

Prescription des demandes de restitutions de crédit TVA

(30 avril 2021)

(Note sous Question n° 157 du 28 décembre 2020 du député Arens)

Lorsqu'une déclaration TVA fait apparaître une somme due par l'État, cette somme est reportée sur la période de la déclaration suivante (art. 8/1 de l'AR n° 4 d'exécution du Code TVA). Elle est toutefois restituable sur la demande expresse de l'assujetti,

1. annuellement (si le remboursement atteint 245 euros),
2. trimestriellement si la demande atteint 615 euros pour les assujettis trimestriels ou 1485 Eur pour les assujettis qui déposent des déclarations mensuelles ou encore
3. mensuellement pour les assujettis dont les chiffre d'affaires à l'exportation dépasse 30 % et que le montant de l'excédent au cours de l'année précédente a dépassé 12.500 euros.

Toute demande de restitution de la TVA a de fortes chances d'entraîner un contrôle, sauf pour le cas d'une entreprise active dans le commerce international. Pour s'éviter de tels désagréments, il est tentant de reporter des demande de restitution, et parfois pendant plusieurs années. Dans les *Fiscanalyses* du 28 juin 2019, nous avons mis en garde contre un excès de prudence et rappelé que selon le Code, la prescription de l'action en restitution est acquise en faveur du fisc à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant la cause de restitution de la TVA est intervenue (art. 82bis et 76, 77, 77bis du Code TVA). Le ministre vient de confirmer cette interprétation qui s'appuie sur des textes clairs, mais tout en apportant des précisions fort utiles en vue de résoudre des difficultés rencontrées lors de régularisations.

Portée d'une demande de restitution de crédit TVA selon l'interprétation administrative

La SA X demande dans sa déclaration du mois de décembre 2020 (déposée le 20 janvier 2021) la restitution de crédits TVA pour les années 2020 à 2011. Un contrôle s'ensuit et le contrôleur n'accorde la restitution que pour les années 2020, 2019 et 2018. Quand bien même il ressort du compte courant que l'État était redevable d'une TVA pour les années 2017 et antérieures, le contrôleur rejette la demande de restitution.

On notera cependant que plusieurs auteurs ont récemment contesté que l'absence de demande expresse de restitution endéans le délai prévu à l'article 82bis du Code puisse faire perdre le droit à déduction.

Un droit à déduction illimité dans le temps ?

Dans une étude particulièrement fouillée, Aurelie Soldai et Alexandre Vandendries soutiennent que le droit à déduction est illimité dans le temps (« Action en restitution, l'impossible prescription », *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, 2020/2 p. 5). En effet, lorsque le Roi prévoit que la procédure de restitution requiert une mention sur une déclaration périodique (article 8/1, §2 et 4, de l'arrêté royal n° 4 d'exécution du Code

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

TVA), il s'agit de la déclaration du mois de septembre à déposer au plus tard le 20 octobre de la troisième année qui suit la cause de la restitution. Par conséquent, le Roi viole l'article 82bis du Code TVA qui permet d'introduire une demande de remboursement jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la cause de restitution. Ces auteurs en concluent e droit à déduction serait imprescriptible puisque la formalité permettant une telle restitution telle qu'elle est organisée par l'arrêté royal n° 4 doit être exercée au plus tard un 20 octobre alors que l'article 82bis du Code TVA autorise l'introduction d'une telle demande jusqu'au 31 décembre. Selon ce raisonnement, si l'assujetti perd un peu plus de deux mois pour introduire une demande de restitution, il serait logique que l'administration perde définitivement un droit de retenir une TVA dont une demande de restitution aurait été introduite après le 31 décembre de la troisième année qui suit la cause de restitution. En effet, en l'absence de fraude ou d'information communiquée depuis l'étranger, la prescription joue contre le fisc après le 31 décembre de la troisième année qui suit le fait générateur. Confrontée à une situation comparable (l'introduction d'une demande de restitution de TVA par des assujettis établis hors de l'UE), la Cour d'appel de Bruxelles a estimé que le fait que le délai d'introduction visé à l'article 9, §2, de l'AR n° 4 d'exécution du Code TVA ne respecte pas l'article 82bis du Code TVA n'a pas pour conséquence que le délai prévu à l'article 82bis du Code cesserait subitement de s'appliquer (Bruxelles, 3 décembre 2019).

