

Décision TVA n° E.T.127.850 dd. 30.03.2016

Personnes morales agissant en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur d'une personne morale de droit privé ou de droit public

Assujettissement de principe avec identification à la TVA obligatoire

Unité TVA

Lieu de la prestation de services

Fait générateur et moment d'exigibilité

Exemptions

Droit à déduction

Régime de la franchise pour les petites entreprises

Table des matières

I. PRESENTATION DE LA PROBLEMATIQUE

II. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

1. Rémunérations des administrateurs et des gérants

1.1. Caractère rémunéré ou non du mandat

1.2. Régime TVA

2. Rémunérations des liquidateurs

2.1. Caractère rémunéré ou non du mandat de liquidateur

2.2. Régime TVA – Montant et modalités de la rémunération

III. UNITE TVA

IV. LIEU DE LA PRESTATION DE SERVICES

1. Règles B2B

2. Règles B2C

V. Fait générateur et moment d'exigibilité

1. Généralités

2. Rémunérations des administrateurs-personnes morales ou des gérants-personnes morales, autres que les tantièmes

2.1. La prestation de services est effectuée au plus tard le 31.05.2016

2.2. La prestation de services est effectuée après le 31.05.2016

3. Rémunérations des liquidateurs-personnes morales

4. Règles d'exigibilité dérogatoires pour les tantièmes des administrateurs ou des gérants agissant par le biais d'une personne morale

VI. EXEMPTIONS

1. Généralités

2. Exemption relative à la gestion d'organismes de placement collectif

3. Exemption relative à l'intermédiation en services financiers (services bancaires et services d'investissement) ainsi qu'à l'intermédiation et la gestion en assurances

VII. DROIT A DEDUCTION

VIII. REGIME DE LA FRANCHISE POUR LES PETITES ENTREPRISES

1. Généralités

2. Exclusion du régime de la franchise

3. Combinaison possible avec d'autres activités économiques

I. PRESENTATION DE LA PROBLEMATIQUE

1. Par le passé, l'administration a laissé le choix aux personnes morales qui, vis-à-vis des tiers, apparaissent comme l'organe (administrateurs, gérants, liquidateurs, ..., dénommés ci-après les **administrateurs-personnes morales**) de la personne morale qu'elles représentent, de s'identifier ou non à la TVA pour les activités exercées dans le cadre de leur mandat et de soumettre ou non à la TVA leurs opérations effectuées dans ce cadre (Décision n° E.T. 79.581 du 27.01.1994).

Ce choix était en principe irrévocable et devait être appliqué simultanément à tous les mandats exercés par les administrateurs-personnes morales. Ce n'est qu'en apportant la preuve d'un changement radical de la situation de leur entreprise, que ces personnes morales pouvaient revenir sur ce choix en s'adressant au contrôle TVA compétent (Décision n° E.T. 118.288 du 27.04.2010).

2. Dans sa décision n° E.T. 125.180 du 20.11.2014, l'administration avait déjà supprimé ce système optionnel, qui avait été formellement critiqué par les services de la Commission Européenne.

En vertu de cette décision, les administrateurs-personnes morales sont considérés comme des assujettis à la TVA et les opérations qu'ils effectuent en tant que tels sont soumises à la TVA.

Compte tenu des nombreuses questions qui ont été reçues et pour donner aux personnes visées le temps nécessaire pour rendre ces changements opérationnels, l'entrée en vigueur de cette abrogation a été reportée au 01.06.2016. Ce délai facilite également l'introduction des demandes de constitution de ou d'adhésion à une unité TVA suite à la suppression de la possibilité de choix.

3. Les administrateurs-personnes morales concernés sont tenus en principe à partir de cette date de s'identifier en tant qu'assujettis pour les prestations de services qu'ils effectuent dans le cadre de leur mandat.

Lorsque les conditions d'application sont remplies, les administrateurs-personnes morales peuvent bénéficier des exemptions prévues par l'article 44 du Code de la TVA ou du régime de la franchise pour les petites entreprises en vertu de l'article 56*bis* du Code de la TVA et de l'arrêté royal n° 19 (voir également [circulaire AGFisc n° 34/2014](#) (E.T. 123.849) du 25.08.2014).

4. La mise en place d'une identification obligatoire à la TVA à partir du 01.06.2016 pour les administrateurs-personnes morales, pose un certain nombre de problèmes d'interprétation et d'application.

Compte tenu de ces difficultés, l'objet de la présente décision est de préciser le nouveau point de vue administratif et de remédier aux problèmes évoqués.

II. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

5. Conformément à la décision n° E.T. 125.180 du 20.11.2014, les personnes morales agissant comme :

- administrateur (actionnaire ou non, associé ou non, statutaire ou nommé par l'assemblée générale), ou
- délégué à la gestion journalière ou administrateur délégué, ou
- gérant (associé ou non, statutaire ou nommé par l'assemblée générale), ou
- liquidateur (statutaire, nommé par l'assemblée générale ou désigné par voie judiciaire)

d' une personne morale ne bénéficieront plus, à partir du 01.06.2016, du système optionnel pour les opérations qu'elles effectuent en cette qualité.

Les personnes morales visées sont dès lors tenues de s'identifier à la TVA à partir de cette date, à moins qu'elles ne le soient déjà pour les besoins d'autres activités qu'elles exercent en dehors de leur mandat. L'administrateur-personne morale qui n'était pas encore identifié comme assujetti à la TVA pour les besoins d'une activité, doit déposer, avant le 01.06.2016, le formulaire 604A (commencement d'activité) auprès du service compétent. L'administrateur-personne morale qui était déjà identifié comme assujetti à la TVA pour les besoins d'une autre activité et qui, à partir du 01.06.2016, devient assujetti pour les opérations effectuées en tant qu'administrateur, doit déposer le formulaire 604B (changement d'activité).

6. L'abrogation du système optionnel concerne les mandats d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, exercés au sein :

- d'une société (de la personnalité juridique) de droit privé ou de droit public;

- d'autres personnes morales de droit privé ou de droit public (ASBL, fondations, associations professionnelles, institutions publiques, etc.).

Le mandat d'un administrateur–personne morale confère à l'administrateur **un pouvoir général de gestion, de contrôle et de direction** sur la société administrée. A l'égard des tiers, l'administrateur–personne morale agit en qualité d'organe de la société.

Ceci n'est par exemple **pas** le cas pour un médecin–chef dans un hôpital dont les tâches spécifiques ne peuvent être assimilées à un pouvoir de gestion, de contrôle et de direction et qui, à l'égard de tiers, n'est pas considéré comme un organe de l'hôpital.

