

Circulaire 2020/C/121 concernant le traitement TVA des bons

Cette circulaire commente les règles relatives au traitement tva des bons, qui sont d'application depuis le 01.01.2019.

taxe sur la valeur ajoutée ; bons ; livraison de biens ; prestations de services ; base d'imposition

SPF Finances, le 18.09.2020

Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

Annexe : 1.

Table des matières

1.	Introduction	3
2.	Nouvelles dispositions concernant les « bons » dans le Code de la TVA	3
3.	Définition du « bon »	4
3.1.	Condition 1 : il existe l'obligation d'accepter le « bon » comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services	4
3.1.1.	« Bon » versus bon distribué à titre gratuit/bon de réduction	4
3.1.2.	Cas particulier du bon de valeur émis lors de la reprise d'un article dans le cadre de la garantie	6
3.1.3.	« Bon » comme contrepartie totale	7
3.1.4.	« Bon » comme contrepartie partielle	7
3.2.	Condition 2 : les livraisons de biens ou les prestations de services à fournir et/ou l'identité du fournisseur potentiel sont indiquées sur le « bon » lui-même ou dans la documentation correspondante, en ce compris les conditions d'utilisation du « bon »	8
3.3.	Moment de l'émission	9
3.4.	Cartes téléphoniques prépayées	9
4.	Types de « bons »	9
4.1.	« Bons » à usage unique	10
4.2.	« Bons » à usages multiples	11
4.3.	Conservation de la qualification pendant la durée de validité du « bon »	12
5.	Soumission à la TVA des opérations relatives aux « bons »	12
5.1.	« Bons » à usage unique	12
5.1.1.	Transfert par un assujetti agissant en son nom propre	12
5.1.2.	La remise matérielle des biens ou des services	13
5.1.3.	Transfert par un assujetti n'agissant pas en son nom propre	14

5.1.4.	Le fournisseur de la livraison de biens ou de la prestation de services n'est pas l'émetteur du bon agissant en son nom propre	16
5.2.	« Bons » à usages multiples	18
5.2.1.	Le(s) transfert(s) du « bon »	18
5.2.2.	La remise matérielle des biens ou des services	18
5.2.3.	Services de distribution et de promotion	19
5.2.3.1.	Le distributeur agit au nom et pour le compte de l'émetteur	19
5.2.3.2.	Le distributeur agit comme commissionnaire de vente	20
5.2.3.3.	L'émetteur n'est pas la personne qui fournit le bien ou le service sous-jacent	21
6.	La base d'imposition	22
6.1.	Les « bons » à usage unique	23
6.2.	Les « bons » à usages multiples	23
7.	Le traitement TVA applicable aux « bons » qui ne sont pas échangés pendant leur durée de validité 24	
7.1.	« Bons » à usage unique	24
7.2.	« Bons » à usages multiples	24
8.	« Bons » et SCE	25
9.	Entrée en vigueur et disposition transitoire	25
	ANNEXE	26

1. Introduction

La présente circulaire précise les règles relatives au traitement TVA des bons, introduites par la loi du 11.02.2019 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons et les régimes particuliers applicables aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou aux services électroniques fournis à des personnes non assujetties (MB 22.02.2019).

Cette loi transpose en droit belge la directive européenne 2016/1065/UE du conseil du 27.06.2016 en ce qui concerne le traitement des bons.

Dans la présente circulaire, le terme « bon » n'est utilisé que lorsqu'il s'agit d'un instrument visé à l'article 1^{er}, § 15, du Code de la TVA. Les instruments qui ne sont pas des « bons » sont appelés tickets, bons, cartes, ...

Un tableau non exhaustif d'exemples est joint en annexe.

2. Nouvelles dispositions concernant les « bons » dans le Code de la TVA

Article 1^{er}, § 15, du Code de la TVA (voir l'article 3 de la loi du 11.02.2019) :

« Pour l'application du présent Code, on entend par :

1° « bon » : un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument ;

2° « bon à usage unique » : un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la taxe due sur ces livraisons ou services sont connus au moment de l'émission du bon ;

3° « bon à usages multiples » : un bon autre qu'un bon à usage unique ».

Article 22ter, du Code de la TVA (voir l'article 7 de la loi du 11.02.2019) :

« § 1^{er}. Chaque transfert d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire n'est pas considérée comme une opération distincte.

Lorsqu'un transfert d'un bon à usage unique est effectué par un assujetti agissant au nom d'un autre assujetti, ce transfert est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services à laquelle le bon se rapporte, réalisée par l'autre assujetti au nom duquel l'assujetti agit.

Lorsque le fournisseur des biens ou le prestataire des services n'est pas l'assujetti qui a, en son nom propre, émis le bon à usage unique, ce fournisseur ou ce prestataire est néanmoins réputé avoir effectué à cet assujetti la livraison des biens ou la prestation des services en lien avec ce bon.

§ 2. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la taxe

en vertu de l'article 2, alinéa 1^{er}, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la taxe.

Lorsque le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que l'assujetti effectuant l'opération soumise à la taxe en vertu de l'alinéa 1^{er}, toute prestation de services pouvant être identifiée, tels que des services de distribution ou de promotion, est soumise à la taxe. »

Article 26, § 2, du Code de la TVA (voir l'article 8 de la loi du 11.02.2019) :

« § 2. Sans préjudice du paragraphe 1^{er}, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l'absence d'information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la taxe afférente aux biens livrés ou aux services prestés. »

3. Définition du « bon »

Il est question d'un « bon » lorsque les **conditions** suivantes sont réunies (voir l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA) :

- il existe une obligation d'accepter le bon comme **contrepartie totale ou partielle** d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ;
- le bon lui-même ou la documentation correspondante, en ce compris les conditions générales d'utilisation du bon (1), comportent au moins l'un des éléments suivants :

* les **livraisons de biens ou les prestations de services à effectuer**

ou ;

* l'identité des **fournisseurs potentiels** de ces biens ou services.