Des solutions pratiques pour faire rentrer des dispositions d'arrêtés royaux dans le prescrit légal

Dans sa question, le député Arens avait fort subtilement suggéré au ministre une solution pratique pour résoudre cette incompatibilité de l'article 8/1 l'arrêté royal n° 4 avec l'article 82bis du Code TVA : ne serait-il pas possible de déposer une déclaration du mois de décembre avant le 31 décembre. De cette manière, l'arrêté royal n° 4 devenait compatible avec l'article 82bis. Le ministre répond qu'il est techniquement impossible d'introduire une déclaration du mois de décembre avant le 31 décembre de l'année en cours et ainsi d'introduire une demande de restitution avant le 31 décembre. Mais ajoute le Ministre, « *L'administration accepte néanmoins qu'en cas de prescription imminente de tout ou partie d'un crédit d'impôt provenant d'une cause de restitution visée à l'article 76, §1er, du Code TVA, la demande de restitution soit, par dérogation à l'article 8/1, §4, de l'arrêté royal précité, introduit au moyen d'une lettre signée adressée à l'administration* ». Le prescrit de l'article 82bis du Code TVA est ainsi respecté. Mais, avertit le ministre, cette mesure pratique ne dispense en aucun cas l'assujetti d'apposer la mention sur la déclaration en vue de demander le remboursement du crédit d'impôt.

Faudrait-il en conclure que lorsque l'excédent de TVA déductible reporté est inférieur à 245 euros et que par conséquent il ne peut faire l'objet d'un remboursement annuel sur la base de l'article 8/1, §2, 1° de l'arrêté royal n° 4, il serait définitivement perdu ? La réponse est négative. Selon le ministres des Finances, une telle action est imprescriptible, quel que soit le montant pendant lequel le crédit d'impôt reste inscrit au compte courant de l'assujetti (Question n° 1409 du 11 septembre 2006 du député Van Der Maelen).

Un droit à déduction pendant 10 ans ?

Henri Vandeborgh défend la thèse selon laquelle en l'absence de demande expresse de restitution, ce droit s'éteint après 10 ans (in « De verjaring van het saldo dat blijkt uit een btw-rekening-courant », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* n° 584, juin 2020 p. 535). Il s'appuie sur un arrêt de la cour d'appel de Liège du 28 juin 2019 selon lequel :

- aucune disposition légale ou réglementaire ne limite expressément le report des excédents dans le temps. (Mais l'article 82bis du Code TVA ne prévoit-il pas un délai pour introduire des demandes de restitution ?)
- dès lors que l'administration (le débiteur) a systématiquement reporté l'excédent de la TVA en faveur de l'assujetti, l'administration reconnaît sa dette en faveur de l'assujetti. Chacun de ces reports constitue des causes d'interruption de la prescription conformément à l'article 2248 du Code Civil, au même titre qu'une action en justice introduite par l'assujetti. Cette thèse est également défendue par Vincent Sepulchre (« La prescription des crédits d'impôts et TVA : *nihil nove sub sole* », *Revue Générale de Contentieux Fiscal*, 2019/6 p. 473). (Mais peut-on sérieusement soutenir qu'un report automatique – prévu par arrêté royal - d'un crédit d'impôt sans intervention humaine constitue une reconnaissance de dette et un acte interruptif de prescription au sens du Code civil ? En cas de renonciation automatique au délai de prescription, quelle serait encore l'utilité d'un article du Code prévoyant un délai de prescription ?)
- le délai de prescription de la demande de restitution prend cours à la date de la notification de la décision rejetant la demande en restitution.