Lorsque les administrateurs-personnes morales réalisent, à côté de l'exercice normal de leur mandat, d'autres missions particulières qui en dépassent l'exercice normal, ces prestations demeurent soumises à la TVA, comme auparavant. Il est notamment question de missions particulières lorsqu'un administrateur agit, à la demande de la société administrée, contre une rémunération particulière, en qualité de conseiller en gestion d'entreprise ou en placements financiers (Doc. Sénat., 1992-1993, n° 578/2, p. 25-26).

7. Ainsi par exemple, la suppression du système optionnel à partir du 01.06.2016 implique l'abrogation concomitante de la tolérance dont bénéficient **les avocats**, qui exercent leur profession en tant que personnes morales, pour les services qu'ils effectuent en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, comme il est prévu dans la [circulaire n° 47/2013](#) (E.T. n° 124.411) du 20.11.2013 et dans la [décision n° E.T. 126.564](#) du 18.07.2014.

8. A partir du 01.06.2016, tous les administrateurs-personnes morales doivent en principe porter en compte **21%** de TVA sur les rémunérations qu'ils reçoivent pour leurs prestations de services de gestion, de contrôle et de direction. Une exemption peut être appliquée dans certains cas.

1. Rémunérations des administrateurs et des gérants

1.1. Caractère rémunéré ou non du mandat

9. L'exercice, par une personne morale, d'un mandat d'administrateur ou de gérant est un service visé à l'article 18, §1^{er}, alinéa 2, 3°, du Code de la TVA et est en principe soumis à la TVA lorsque ledit mandat est exercé à titre onéreux.

10. Lorsqu'un administrateur-personne morale fournit exclusivement des opérations en qualité d'administrateur ou de gérant, la question de savoir si le mandat est exercé à titre gratuit est une question de fait qui doit être appréciée au cas par cas. Le mandat est considéré comme exercé à titre gratuit lorsque les statuts de la personne morale au sein de laquelle le mandat concerné est exercé prévoient que toute rémunération est exclue, en ce compris les tantièmes. Dans ce cas, l'administrateur ou le gérant qui agit par le biais d'une personne morale distincte effectue un service qui n'est pas soumis à la TVA. Dès lors, il n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA et, par conséquent, aucun droit à déduction.

11. Par contre, le mandat est considéré comme exercé à titre onéreux lorsqu'il apparaît que des rémunérations fixes ou variables sont octroyées à l'administrateur (ou le gérant)-personne morale. Il importe peu à cet égard que

la rémunération soit exclusivement composée de tantièmes et dépende de l'affectation du résultat de la société au sein de laquelle le mandat est exercé, de sorte qu'aucun tantième n'est accordé en cas de résultat insuffisant.

1.2. Régime TVA

12. L'abrogation du système optionnel s'applique à partir du 01.06.2016 pour toutes les rémunérations accordées aux personnes morales visées, aussi bien pour des rémunérations périodiques que pour des tantièmes et pour toutes autres rémunérations qui leur sont accordées. A cet égard, la méthode de calcul, la dénomination ou les modalités d'attribution (rémunérations périodiques fixes ou variables, tantièmes, jetons de présence, émoluments) n'ont pas d'importance (Q.P. n° 3-6 NYSSENS du 08.08.2003, Q. et Rép. Sénat, 2003-2004, n° 3-5, pp. 365-366).

1.2.1. Régime TVA des rémunérations autres que les tantièmes

a. Dividendes (pour les administrateurs-actionnaires ou associés, ou les gérants-associés)

13. Les dividendes résultent de la simple détention de participations en tant qu'investisseur et ne peuvent pas, selon la Cour de justice de l'Union européenne, constituer la contrepartie de services rendus.

Les dividendes reçus par les personnes morales visées ne sont donc pas soumis à la TVA.

b. Rémunérations périodiques fixes ou variables

14. Sont visées les rémunérations fixes ou variables, liées à la performance, qui, en principe, sont convenues préalablement avec les administrateurs ou les gérants.

Ces rémunérations dépendent de critères financiers ou non-financiers tels que des prestations individuelles ou la réalisation de certains objectifs stratégiques.

Lors de l'attribution de ces rémunérations aux personnes morales visées et ce, à partir du 01.06.2016, la TVA sera due au taux normal de la TVA qui s'élève actuellement à 21%.

c. Rémunérations liées à la présence (jetons de présence)

15. Il est d'usage de rétribuer les administrateurs ou les gérants par le paiement de rémunérations liées à leur présence (jetons de présence) aux réunions auxquelles ils participent, éventuellement plafonnées à un montant annuel maximal.

Ces rémunérations liées à la présence (jetons de présence) attribuées aux personnes morales visées sont soumises à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21%.

d. Émoluments

16. Les émoluments sont des rémunérations non réglementées et accessoires aux rémunérations liées à l'exercice d'un mandat.

Lors de l'octroi de ces émoluments, la TVA est due par les personnes morales concernées au taux normal qui s'élève actuellement à 21%.

1.2.2. Régime TVA des tantièmes

17. L'octroi de tantièmes aux administrateurs ou aux gérants dépend de l'existence de réserves suffisantes et susceptibles d'être distribuées. Les tantièmes ne peuvent être octroyés que par l'assemblée générale, soit lors de la répartition des bénéfices par l'assemblée générale annuelle, soit en tant que tantièmes intermédiaires par l'assemblée générale extraordinaire. Dans les deux cas, il s'agit de résultats déjà réalisés et approuvés.

Les tantièmes sont donc des montants fixes ou variables qui ne peuvent être prélevés que sur le bénéfice à affecter des sociétés. Ils représentent généralement un certain pourcentage, soit du bénéfice total de l'exercice comptable, soit des bénéfices distribués.

18. Lorsqu'une personne morale est administrée par un administrateur-personne morale ou un gérant-personne morale qui, à compter du 01.06.2016, est tenu de s'identifier à la TVA, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de services de la part de celui à qui le service est fourni, est considéré comme constituant la base d'imposition à la TVA des prestations de services effectuées par cet administrateur ou ce gérant (article 26 du Code de la TVA).

Par ces termes, il faut également entendre les tantièmes distribués à l'administrateur-personne morale ou au gérant-personne morale.

19. Il ressort de la jurisprudence européenne en matière de TVA, qu'une prestation de services n'est imposable que pour autant que la prestation de services effectuée ait un lien direct avec la contrepartie reçue (CJUE, 08.03.1988, C-102/86, Apple and Pear Development Council, points 11 et 12; CJUE, 03.03.1994, C-16/93, Tolsma, point 14).

