

## 3 Début et fin de l'assujettissement

### 3.1 Début de l'assujettissement

#### 3.1.1 Principe

La qualité d'assujetti est attribuée de plein droit à une personne ou à un groupement du simple fait qu'ils exercent une activité déterminée dans certaines conditions.

Se pose alors la question de savoir à quel moment exact est acquise la qualité d'assujetti.

L'assujettissement procède de la seule intention d'exercer une activité visée par le Code à la condition toutefois que cette intention soit concrétisée par des actes non équivoques, plus spécialement par la mise en place d'une organisation créée dans le but de livrer des biens ou de prester des services de manière habituelle.

La personne qui extériorise sa volonté d'effectuer dans le cadre d'une activité économique d'une manière habituelle des opérations au sens du Code, par des actes non équivoques, acquiert la qualité d'assujetti dès qu'elle pose ces actes.

Il s'agit d'une question de fait qui ne peut être réglée de manière générale.

Ainsi l'Administration considère par exemple:

- qu'une société commerciale qui, selon ses statuts, a été créée dans l'intention de produire ou de vendre des biens ou de prester des services taxables, obtient la qualité d'assujetti à partir de la date de l'acte de constitution; toutefois cette qualité n'est conservée que si l'activité est effectivement exercée à brève échéance;
- que la personne qui reprend le fonds de commerce de quelqu'un qui avait déjà la qualité d'assujetti pour l'exploitation de ce commerce, devient lui-même assujetti dès la reprise, même si à ce moment, il n'a pas encore commencé à exercer d'activité économique;
- que lorsqu'une personne physique procède à des investissements pour les besoins d'une activité économique qu'elle compte exercer et ce, avant d'avoir obtenu un numéro d'identification à la TVA, ces investissements sont des actes non équivoques exprimant la volonté de réaliser de façon habituelle des opérations taxables. La personne physique en question sera considérée comme étant assujettie depuis le moment où elle a réalisé les investissements, de sorte qu'elle pourra récupérer la TVA;
- que l'acte constitutif d'une société ayant comme objet statutaire la livraison de bâtiments neufs doit être considérée comme constituant un acte non équivoque. Il en est de même pour la personne physique qui extériorise de manière non équivoque sa volonté de vendre des bâtiments neufs<sup>1</sup>. Il s'agit ici d'un revirement à 180° d'une ancienne position administrative n'admettant la qualité d'assujetti avec droit à déduction au constructeur professionnel qu'après que celui-ci ait effectivement vendu des bâtiments neufs<sup>2</sup>.

### 3.1.2 Jurisprudence relative au commencement d'activité

Cette position a été confirmée par la jurisprudence récente. C'est ainsi que selon un jugement du tribunal de première instance d'Anvers<sup>3</sup>, l'assujettissement commence dès l'instant où une personne manifeste par des actes non équivoques sa volonté d'accomplir des opérations imposables au sens de l'article 2 CTVA. En l'espèce, une société avait fait montre de cette volonté par sa constitution, la publication de ses statuts, la description circonstanciée de l'objet social et en demandant un numéro d'identification à la TVA.

Toutefois, relevons que cette volonté initiale doit être concrétisée, sauf cas de force majeure, par l'accomplissement effectif des opérations imposables projetées, ce qui n'avait pas été le cas: plus de 3 ans après sa constitution, la société n'avait pas accompli d'opérations imposables et la première facture n'avait été délivrée que 5 ans après.

Afin d'être identifié comme assujetti et ainsi d'obtenir un numéro d'identification à la TVA, toute personne qui commence une activité lui conférant la qualité d'assujetti doit en faire la déclaration écrite à l'Administration par le biais du formulaire spécialement prévu à cet effet (n° 604 A).

Dans un arrêt du 20 janvier 2010, la Cour d'appel de Bruxelles a jugé qu'une personne a la qualité d'assujetti à la TVA pour l'activité d'éleveur et de vendeur de chevaux alors que l'Administration lui déniait cette qualité.

La décision de la Cour d'appel est fonction des arguments suivants:

- en ce qui concerne la participation à des concours, la Cour de Cassation a déjà précisé que cette activité, ainsi que la réception de prix, quels que soient les montants reçus, est une activité économique d'un commerce de chevaux ou d'un élevage de chevaux<sup>4</sup>;
- en ce qui concerne la vente de chevaux, l'assujetti relève à juste titre que cette vente ne peut être dissociée des autres activités exercées dans le cadre d'une activité de commerce et d'élevage de chevaux, à savoir l'achat, l'élevage, l'entraînement et la formation de chevaux;
- les installations de l'assujetti témoignent également de l'exercice d'une activité économique<sup>5</sup>.

