délai de maximum de 7 jours entre le moment de l'émission de la facture et le moment de la survenance du fait générateur, la date présumée d'exigibilité ne doit pas être mentionnée. Il va de soi que ces mesures de tolérance ne peuvent trouver à s'appliquer que dans les situations où, conformément à l'article 53decies du Code de la TVA, la facturation est soumise aux règles applicables en Belgique.

En principe, le client acquitte la TVA dans la déclaration périodique relative à la période au cours de laquelle la TVA est devenue exigible suite à la réception du paiement ou de la réalisation du fait générateur et exerce simultanément son droit à déduction (partiel ou total) dans cette déclaration en conformité avec les dispositions applicables. S'il est fait application de la possibilité d'utiliser un seul document, délivré avant l'exigibilité, avec en principe l'indication d'une date « présumée », ce document sera considéré comme une facture et le client n'a pas l'obligation d'établir le document visé à l'article 9 de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA.

Par mesure de tolérance, l'administration ne critiquera pas le client qui aura déjà acquitté la TVA dans la déclaration périodique relative à la période au cours de laquelle a été émise la facture d'acompte et qui aura également exercé immédiatement son droit à déduction (total ou partiel) dans la même déclaration périodique. Si le client fait usage de cette tolérance, il ne pourra se revendiquer de l'article 77, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA pour obtenir le remboursement de la TVA prématurément payée, aussi longtemps qu'aucune preuve d'exigibilité ne peut être démontrée ou aussi longtemps que le fait générateur qui rend la taxe exigible ne s'est pas produit. La restitution sera toutefois bien accordée bien que la TVA ne soit pas devenue exigible dans les cas où l'opération n'a finalement pas eu lieu ou que le taux appliqué était trop élevé.

3. OPERATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

3.1. Livraisons intracommunautaires localisées en Belgique et effectuées dans les conditions de l'article 39bis du Code de la TVA

Même si l'opération est exemptée, une livraison intracommunautaire répondant aux conditions de l'article 39bis du Code de la TVA doit faire l'objet d'une inscription dans la déclaration périodique (case 46) et dans le relevé des opérations intracommunautaires (article 53sexies, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA). La détermination du moment de reprise de cette livraison dans ces deux documents ne peut bénéficier de tolérances administratives sous peine de fausser l'échange d'informations entre les différents États membres.

L'article 17, § 2, du Code, prévoit que la taxe devient exigible, pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 39bis, lors de l'émission de la facture. L'alinéa 2 du même

article 17, § 2, poursuit en précisant que la taxe devient exigible le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, si aucune facture n'a été émise avant cette date.

L'opération doit donc être reprise en une fois dans la déclaration périodique (grille 46) et dans le relevé des opérations intracommunautaires relatif à la période où, conformément à l'article 17, § 2, du Code, la taxe est devenue exigible. Par contre, aucune inscription ne doit s'opérer dans la déclaration périodique (grille 46) et dans le relevé des opérations intracommunautaires relatif à la période où a eu lieu le paiement d'acomptes, la date de l'émission d'une facture d'acompte et même le fait générateur. Cette problématique a fait l'objet d'un commentaire détaillé dans la décision n° E.T.123.563 d.d. 19.12.2012 auquel il est renvoyé.

Néanmoins, à condition que l'émission d'une facture avant la réalisation du fait générateur n'influence pas le moment de reprise de l'opération dans la déclaration périodique et dans le relevé des opérations intracommunautaires, il pourra être fait application des deux tolérances explicitées au point 1.1. ci-dessus.

3.2. Acquisitions intracommunautaires localisées en Belgique

L'acquisition intracommunautaire localisée en Belgique conformément à l'article 25quinquies du Code de la TVA doit être reprise dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément à l'article 25sexies, § 2, du Code de la TVA. Toutefois, par mesure de tolérance, l'administration ne critiquera pas le client qui aurait déjà acquitté la TVA et opéré la déduction (totale ou partielle) dans la déclaration périodique relative à la période où a été émise une facture avant la survenance du fait générateur. Il est renvoyé à ce sujet au point 2, 2^{ème} alinéa, ci-avant.

3.3. Prestations de services intracommunautaires

Comme pour les livraisons intracommunautaires, les prestations de services qui doivent être reprises par le prestataire dans le relevé des opérations intracommunautaires (article 53sexies, § 1^{er}, 3°, du Code de la TVA) ne peuvent bénéficier d'une tolérance administrative si ce n'est celles relatives à l'émission de la facture (point 1.1. ci-dessus). Ces tolérances ne délivrent pas le prestataire de services de son devoir de reprendre l'opération dans la déclaration périodique et dans le relevé des opérations intracommunautaires relatifs à la période où s'est produit selon le cas, la cause d'exigibilité ou le fait générateur.

En ce qui concerne les prestations localisées en Belgique conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1^{er}, 1° du Code de la TVA, il est renvoyé au point 2, 2^{ème} alinéa, ci-avant. Les mêmes mesures de tolérance sont applicables dans le chef du preneur.

Pour les prestations de services localisées en Belgique qui ne doivent pas être reprises par le prestataire étranger dans un relevé des opérations intracommunautaires, il est renvoyé au point 2 ci-dessus.

4. LES OPERATIONS AVEC LES PARTICULIERS

Pour les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées par un assujetti qui, habituellement, fournit des services à des particuliers, et pour lesquelles il n'a pas d'obligation de délivrer une facture, la taxe devient exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix ou des subventions visées à l'article 26, alinéa 1^{er}.

Malgré le fait que la TVA est exigible au fur et à mesure de l'encaissement, même en cas de facturation volontaire, le fournisseur ou le prestataire peut toutefois, par commodité, choisir de reprendre les opérations à l'avance au moment où la facture est émise ou quand le fait générateur se produit.

S'il a versé la TVA à l'avance, l'assujetti pourra invoquer l'article 77, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA si son client ne paie pas. Si, après l'exercice du droit à restitution, le client paie malgré tout sa dette, l'assujetti doit à nouveau acquitter la TVA dès réception du paiement.

L. DELEENHEER
Conseiller général