20. Constater que les tantièmes sont nécessairement prélevés sur le bénéfice à affecter d'une société et attribués à la discrétion de l'assemblée générale, ou que leur montant est fixé forfaitairement et n'est pas proportionnel aux prestations de services réellement fournies, ne change rien au fait qu'il existe un lien direct entre les prestations effectuées par cet administrateur et la rémunération qu'il perçoit.

Le tantième est distribué à l'administrateur-personne morale précisément en raison de ses fonctions et comme rémunération accessoire et incitative pour ses activités d'administrateur.

21. Un tel lien peut effectivement exister même en l'absence de toute possibilité pour l'une des parties de recourir à l'exécution forcée des prestations de l'autre partie (CJUE, 17.09.2002, C-498/99, Town and County Factors, point 21).

22. Il s'avère dès lors qu'il existe un lien direct entre la distribution de tantièmes et l'activité exercée en qualité d'administrateur ou de gérant des sociétés précitées, de sorte que ces tantièmes sont, pour l'administrateur ou le gérant concerné, imposables à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.

2. Rémunérations des liquidateurs

2.1. Caractère rémunéré ou non du mandat de liquidateur

23. Le liquidateur peut lui-même être actionnaire ou associé, ancien gérant ou ancien administrateur, avocat ou professionnel du chiffre, tel un réviseur d'entreprises, un expert-comptable ou un conseil fiscal. L'exercice d'un mandat de liquidateur par une personne morale constitue une prestation de service visée par l'article 18, § 1^{er},

alinéa 2, 3°, du Code de la TVA et est, en principe, soumise à la TVA lorsque ce mandat est exercé à titre onéreux.

Comme c'est le cas pour les administrateurs et les gérants, la question de savoir si un mandat de liquidateur est exercé à titre gratuit est une question de fait.

2.2. Régime TVA – Montant et modalités de la rémunération

24. Toute personne morale qui exerce, à titre onéreux, un mandat de liquidateur au sein d'une personne morale, a l'obligation de s'identifier à la TVA à partir du 01.06.2016 et doit porter en compte la TVA calculée sur les rémunérations perçues au taux normal qui s'élève actuellement à 21%.

25. Sauf disposition contraire, le liquidateur n'a droit à sa rémunération que lors de la cessation de son mandat, à savoir lors de la clôture de la liquidation.

En cas de dissolution volontaire, la clôture de la liquidation est décidée par l'assemblée générale.

Rien n'empêche que, lors de la désignation du liquidateur et de la détermination du montant et des modalités de sa rémunération, il soit expressément prévu que le liquidateur puisse demander à être payé pour ses prestations avant la clôture de la liquidation (paiements intermédiaires).

26. Lors d'une dissolution judiciaire, le liquidateur doit présenter, pour accord, au tribunal de commerce compétent un plan de répartition de l'actif entre les différents créanciers, avant que la liquidation ne puisse être clôturée. Dans le cas d'une liquidation ordonnée par le tribunal, le liquidateur n'a droit à sa rémunération qu'au moment de la clôture de la liquidation, à moins qu'il ne soit entre-temps autorisé à percevoir une rémunération. Toutefois, de tels paiements intermédiaires à des liquidateurs désignés par voie judiciaire ne sont pas courants. Ils surviennent lors de liquidations de longue durée.

III. UNITE TVA

27. Conformément aux dispositions de l'article 4, § 2, du Code de la TVA et de l'arrêté royal n° 55 du 09.03.2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, les personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, peuvent être considérées comme un seul assujetti.

28. Les rémunérations des administrateurs ne sont pas soumises à la TVA si l'administrateur-personne morale ainsi que la personne morale au sein de laquelle il exerce son mandat d'administrateur sont membres de la même unité TVA, dans les conditions de lien habituelles.

Etant donné que l'unité TVA est considérée comme un seul assujetti, les membres de l'unité TVA sont, vis-à-vis de l'Etat, solidairement responsables de toutes les dettes TVA de l'unité TVA (article 51 *ter* du Code de la TVA).

29. En ce qui concerne les conditions d'application, il est renvoyé à la [circulaire AFER n° 42/2007](#) (E.T. 111.702) du 09.11.2007 et à la [décision n° E.T. 122.346](#) du 16.10.2014.

Pour les administrateurs-personnes morales qui deviennent assujettis à partir du 01.06.2016, il n'existe pas, à cet égard, de règles particulières – sous réserve de ce qui est dit aux points 32 et 33 ci-après.

Cela signifie, qu'à l'égard de la personne morale au sein de laquelle il exerce un mandat d'administrateur et avec qui il veut former une unité TVA, l'administrateur-personne morale doit pouvoir démontrer qu'il est étroitement lié à cette société, sur les plans financier, économique et de l'organisation, au sens de l'article 4, § 2, du Code de la TVA (voir notamment Q. [Parl. n° 3-6882 NYSSSENS du 30.01.2007](#), Q. et Rép. Sénat 2006-2007, n° 3-89, p. 10207-10208).

Ces liens étroits doivent présenter un caractère de permanence, ce qui signifie qu'ils doivent être maintenus pendant toute la durée de vie de l'unité TVA.

Exemple 1

Un bureau d'assurances, ayant pour activité l'intermédiation et la gestion en assurances (opération exemptée conformément à l'article 44, § 3, 4°, du Code de la TVA) est dirigé par une société de management. Dans la mesure où les deux sociétés sont liées entre elles aux conditions habituelles prévues par l'article 4, § 2, du Code de la TVA, elles peuvent former une unité TVA.

Le régime TVA de l'unité TVA est déterminé sur la base de ses opérations à la sortie. Pour autant que les opérations de la société de management soient purement internes, l'unité TVA sera, par conséquent, un assujetti totalement exempté pour ses activités en matière d'intermédiation et de gestion en assurances.

30. Il arrive que plusieurs administrateurs-personnes morales dirigent, ensemble, une société d'exploitation. A ce sujet, il a été demandé à l'administration à quelles conditions les administrateurs-personnes morales peuvent former conjointement une unité TVA avec la société d'exploitation, dans le cas où il n'existe aucune participation dans le capital social entre les administrateurs-personnes morales.

A cet égard, sur la base d'un des critères mentionnés dans la circulaire AFER n° 42/2007, il n'existe, en effet, aucun lien possible sur le plan financier entre les administrateurs-personnes morales.

31. Sans préjudice du commentaire administratif au sujet du "lien sur le plan financier" repris dans la circulaire AFER n° 42/2007, les principes en matière de lien sur le plan financier entre deux personnes morales au capital social représenté par des actions peuvent être résumés comme suit.

L'article 1er, § 1er, 1°, de l'AR n° 55 prévoit que pour pouvoir bénéficier du régime de l'unité TVA, les assujettis doivent être étroitement liés sur le plan financier.