Dans un cas soumis à la Cour d'appel de Liège, un agent de police et une infirmière ont essayé de convaincre dans un premier temps l'Administration, ensuite le juge qu'il avait la qualité d'assujetti pour l'élevage de chevaux. En vain...il est vrai qu'il n'avait vendu que deux poulains en 8 ans tandis qu'il avait accumulé des investissements importants. La Cour d'appel en se basant sur l'arrêt Enkler du 26 septembre 1996 de la CJUE a considéré que cette activité n'était pas susceptible d'engendrer des recettes ayant un caractère de permanence<sup>6</sup>.

Pour plus de détails relatifs aux formalités à remplir lors du commencement de l'activité nous vous renvoyons à la Partie 10.

1. Décision du 28 avril 1994, n° E.T. 77.712, Revue TVA n° 109, 629.

2. Décision du 31 décembre 1974, n° E.T. 19.658, Revue TVA n° 19, 76, n° 500.

3. Trib. Anvers, 10 mars 1997, F.J.F n° 97/148.

4. Cass., 13 octobre 2000, FJF 2000, N° 2000/296.

5. Appel Bruxelles, 20 janvier 2010, rôle n° 2006/AR/1322.

6. Appel Liège, 12 mars 2010, rôle n° 2008/RG/1148.

Rappelons à ce sujet que la qualité d'assujetti est acquise de plein droit même si toutes les formalités fiscales ou autres n'ont pas été remplies.

L'attribution d'un numéro d'identification à la TVA n'implique pas la reconnaissance de la qualité d'assujetti. L'existence de cette qualité devra résulter de l'exercice effectif d'une activité et de sa nature.

Selon la CJUE, l'Administration fiscale d'un État membre ne peut refuser d'attribuer un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée à une société au seul motif qu'elle ne dispose pas, selon cette Administration, des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de cette société a déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées peu de temps après l'attribution dudit numéro, sans que l'Administration fiscale concernée ait établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il existe des indices sérieux permettant de suspecter que le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée attribué sera utilisé de manière frauduleuse<sup>1</sup>.

Dans l'arrêt Rompelman<sup>2</sup>, la CJUE avait considéré que les activités économiques visées à l'article 4, paragraphe 2 Sixième Directive peuvent consister en plusieurs actes consécutifs. Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation, doivent déjà être imputées aux activités économiques.

La CJUE a mis en évidence le principe de neutralité de la TVA qui veut que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques, permettant la déduction des taxes en amont, quand bien même aucun chiffre d'affaires n'aurait encore été réalisé.

Dès lors, quiconque accomplit de tels actes d'investissement étroitement liés et nécessaires à l'exploitation future d'un bien immobilier doit être considéré, au moment où il accomplit ces actes, comme assujetti au sens de l'article 4 Sixième Directive et possède donc un droit à déduction immédiat des taxes en amont.

Dans le point 24 de l'arrêt Rompelman précité, mais également dans d'autres jurisprudences<sup>3</sup>, il est certain que la Cour est soucieuse d'un équilibre entre les droits de l'assujetti et la préservation de l'intérêt public.

C'est pourquoi, lorsque la CJUE oblige systématiquement l'Administration fiscale à tenir compte de l'intention déclarée par l'assujetti de commencer une activité économique, elle veille d'autre part, à préciser que cette Administration peut vérifier si des éléments objectifs confortent l'intention déclarée. Si tel n'est pas le cas, elle peut procéder au recouvrement des taxes déduites<sup>4</sup> (cas de fraude).

Un équilibre similaire se retrouve dans un arrêt de la Cour de cassation du 28 mars 1993<sup>5</sup>.

La Cour de cassation avait considéré qu'une société commerciale acquiert la qualité d'assujetti et que le droit à la déduction est immédiatement applicable dans son chef, dès lors que son intention d'utiliser des biens d'investissement pour réaliser une opération imposable est confirmée par des éléments objectifs.

La Cour d'appel d'Anvers rappelle ces principes à l'égard de la situation d'un assujetti qui se considérait comme un constructeur professionnel alors que l'Administration lui déniait ce statut d'assujetti pour la raison qu'il avait, préalablement à la vente de l'immeuble acheté avec application de la TVA, loué celui-ci dans le cadre d'un contrat à titre onéreux exonéré par l'article 44, § 3, 2° CTVA.