Dans son arrêt du 28 juin 2019, la cour d'appel de Liège se réfère à un arrêt de la Cour de cassation du 23 novembre 2012 et selon lequel, le délai de prescription de trois ans de la demande de restitution de la TVA, des intérêts et des amendes prend cours :

- soit à la date de la notification de la décision rejetant la demande en restitution ;
- soit à la date du paiement des taxes, des intérêts et des amendes acquittés sur réquisition de l'administration.

La Cour de cassation ajoute que la date de retenue éventuelle des avances TVA ne peut être considéré comme le étant le point de départ du délai de prescription dès lors que cette retenue n'équivaut pas au paiement de la dette fiscale mais ne constitue qu'une mesure conservatoire permettant à l'administration de procéder à la compensation dès que la dette fiscale est établie.

La cause du droit à restitution : l'excédent d'une TVA déductible par rapport à la TVA antérieurement versée au fisc ou la contestation de la position administrative

Tant la cour d'appel de Liège que la Cour de cassation visent des litiges. Or la controverse sur les restitutions des crédits TVA porte justement sur des situations où il n'y a jamais eu de litige, mais simplement un excédent de TVA à restituer sur la TVA due. C'est cet excédent qui est la première cause de restitution et elle est visée par l'article 76, §1er, al. 1,

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

du Code TVA. La seconde étant les paiement indus de la taxe visés aux articles 77 et 77bis du Code. La troisième, le rejet de la demande de restitution et la quatrième, le paiement forcé. La cause qui consiste dans le droit au remboursement de la TVA est antérieur à la formalité qui consiste à exercer ce droit en apportant une mention appropriée sur une déclaration TVA. Le rejet d'une demande de remboursement ou une réquisition de payer la taxe par l'administration n'interviendront qu'ultérieurement. Il ne faut pas oublier que, sauf litige, la TVA n'est pas versée au fisc sur réquisition, mais spontanément, sans intervention de l'administration.

On ne peut donc que maintenir les conseils de prudence et recommander de demander au moins chaque année la restitution des taxes due, du moins si les circonstances le justifient. Soit une entreprise est active dans le commerce international, et elle demandera certainement le remboursement de la taxe, et même de manière accélérée. Soit elle est active uniquement sur le marché belge, et l'existence de crédits TVA s'explique par l'absence de viabilité financière ou d'autres raisons. Les contrôles à la suite de demandes de restitution contribuent à l'efficacité de la lutte contre la fraude. Les tenants de la thèse selon laquelle le droit à restitution serait imprescriptible selon les uns, ou bénéficierait d'un délai de 10 ans selon d'autres aboutirait à ce que l'assujetti pourrait obtenir une restitution sans que l'administration puisse en contester le bien-fondé. Cela ne pouvait certainement pas être l'intention du Législateur.

Une précision importante en cas de régularisation à l'approche de l'expiration du délai de prescription

La réponse du ministre des Finances au député Arens présente un autre intérêt dans un contexte de régularisation forcée (par exemple, à la suite de non déclaration d'acquisition intra-communautaires, des livraisons en Belgique par des assujettis étrangers non établis, l'absence d'autoliquidation de services immobiliers par un assujetti déposant des déclarations périodiques à la TVA, etc.), alors que le contrôleur n'a pas autorisé une déduction immédiate de la TVA. Le ministre confirme la possibilité d'opérer une régularisation (spontanée ou suite à un contrôle) jusqu'au 31 décembre de l'année au cours de laquelle cette régularisation a lieu, quand bien même le délai expire justement le 31 décembre de cette année-là. Selon une application stricte de l'AR n° 4 d'exécution du Code TVA, la déduction aurait dû être reprise dans la déclaration du mois de septembre à déposer au plus tard le 20 octobre. Si la compensation est opérée dans la déclaration de décembre à déposer au plus tard le 20 janvier, la régularisation est tardive et la TVA est définitivement perdue. En permettant d'introduire une demande de restitution jusqu'au 31 décembre, mais par un autre moyen que la déclaration TVA, le ministre respecte les droits des assujettis de bonne foi, tout en restant dans les limites du prescrit légal.