La condition de lien sur le plan financier est appréciée "**top down**".

L'administration considère que ce lien étroit sur le plan financier est établi dès qu'un assujetti détient directement ou indirectement, **une quotité de droits sociaux de 10% ou plus** dans une autre société avec laquelle il souhaite former une unité TVA.

L'administration accepte également que cette condition soit remplie lorsque 10% ou plus des droits sociaux des assujettis qui veulent faire partie de l'unité TVA sont détenus, directement ou indirectement, par le même actionnaire. Par ailleurs, le fait que ledit actionnaire fasse ou non partie de l'unité TVA n'est pas relevant en l'espèce. En d'autres termes, la condition est également remplie lorsque l'actionnaire opte pour ne pas faire partie de l'unité TVA ou n'est pas autorisé à en faire partie.

Exemple 2

A détient une participation de 40% dans B. B détient une participation de 30% dans C. A et C veulent constituer une unité TVA. B souhaite ne pas faire partie de cette unité TVA. A détient, via l'intermédiaire B, une participation de 12% dans C. Le lien financier est satisfait entre A et C parce que A, par le biais de l'intermédiaire B, détient au minimum 10% des droits sociaux dans C.

Fig. 1

En dehors de l'hypothèse de détention de droits sociaux dont il est question ci-avant, l'AR n° 55 du 9 mars 2007 établit une présomption selon laquelle la condition de lien étroit sur le plan financier est en tous cas remplie lorsqu'il existe entre eux, en droit ou en fait, **directement ou indirectement, un lien de contrôle**.

Par "contrôle" d'une société, il faut entendre le pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de celle-ci ou sur l'orientation de sa gestion (art. 5, § 1er du Code des Sociétés).

Le lien de contrôle existe lorsqu'il y a contrôle de droit au sens de l'article 5, § 2, du Code des sociétés. Selon cette disposition, le contrôle est de droit :

- lorsqu'il résulte de la détention de la majorité des **droits de vote** (50% + 1) attachés à l'ensemble des actions, **parts ou droits d'associés** de la société en cause;
- lorsqu'un associé a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs ou des gérants;
- lorsqu'un associé dispose du pouvoir de contrôle en vertu des statuts de la société concernée ou en vertu des conventions conclues avec celle-ci;
- lorsque, par l'effet de conventions conclues avec d'autres associés de la société, un associé dispose de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, **parts ou droits d'associés** de celle-ci;
- en cas de contrôle conjoint.

Exemple 3

A détient une participation de 5% dans B et de 25% dans C. A, B et C souhaitent constituer une unité TVA. A contrôle aussi bien B que C: A détient 25 % des droits sociaux dans C et en outre, A a selon les statuts de B le droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs de B. Par conséquent, une unité TVA peut être constituée entre A, B et C.

Fig. 2

32. Dans le cadre de l'abrogation du système optionnel concernant l'assujettissement des administrateurs-personnes morales, Monsieur le Ministre a décidé que lesdits administrateurs peuvent former une unité TVA avec leur société d'exploitation (et, par conséquent, sont réputés satisfaire aux conditions en matière de lien sur les plans financier, économique et de l'organisation), lorsqu'il est satisfait aux conditions suivantes :

- les administrateurs-personnes morales sont à la fois actionnaires et administrateurs de la société d'exploitation;
- les administrateurs-personnes morales possèdent ensemble directement plus de 50 % des droits de vote liés aux droits sociaux de la société d'exploitation;
- il existe une convention entre les administrateurs-personnes morales par laquelle ils s'engagent à ce que chaque décision relative à l'orientation de la gestion de la société d'exploitation soit prise avec leur consentement (à l'unanimité) ; aucune décision des administrateurs-personnes morales liés par cet accord ne peut être imposée à l'un des autres associés liés par cet accord ; ni les statuts des administrateurs-personnes morales, ni ceux de la société contrôlée, ne peuvent contenir de dispositions qui sont contraires à celles de cette convention.

33. Dans ces conditions, les administrateurs-personnes morales concernés et les sociétés d'exploitation sont réputés être conjointement et étroitement liés sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Exemple 4

Les sociétés A et B sont actionnaires et administrateurs de la société d'exploitation Y (tout comme les associés C et D). A et B ont conclu une convention qui prévoit qu'ils s'engagent à ce que chaque décision relative à l'orientation de la gestion de la société d'exploitation Y doit être prise à l'unanimité. Ils possèdent conjointement au moins 50 % des droits de votes liés aux droits sociaux de Y.

Bien que A et B ne soient pas liés entre eux sur le plan financier en vertu d'un des critères mentionnés dans la circulaire AFER n° 42/2007, il est satisfait aux conditions mentionnées au point 32.

A, B et Y sont réputés être liés sur les plans financier, économique et de l'organisation, et peuvent faire partie d'une unité TVA. En revanche, C et D ne peuvent pas faire partie de l'unité TVA (A, B, Y) étant donné qu'il n'est satisfait ni aux conditions de la circulaire n° 42/2007 ni aux conditions mentionnées au point 32.

Remarque

34. La demande d'adhésion à ou de constitution d'une unité TVA, à la suite de l'abrogation du système optionnel relatif à l'assujettissement des administrateurs-personnes morales, peut être introduite préalablement au moment où les administrateurs-personnes morales obtiendront la qualité d'assujetti à la TVA.

35. Il convient de rejeter la demande d'adhésion à ou de formation d'une unité TVA fondée sur une interprétation de la notion de pouvoir de contrôle qui est contraire aux critères mentionnés dans la circulaire AFER n° 42/2007 ou qui ne satisfait pas aux conditions d'application de la tolérance mentionnée sous le point 32.

Le cas échéant, les demandes qui auraient été approuvées à tort avant le 01.06.2016 sont toujours rejetées.

D'autre part, les demandes qui auraient été rejetées à tort par l'administration compte tenu de ce qui précède seront à nouveau examinées. Le représentant doit compléter la demande originale en adressant un courrier ou un e-mail à l'office de contrôle de la TVA compétent. Il n'est pas nécessaire d'introduire un nouveau dossier.

IV. LIEU DE LA PRESTATION DE SERVICES

36. Les règles normales s'appliquent pour déterminer le lieu de la prestation de services effectuée par l'administrateur–personne morale. Pour l'application des règles en matière de localisation de services, il convient de faire une distinction selon que la société administrée a la qualité d'assujetti à la TVA au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA (règles B2B) ou qu'elle soit considérée comme un non assujetti (règles B2C).

1. Règles B2B

37. La prestation de services est réputée avoir lieu en Belgique conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, lorsque la personne morale, au sein de laquelle le mandat est exercé, a en Belgique le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel le service est fourni.