La Cour d'appel constate que l'assujetti avait bel et bien l'intention d'être un constructeur professionnel ce qui ressortait de sa déclaration de commencement d'activité et de la manière dont l'immeuble était comptabilisé dans les comptes, à savoir en compte de Stock. Le fait que l'immeuble a été loué préalablement à sa vente ne peut modifier cette intention<sup>6</sup>.

Quelques autres décisions judiciaires concernant l'intention d'exercer une activité professionnelle peuvent être résumées de la manière suivante:

- Dans un cas où un bâtiment avait été érigé en 2006 et 2007, mais où un numéro de TVA avec comme activité 'la location-financement d'immeubles' n'avait été demandé que dans le courant de l'année 2009, la Cour d'appel d'Anvers a estimé qu'aucune intention d'exercer une activité économique n'apparaissait au moment de la construction du bâtiment. Un contrat de location-financement d'immeubles a été produit concernant cet immeuble, mais ce contrat n'a pas de date certaine, n'a pas été enregistré et n'est donc pas opposable aux tiers. Les circonstances révèlent en outre une indication sérieuse qu'il n'existait pas, lors de la construction, d'intention d'exercer une activité soumise à la TVA<sup>7</sup>.
- Dans un cas où l'Administration de la TVA avait constaté qu'un assujetti n'avait effectué aucune opération taxable au cours des années 2007 à 2009, l'assujetti s'est vu réclamer le remboursement de la TVA déduite. La Cour estime qu'au moment où le contrôle a été effectué durant l'année 2010, il n'y avait aucune indication objectivement identifiable qu'il existait une intention concrète de reprendre une quelconque activité. Une demande d'obtention d'un certificat d'urbanisme au cours de l'année 2012 ne suffit pas pour justifier la déduction opérée pendant les années 2007 à 2009<sup>8</sup>.
- Une TVA avait été déduite par une société de portefeuille (holding) pour des actes relatifs aux activités futures (services informatiques), qui auraient dû être refacturés à une société encore à constituer. Ces activités doivent être replacées dans le contexte de la participation prévue de la demanderesse dans l'entreprise à constituer (services informatiques) et donc en dehors du champ d'application de la TVA. Il ne ressort d'aucune donnée que cette dépense ait trait à la propre activité économique de la demanderesse<sup>9</sup>.

1. CJUE, 14 mars 2013, affaire C-527/11, arrêt Ablesio.

2. CJUE, 14 février 1985, affaire C-268/83, arrêt Rompelman, Rec. 1985, 655.

3. Voir l'arrêt Inzo, considérant 23 et l'arrêt Enkler, 26 septembre 1996, point 24.

4. Voir en ce sens, Trib. Anvers, 17 juin 2005.

5. Cass., 28 mars 1993, R.W. 1993-1994, n° 13.

6. Appel Anvers, 23 novembre 2010, Fiscoloog 1231, p. 18.

7. Anvers, 21 janvier 2014, rôle n° 2013/AR/84.

8. Anvers, 19 novembre 2013, rôle n° 2012/AR/2791.

9. Anvers, 7 janvier 2014, rôle n° 2012/AR/3037.

Dans un litige devant la Cour d'appel de Gand, la question a été soulevée de savoir si une société peut être considérée comme assujettie à la TVA pour la période de 1996 au 31 mars 2010 et si elle a un droit à déduction de la TVA payée en amont.

La seule raison d'être de la société à cette période était d'intenter une procédure devant le tribunal de commerce pour obtenir une indemnité la plus élevée possible pour des participations dans une société anonyme.

Or, selon une jurisprudence constante, le simple achat, la seule possession et la simple vente d'actions ne constituent pas en soi une activité économique.

Il n'apparaît pas non plus que la société ait exercé une activité économique dans la société anonyme en question sous forme d'immixtion concrétisée. La société ne peut donc pas revendiquer un droit à déduction de la TVA payée en amont dans le cadre de la poursuite de la cessation d'une activité économique<sup>1</sup>.

### 3.2 Fin de l'assujettissement

La qualité d'assujetti disparaît automatiquement au moment où il est définitivement mis fin à la réalisation d'opérations imposables d'une manière habituelle.

Une interruption temporaire n'entraîne donc pas la perte de la qualité d'assujetti.