Lorsque le prestataire de services (l'administrateur–personne morale) et le preneur de services (société administrée ou à liquider) sont tous deux établis en Belgique, la TVA est alors due par le prestataire de services (article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA).

Cependant, sur la base de cette règle générale B2B, par application de l'article 51, § 2, 1^o, du Code de la TVA, la TVA belge est à acquitter par la personne morale administrée ou à liquider, lorsque le service est fourni par un administrateur–personne morale non établi en Belgique (report de perception).

38. Si la prestation de liquidation est effectuée par un liquidateur-personne morale à partir du 01.06.2016, avec application de la TVA, l'administration est d'avis que le lieu de la prestation de services doit être déterminé conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA (et donc non pas conformément à l'article 21, § 3, 1^o, du Code de la TVA), même s'il n'y a qu'un seul élément d'actif présent dans le patrimoine de la personne morale à liquider, notamment un bien immobilier.

La nature du service consiste en effet en la liquidation d'une personne morale et non en la vente du bien immeuble concerné (cfr. décision n° E.T. 126.564 du 18.07.2014, n° 58).

2. Règles B2C

39. La prestation de services de l'administrateur–personne morale est réputée avoir lieu en Belgique conformément à l'article 21bis, § 1^{er}, du Code de la TVA lorsque le prestataire de services (l'administrateur–personne morale) a en Belgique le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu.

Sur la base de cette règle générale B2C, la TVA belge est toujours due par l'administrateur–personne morale lorsque la prestation de services a lieu en Belgique (article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA).

V. Fait générateur et moment d'exigibilité

1. Généralités

40. A l'occasion de l'abrogation, pour les administrateurs-personnes morales, de la faculté d'opter pour le non-assujettissement, il convient de déterminer le moment où intervient le **fait générateur** de la taxe, notamment pour déterminer si une opération est soumise à l'ancien ou au nouveau régime. Le fait générateur intervient au moment où la prestation de services est effectuée, il s'agit, en principe, du moment où elle est parfaite.

41. Lorsque la prestation de services est effectuée au plus tard le 31.05.2016, celle-ci est soumise à l'ancien système optionnel, de sorte qu'aucune TVA n'est due lorsque l'administrateur a opté pour ne pas soumettre ses opérations à la TVA. Le moment du paiement ou celui de l'émission de la facture sont sans importance.

En effet, dans ce cas, la prestation de services est effectuée à un moment où l'administrateur n'est pas assujetti, de sorte que les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ne sont pas remplies. Dès lors, la prestation de services de l'administrateur tombe hors du champ d'application de la TVA.

42. Lorsque le fait générateur intervient après le 31.05.2016, la prestation de services de l'administrateur est soumise au nouveau régime. Dans ce cas, lorsqu'une cause d'exigibilité de la TVA survient après le 31.05.2016, la taxe est due à concurrence du montant concerné. Cependant, lorsqu'une cause d'exigibilité est survenue au plus tard le 31.05.2016, aucune TVA n'est due à concurrence du montant concerné.

2. Rémunérations des administrateurs-personnes morales ou des gérants-personnes morales, autres que les tantièmes

43. En principe, les prestations de services des administrateurs-personnes morales sont des prestations qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs. Ces prestations sont considérées comme effectuées (fait générateur) à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement.

Lorsque les prestations de service des administrateurs-personnes morales, ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, ces prestations sont considérées comme effectuées (fait générateur) au moment où la prestation de services est parfaite.

44. Compte tenu des anciennes et des nouvelles règles relatives à l'exigibilité de la TVA, il y a lieu de distinguer les cas suivants, en partant de l'hypothèse que l'administrateur-personne morale a opté pour **ne pas soumettre** à la TVA ses prestations effectuées en cette qualité avant le 01.06.2016.

2.1. La prestation de services est effectuée au plus tard le 31.05.2016

45. Lorsque la prestation de services est effectuée **au plus tard le 31.05.2016**, aucune TVA n'est due.

En effet, dans ce cas, la prestation de services est effectuée à un moment où l'administrateur n'est pas assujetti, de sorte que les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ne sont pas remplies et que, dès lors, sa prestation tombe hors du champ d'application de la taxe.

2.2. La prestation de services est effectuée après le 31.05.2016

46. Lorsque la prestation de services est effectuée **après le 31.05.2016**, en d'autres termes lorsque le fait générateur intervient après le 31.05.2016, la TVA est due lorsque la taxe devient exigible après cette date.

2.2.1. Il ne s'agit pas de services intracommunautaires au sens de l'article 22bis, § 2, alinéa 2 (application de l'article 22bis, § 1er, du Code de la TVA).

47. La TVA devient exigible au moment de l'émission de la facture, à concurrence du montant facturé, peu importe que l'émission de cette facture ait lieu avant ou après le moment où la prestation de services est effectuée, lorsqu'il s'agit de prestations de services, autres qu'intracommunautaires, pour lesquelles l'assujéti est tenu d'émettre une facture en vertu de l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (article 22bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er} (nouveau), du Code de la TVA).

En tout état de cause, la TVA devient exigible le 15^{ème} jour du mois qui suit celui au cours duquel la prestation de services a été effectuée lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date (article 22bis, § 1^{er}, alinéa 2 (nouveau), du Code de la TVA).

Le paiement du prix, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services est effectuée, c'est-à-dire avant le moment où la prestation de services est parfaite ou, en ce qui concerne les prestations de services «à caractère successif», avant l'expiration de la période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement, demeure aussi à partir du 01.01.2016 une cause subsidiaire d'exigibilité. La TVA devient donc exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu (article 22bis, § 1^{er}, alinéa 3 (nouveau), du Code de la TVA). Dans ce cas, la TVA est exigible à concurrence du montant payé à l'avance.

48. Lorsque la prestation de services est effectuée **après le 31.05.2016**, la TVA est due sur ces opérations à condition que la taxe devient exigible après cette date.

Toutefois, lorsqu'une facture est émise ou que le prix est perçu, en tout ou en partie, **au plus tard le 31.05.2016**, aucune TVA n'est due respectivement à concurrence du montant facturé ou du montant perçu.

Exemple

Dans le cadre de son mandat, un administrateur-personne morale facture le 14.07.2016 une rémunération relative à une période qui court du 01.01.2016 jusqu'au 30.06.2016. Avant le 01.06.2016, l'administrateur n'était pas identifié à la TVA.

Le service est effectué le 30.06.2016 (à l'expiration d'une période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement). Le moment de l'exigibilité est le 14.07.2016 (moment de l'émission de la facture).

Etant donné que le service est effectué après le 31.05.2016 et que la TVA devient également exigible après cette date, la TVA est due sur la totalité du prix facturé.

Si, la facture, dans le cas présent, devait être émise par contre, au plus tard le 31.05.2016, aucune TVA ne sera due.

2.2.2. Il s'agit de services intracommunautaires au sens de l'article 22bis, § 2, alinéa 2 (application de l'article 22bis, § 2, du Code de la TVA).

49. La TVA devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée conformément à l'article 22 du Code de la TVA (article 22bis, § 2, alinéa 1^{er} (nouveau), du Code de la TVA).

Toutefois, lorsque le prix est perçu, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services est effectuée, la taxe devient exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu

(article 22bis, § 2, alinéa 2 (nouveau), du Code de la TVA). Dans ce cas-ci, l'émission d'une facture n'est pas une cause d'exigibilité.

50. Lorsque la prestation de services est effectuée **après le 31.05.2016**, la TVA est due sur cette opération à condition que la taxe devient exigible après cette date.

Toutefois, lorsque le prix est perçu, en tout ou en partie, **au plus tard le 31.05.2016**, aucune TVA n'est due à concurrence du montant perçu.

2.2.3. Le preneur de services est une personne de droit public visée à l'article 6 du Code de la TVA (application de l'article 22bis, § 4, du Code de la TVA)

51. La TVA devient exigible, pour les prestations de services effectuées par un assujéti à des personnes de droit public visées à l'article 6, du Code de la TVA, au moment de la réception du paiement, en tout ou en partie (article 22bis, § 4, (nouveau) du Code de la TVA). Cette disposition ne s'applique pas aux prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur ou le cocontractant (la personne de droit public) conformément à l'article 51, §§ 2 et 4, du Code de la TVA.

Lorsque la prestation de services est effectuée **après le 31.05.2016**, la TVA est due sur cette opération à condition que la taxe devient exigible après cette date.

Toutefois, si la réception du paiement, en tout ou en partie, a lieu **au plus tard le 31.05.2016**, aucune TVA n'est due à concurrence du montant perçu.

3. Rémunérations des liquidateurs-personnes morales

52. Etant donné que les liquidateurs sont, à l'égard des tiers, considérés comme des organes de la société, il convient de leur appliquer, mutatis mutandis, les règles applicables aux administrateurs-personnes morales ou aux gérants-personnes morales.

A cet égard, ni le mode de liquidation ni le mode de désignation du liquidateur sont importants.

53. Lorsque les prestations de services des personnes morales, agissant en qualité de liquidateur, sont des prestations qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, ces prestations sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement. A ce moment, le fait générateur de la taxe intervient.

Lorsque les prestations de services des personnes morales agissant en qualité de liquidateur, ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, le fait générateur de la taxe intervient au moment où les prestations de services sont effectuées. Ces prestations sont considérées comme effectuées au moment de la clôture de la liquidation.

Pour le surplus, les règles reprises sous 2, ci avant, sont applicables mutatis mutandis.

4. Règles d'exigibilité dérogatoires pour les tantièmes des administrateurs ou des gérants agissant par le biais d'une personne morale

54. En matière de tantièmes, il s'avère problématique que le montant de ceux-ci soit encore inconnu à la date de clôture de l'exercice comptable. Pour les autres rémunérations, il n'y pas lieu d'attendre la constatation du résultat pour procéder au paiement.

55. L'administration considère que, eu égard aux tantièmes dont une société obtient le paiement auprès d'une autre société dans laquelle elle exerce un mandat d'administrateur ou de gérant, le moment d'exigibilité de la taxe est la date à laquelle l'assemblée générale annuelle de la société distributrice prend la décision de procéder à la distribution des tantièmes, peu importe la date de clôture de l'exercice comptable (par ex., avril ou mai 2016 si l'année comptable est clôturée le 31.12.2015), la date d'émission de la facture ou encore la date de paiement des tantièmes.

Exemple

Le 07.06.2016, l'assemblée générale approuve les comptes annuels de l'exercice comptable 2015 clôturé, octroyant à l'administrateur un tantième pris en charge dans les comptes annuels clôturés le 31.12.2015.

Etant donné que l'assemblée générale a lieu après le 31.05.2016, les tantièmes que l'administrateur-personne morale perçoit en 2016, sont intégralement soumis à la TVA, même s'ils se rapportent à des prestations de services effectuées avant le 01.06.2016.

VI. EXEMPTIONS

1. Généralités

56. Une opération effectuée par un assujetti est imposable et effectivement soumise à la taxe pour autant qu'aucune exemption de TVA ne soit applicable. Cette règle s'applique également aux rémunérations des administrateurs, gérants ou liquidateurs qui agissent par le biais d'une personne morale.

57. Le mandat d'un administrateur-personne morale confère à l'administrateur **un pouvoir général de gestion, de contrôle et de direction** sur la société administrée.

58. Toutefois, il est possible que les administrateurs-personnes morales, en dehors du cadre de leur mission statutaire de gestion, de contrôle et de direction, fournissent aussi d'autres services à la société administrée.

Dans ce cas, chacune de ces prestations doit être considérée, en principe, comme distincte et indépendante.

Exemples

- Lorsqu'une compagnie d'assurances a fait l'apport d'un portefeuille de clients à une société opérationnelle et que cette opération lui a permis d'obtenir en contrepartie un mandat d'administrateur, il n'est pas rare qu'elle ait négocié, nonobstant la cession de clientèle, de maintenir le contact avec cette clientèle et de continuer à intervenir en tant qu'intermédiaire en assurances pour cette clientèle. Dans cette hypothèse, outre sa rémunération d'administrateur, la société de management peut se voir rétrocéder un pourcentage des commissions de courtage perçues par la société opérationnelle en contrepartie de son intervention dans la conclusion des contrats.

- Une association de médecins dotée de la personnalité juridique (p.ex. une SCRL), qui fournit des services médicaux aux patients, nomme un de ses membres comme administrateur statutaire. Lorsque le médecin

effectue lui-même ses prestations médicales par le biais d'une société de médecins (p. ex. une SPRL), il effectue à l'égard de l'association de médecins aussi bien des prestations de services en qualité d'administrateur que des prestations de services médicales.

59. Tous les services effectués par l'administrateur-personne morale (donc tant les activités d'administrateur soumises à la TVA et éventuellement les autres activités taxées que les prestations de services exemptées) doivent, en principe, être déterminés de manière objective et formalisés par l'administrateur-personne morale.

Lorsque l'administrateur-personne morale ne détermine pas la répartition de ses différentes activités de manière objective ou ne la respecte pas scrupuleusement, l'administration, en de telles circonstances, considère **25 % au moins** des rémunérations octroyées à l'administrateur-personne morale comme étant la rémunération de ses fonctions en qualité d'administrateur. A cet égard, il sera également tenu compte du rapport entre les deux types de rémunérations telles qu'elles ont été octroyées avant le 01.06.2016.