Une entreprise qui cesse d'exercer toute activité économique lui donnant la qualité d'assujetti à la TVA est tenue de le déclarer expressément auprès de l'Administration en déposant, dans un délai d'un mois et auprès de l'office de contrôle dont elle dépend, une déclaration de cessation d'activité par le biais du Formulaire 604C.

La cessation définitive de l'activité entraîne en théorie par elle-même la perte de la qualité d'assujetti mais sans l'information fournie par le biais du Formulaire 604C, l'Administration ne peut avoir connaissance de la cessation et ne peut, en principe, radier l'identification à la TVA de l'assujetti. En conséquence, à défaut d'avoir déposé ce formulaire dans le délai, l'assujetti est réputé être toujours en activité et reste tenu de déposer des déclarations périodiques à la TVA, même s'il n'effectue plus aucune opération imposable, et ce tant qu'il ne déclare pas la cessation de son activité.

Le cas échéant, s'il n'a effectué aucune opération à inscrire dans la déclaration périodique à la TVA au cours de la période concernée par cette dernière, l'assujetti dépose une déclaration périodique néant. La cessation d'activité communiquée à l'Administration par le biais du Formulaire 604C susmentionné entraîne la radiation du numéro d'identification à la TVA de l'assujetti et met fin à son obligation de dépôt des déclarations périodiques à la TVA pour l'avenir.

#### 3.2.1 Applications concrètes

- La qualité d'assujetti est uniquement perdue si l'activité qui conférerait la qualité d'assujetti prend définitivement fin. Ainsi, une interruption par suite de maladie ou d'accident n'entraîne pas la fin de l'assujettissement<sup>2</sup>.
- Une société latente et qui donc n'exerce pas temporairement son activité ne perd pas la qualité d'assujetti.

La cession d'un fonds de commerce par un assujetti qui prend sa retraite est un acte accompli par un assujetti. Il en va de même des opérations exécutées par un liquidateur en vue de la liquidation d'une société dissoute.

Selon la Cour européenne, l'article 18, sous c) Directive 2006/112/CE doit être interprété en ce sens qu'il vise également la cessation de l'activité économique imposable résultant de la radiation de l'assujetti du registre de la taxe sur la valeur ajoutée<sup>3</sup>. Dans la pratique belge, il arrive parfois que des numéros d'identification à la TVA soient radiés par l'Administration de la TVA en raison du fait que l'assujetti ne remplit plus ses obligations ou n'est plus joignable: cette radiation vaut donc également comme cessation de l'activité économique.

#### 3.2.2 Faillite

L'assujetti, personne physique ou personne morale, qui est déclaré en faillite ne perd pas la qualité d'assujetti.

Les opérations du failli sont du reste exécutées par le curateur ou par un tiers (p. ex. le comptable) sous surveillance du curateur, et sont censées être exécutées par le failli lui-même.

Cette qualité ne disparaît que lors de la clôture de la faillite. Toutefois, le curateur peut introduire une déclaration de cessation avant la clôture de la faillite dès qu'il est établi que la masse faillie ne pourra plus réaliser d'opérations en vertu desquelles elle pourrait devenir débitrice de la TVA envers l'Etat.

Pour un développement plus détaillé du règlement sur le plan de la faillite nous vous renvoyons à la Circulaire n° 26/78 publiée dans la Revue TVA n° 37/78, p. 848.

#### 3.2.3 Vente après saisie exécution

L'assujetti dont les biens ont été vendus sur saisie-exécution ne perd pas la qualité d'assujetti. La vente des biens meubles saisis ne rendait pas la TVA exigible<sup>4</sup>. L'Etat belge a été mis en demeure le 13 août 1993 par la Commission aux fins de modifier cette situation. C'est pourquoi la vente publique sur saisie-exécution des biens meubles d'un assujetti, autres que ceux qu'il a utilisés exclusivement pour son usage privé, est soumise à la TVA et est exonérée du droit proportionnel d'enregistrement<sup>5</sup>. La Circulaire n° 8/94<sup>6</sup> commente ce régime.

L'article 199, paragraphe 1, sous g) Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la

1. Appel Gand, 15 septembre 2015, rôle n° 2014/AR/1015.

2. Décision du 30 décembre 1970, n° T 2.205, Revue TVA n° 1, p. 102, n° 7.

3. CJUE, 8 mai 2013, affaire C-142/12, arrêt Marinov.

4. Circulaire n° 26/78, publiée dans la Revue TVA n° 37, p. 848.

5. Article 80, 1° du C. enr.

6. Revue TVA n° 109, 605.