Le cas échéant, on se basera sur les dispositions statutaires et contractuelles.

60. En ce qui concerne les activités d'administrateur considérées distinctement, l'administrateur-personne morale est tenue en principe, à partir du 01.06.2016, de se faire identifier à la TVA et les rémunérations y afférentes seront soumises à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.

61. Pour le surplus, la situation de l'administrateur-personne morale au regard de la TVA est déterminée par la nature des services qu'elle fournit et qui, le cas échéant, sont exemptés en vertu d'une des dispositions de l'article 44 du Code de la TVA.

62. Un certain nombre de questions ont été soumises à l'administration au sujet de l'application de (i) l'exemption de TVA relative à la gestion d'organismes de placement collectif (en vertu de l'article 44, § 3, 11°, du Code de la TVA) et de (ii) l'exemption de TVA relative à l'intermédiation et à la gestion en matière d'assurances (en vertu de l'article 44, § 3, 4°, du Code de la TVA) (iii) ainsi qu'à l'intermédiation en services financiers (services bancaires et services d'investissement) (en vertu de l'article 44, § 3, 5°-10°, du Code de la TVA).

2. Exemption relative à la gestion d'organismes de placement collectif

63. Certains organismes de placement collectif sont dotés de la personnalité juridique (SICAV, SICAFI, ...). Les administrateurs de ces personnes morales disposent donc en principe d'un pouvoir général de gestion leur permettant d'accomplir tous les actes qui sont nécessaires à l'accomplissement de l'objet social de la société administrée.

64. L'exemption prévue par l'article 44, § 3, 11°, du Code de la TVA, peut donc s'appliquer à l'égard des rémunérations d'administrateur qui sont allouées par ces organismes de placement collectif à leurs administrateurs (personnes morales), pour les prestations qu'ils effectuent en cette qualité (v. [Manuel de la TVA n° 332/3](#)).

65. En ce qui concerne les conditions d'application de cette exemption, il est renvoyé, pour l'essentiel, à la [circulaire AFER n° 22/2008](#) (E.T. 113.316) du 17.06.2008, dont les principes s'appliquent, mutatis mutandis, à tous les organismes de placement collectif, et à la [décision n° E.T. 127.885](#) du 30.03.2015.

66. Les services fournis par les gestionnaires d'organismes de placement collectif qui n'ont pas la personnalité juridique ne sont pas visés par la présente modification du régime TVA concernant les administrateurs. Il va de soi que leurs prestations continuent à suivre le régime qui leur a toujours été appliqué (voir ci-avant pour ce qui est du champ d'application de l'exemption prévue à l'article 44, § 3, 11°, du Code de la TVA).

3. Exemption relative à l'intermédiation en services financiers (services bancaires et services d'investissement) ainsi qu'à l'intermédiation et la gestion en assurances

67. Un certain nombre d'intermédiaires financiers et d'intermédiaires en assurances indépendants collaborent avec une société de management en complément de leur société opérationnelle. Dans ce cas, l'agence bancaire ou le bureau d'assurances est repris dans une société opérationnelle qui est administrée par une société de management distincte.

68. Dans sa forme hybride, la société de management fait office d'organe de la société mandante (relation organique avec la société opérationnelle) et est également liée à cette dernière sur la base d'un contrat (contrat de fourniture de services, contrat de consultance, contrat de conseil – relation contractuelle avec la société opérationnelle).

69. L'activité principale de la société de management consiste à effectuer des activités au nom et pour compte de la société opérationnelle (relation contractuelle). La société de management apporte notamment de nouveaux clients potentiels et les met en rapport avec la banque et/ou la compagnie d'assurances, entretient les contacts avec les clients et effectue tout le travail préparatoire à la conclusion des contrats.

70. En ce qui concerne le secteur bancaire, le secteur financier et celui des assurances, il importe que les prestations des sociétés de management soient scindées en plusieurs éléments qui suivront leur régime propre en matière de TVA et ce, pour autant que cette distinction entre les différentes prestations soit étayée par des documents contractuels ou des dispositions statutaires permettant d'en déterminer la nature exacte. En l'absence de toute scission, il est renvoyé au point 59, ci-avant.

VII. DROIT A DEDUCTION

71. En qualité d'assujettis ordinaires, les administrateurs-personnes morales peuvent déduire la TVA grevant les frais exposés dans le cadre de leur activité d'administrateur selon les règles générales (article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA). Les limitations et exclusions ordinaires de déduction leur sont également applicables (article 45, §§ 1^{er} bis, 1^{er} quinquies, 2 et 3, du Code de la TVA).

72. Les administrateurs-personnes morales qui, avant le 01.06.2016 avaient choisi de ne pas s'identifier à la TVA pour cette activité, étaient considérés comme des **non-assujettis** et n'avaient par conséquent aucun droit à déduction.

73. A partir du 01.06.2016, les administrateurs-personnes morales, sont tenus de s'identifier à la TVA et sont donc soumis à la TVA pour les opérations qu'ils effectuent en tant que tels. A partir de cette date, ces prestations leur confèrent un droit à déduction des taxes en amont grevant les frais qu'ils exposent dans le cadre de leur activité économique, conformément aux règles normales.

74. Lorsque les personnes morales susmentionnées ont acquis un bien ou un service en qualité de non-assujetti, et l'utilisent ultérieurement comme bien d'investissement aux fins de leur activité économique en qualité d'assujetti avec droit à déduction (à partir du 01.06.2016), il ne leur est pas permis de procéder à une révision, même partielle, de la TVA ayant grevé cette acquisition (CJUE, 02.06.2005, C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen; voir également [décision n° E.T. 110.412](#) du 20.12.2005).

Il en est de même pour les biens et services autres que des biens d'investissement, qui n'avaient pas encore été utilisés ou consommés au 01.06.2016.

75. Lorsque les personnes morales susmentionnées exerçaient, en plus de leur activité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, une autre activité pour laquelle elles avaient la qualité d'assujetti avec droit à déduction, ces personnes étaient considérées comme des **assujettis partiels**. En d'autres termes, elles disposaient d'un droit à déduction partiel. La TVA grevant les frais exclusivement liés aux opérations tombant hors du champ d'application de la TVA ne pouvait faire l'objet d'une déduction. Par conséquent, la TVA grevant les biens et les services utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle d'administrateur, de gérant ou de liquidateur n'était pas déductible.

76. Dans ce cas également, n'est pas déductible la TVA grevant les biens et services que ces personnes morales ont acquis en qualité d'administrateur-personne morale (donc en tant que non-assujetti), et qu'elles continueront à utiliser après le 31.05.2016 comme bien d'investissement en qualité d'assujetti avec droit à déduction.

77. En ce qui concerne la TVA grevant les biens et services ayant trait tant à des opérations effectuées en tant qu'administrateur (donc en tant que non-assujetti avant le 01.06.2016) qu'à d'autres opérations, un prorata spécial d'affectation devait être établi sous le contrôle de l'administration, sur la base duquel le droit à déduction de la TVA était exercé en tenant compte autant que possible du principe de destination des biens et des services utilisés.

A partir du 01.06.2016, le même prorata spécial d'affectation doit être appliqué à l'égard des biens d'investissement pour lesquels la période de révision n'est pas encore expirée, de sorte qu'une distinction puisse continuer à être opérée entre les biens d'investissement que l'assujetti a acquis en qualité d'assujetti et ceux qu'il a acquis en qualité d'administrateur-personne morale (non-assujetti). Par conséquent, une révision en faveur de l'assujetti est exclue dans ce cas.

VIII. REGIME DE LA FRANCHISE POUR LES PETITES ENTREPRISES

1. Généralités

78. Les administrateurs-personnes morales peuvent également bénéficier du régime de la franchise pour les petites entreprises (art. 56*bis* du Code de la TVA et arrêté royal n° 19 du 29.06.2014, relatif au régime de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

79. Ce régime implique que les prestations de services effectuées ne sont pas soumises à la TVA. Aucune TVA ne peut être portée en compte ou mentionnée sur une facture émise par une petite entreprise. Inversement, la petite entreprise n'a pas le droit de déduire la taxe en amont.

80. L'administration a précisé, de manière détaillée, les conditions d'application pratiques et les formalités à respecter, dans la circulaire AGFisc n° 34/2014 (n° E.T. 123. 849) du 25.08.2014.

81. Depuis le 01.01.2016, sont considérés comme des petites entreprises les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel réalisé en Belgique durant l'année civile précédente ne dépasse pas 25.000 euros (article 56*bis*, § 1^{er}, du Code de la TVA). Les opérations non effectuées en Belgique ne sont donc pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires (article 56*bis*, § 4, alinéa 2, in fine, du Code de la TVA).

Dans la pratique, l'administration admet un léger dépassement temporaire de 10 % de ce seuil.

Lorsqu'une nouvelle entreprise commence son activité au cours d'une année civile, le seuil de 25.000 euros doit alors être réduit au prorata du nombre de jours calendrier qui se sont écoulés entre le 1^{er} janvier de l'année civile concernée et la date de commencement de l'activité économique.

82. Les tantièmes dont il est question ci-avant sont pris en considération afin de vérifier si le seuil est ou non dépassé (Q. Parl. n° 3-6 NYSENS du 08.08.2003, Q. *et Rép.* Sénat, 2003-2004, n° 3-5, pp. 365-366).

83. La forme juridique de la petite entreprise (société, association, organisme public, etc.) est sans importance pour l'application du régime de la franchise.

84. Le régime de la franchise n'est pas obligatoire pour les assujettis qui satisfont aux conditions. Même si le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 25.000 euro, l'assujetti peut appliquer le régime normal (p.ex. dépôt des déclarations périodiques à la TVA, soumettre à la TVA des prestations de services).

Lorsque l'administrateur-personne morale devra s'identifier à partir du 01.06.2016 comme assujetti à la TVA (voir point 5) et qu'il satisfait aux conditions d'application du régime de la franchise, il pourra choisir pour l'application de ce régime par le formulaire 604A.

Les administrateurs-personnes morales qui disposent déjà de la qualité d'assujetti doivent, avant le 01.06.2016, exercer leur choix de régime de franchise par un courrier recommandé, adressé au chef de l'office duquel l'assujetti relève.

2. Exclusion du régime de la franchise

85. Les unités TVA, au sens de l'article 4, § 2, du Code de la TVA, sont exclues du régime de la franchise de la taxe (article 56*bis*, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA).

86. Les opérations imposables en Belgique, effectuées par les administrateurs-personnes morales qui *ne* sont *pas* établis en Belgique, sont exclues du régime de la franchise (article 56*bis*, § 3, 3^o, du Code de la TVA).

3. Combinaison possible avec d'autres activités économiques

87. Le chiffre d'affaires de la petite entreprise qui sert de base à la détermination du seuil, est en principe constitué par le chiffre d'affaires de toutes les opérations, hors TVA.

Certaines opérations ne sont cependant pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires (voir article 56*bis*, § 4, du Code de la TVA); cela concerne notamment (i) les opérations qui sont exemptées en vertu de l'article 44, § 3, 3^o, 12^o et 13^o, du Code de la TVA ou de l'article 44*bis* du Code de la TVA et (ii) les

opérations qui sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44, §§ 1^{er} et 2, l'article 44, § 2, 2°, l'article 44, § 2, 4°, l'article 44, § 2, 5° et l'article 44, § 2, 8°, du Code de la TVA.

88. Le régime de la franchise peut dans certains cas être combiné avec l'une ou l'autre exemption de l'article 44 du Code de la TVA dans le chef de l'administrateur-personne morale (article 56bis, § 4, 3°, du Code de la TVA).

Les opérations qui tombent sous le régime de l'exemption médicale visée par l'article 44, § 1^{er}, 2° et § 2, 1°, du Code de la TVA peuvent ainsi ne pas être prises en considération lors du calcul du seuil qui s'élève actuellement à 25.000 euro (article 56bis, § 4, 3°, du Code de la TVA).

Exemple

Une société de médecins exerce, moyennant rémunération, un mandat d'administrateur dans un hôpital et effectue, en outre, des prestations médicales (autres que les prestations esthétiques qui ne répondent pas aux conditions pour donner droit à une intervention (remboursement), conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités) pour lesquelles une rémunération est également portée en compte à l'hôpital.

Lorsqu'il ressort du contrat conclu avec l'hôpital que la rémunération totale de l'administrateur atteint 25.000 euro au maximum par année calendrier, le régime de la franchise peut être appliqué. L'exemption médicale de la TVA est applicable à la rémunération séparée allouée pour les prestations médicales propres pour lesquelles la rémunération totale de la société de médecins est finalement exemptée de la TVA.

Lorsque la rémunération de l'administrateur visée est supérieure à 25.000 euro par année calendrier, cette rémunération doit être soumise à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %. La partie des rémunérations de la société de médecins à titre de rémunération des prestations médicales est cependant toujours visée par l'exemption médicale de la TVA.

Pour le Ministre :

J. MARCKX

Conseiller général