Aucune condition relative à l'apparence matérielle d'un « bon » n'est exigée. Ainsi un « bon » peut être imprimé sur papier ou exister uniquement sous forme digitale, peut être contenu dans un bracelet ou chargé sur une carte (par exemple titres-repas), et cetera.

Les conditions susmentionnées sont décrites plus en détail ci-dessous.

3.1. Condition 1 : il existe l'obligation d'accepter le « bon » comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services

3.1.1. « Bon » versus bon distribué à titre gratuit/bon de réduction

Afin de pouvoir être qualifié de « contrepartie » ou de « contrepartie partielle », le bon doit avoir été initialement acquis à titre onéreux par la première personne en dehors de la chaîne de production ou de distribution.

(1) Le fait que la documentation correspondante ne soit consultable qu'en ligne par le biais d'un site internet ou d'une application, ne présente aucun obstacle.

Les bons émis à titre gratuit ne constituent que l'obligation d'accorder un certain avantage en échange de ces bons (un bien ou un service totalement gratuit ou une réduction sur le prix d'un bien ou d'un service) dont le coût économique est intégré dans la chaîne de production ou de distribution (voir par exemple Cour de justice de l'Union européenne, Arrêt *Boots*, affaire C-126/88, du 27.03.1990, point 21).

A cet égard, l'assujetti chez qui un bon gratuit est échangé n'a jamais reçu de contrepartie effective de la part du détenteur du bon (ou, le cas échéant, d'un acheteur précédent) : il honore uniquement l'engagement qu'il a lui-même pris vis-à-vis du détenteur de lui procurer un certain avantage à ses frais.

Pour cette raison, de tels bons gratuits ne sont pas considérés comme des « bons » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA : seuls les bons pour lesquels un montant a été payé initialement sont qualifiés de « bons » au sens de cet article.

Dans ce contexte, un « bon » constitue donc toujours un **instrument prépayé** par un client, pour lequel **un paiement a déjà été perçu** pour un bien ou un service **dans la chaîne de production ou de distribution**, et que n'est que par la suite que ce bien ou ce service devra être livré ou fourni, lors de l'échange dudit « bon ». Le « bon » représente donc la contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de services qui a déjà été payée à l'avance.

Il est bien possible que la personne qui échange finalement le « bon » ne soit pas la personne qui a acheté le « bon » et qui a donc effectivement payé pour ce « bon ». En effet, les « bons » sont souvent achetés pour être ensuite mis gratuitement à la disposition d'une autre personne (par exemple comme cadeau).

Exemples :

- *un particulier achète un « bon » pour le donner en cadeau à un ami pour son anniversaire ;*
- *un commerçant achète quelques « bons » auprès d'un émetteur de « bons » afin de les distribuer comme cadeaux aux clients fidèles. Dans ce cas, il est clairement question de « bons » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA, parce que le commerçant a acheté les bons. Le fait qu'il les distribue ensuite gratuitement à ses clients n'empêche pas la qualification de « bons ».*

Il est même possible que le « bon » soit transmis plus d'une fois gratuitement entre différentes personnes en dehors de la chaîne de production ou de distribution. Essentiellement, pour pouvoir parler d'un « bon », il est seulement requis que la première personne en dehors de la chaîne de production et de distribution qui a obtenu le « bon » l'ait acquis à titre onéreux.

En revanche, les bons émis gratuitement et donnant au détenteur le droit de recevoir un bien ou un service gratuit ne sont pas des « bons » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA. Ils ne sont donc pas soumis aux nouvelles règles en matière de « bons ».

Exemple

Un fabricant de produits de pâtes à tartiner propose sur le marché une nouvelle variante de beurre. Afin de faire connaître le nouveau produit au consommateur, il émet un bon gratuit que le consommateur peut échanger contre un beurrier dans le commerce de détail. Le commerce de détail peut obtenir le remboursement du bon auprès du fabricant au prix auquel il vend normalement le produit (par exemple : 2 euros + 0,12 euro de TVA).

Ce bon n'est pas un « bon » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA.

*Il convient de noter que, dans cet exemple, le commerce de détail effectue une livraison à titre onéreux au consommateur, qui est soumise à la TVA. Le fait que le commerce de détail accepte le bon émis gratuitement comme paiement et obtienne le remboursement du fabricant ne constitue pas un obstacle (voir dans le même sens Cour de justice de l'Union européenne, Arrêt *Yorkshire*, affaire C-398/99, du 16.01.2003). Dans ce cas, le*

fabricant agit en tant que tiers payeur de la livraison par le commerce de détail au consommateur. La base d'imposition de la livraison fournie par le commerce de détail s'élève à 2 euros.

Comme toujours, dans le cas d'une livraison directe d'un bien ou d'une prestation directe d'un service à titre gratuit, l'assujetti devra tenir compte, lors de l'échange d'un tel bon, des règles en matière de droit à déduction et d'opérations assimilées à des livraisons de biens ou des prestations de services à titre onéreux (article 45, § 1^{er}, 12, § 1^{er}, ou 19 du Code de la TVA).

Les bons qui ne permettent à leur détenteur que de bénéficier d'une réduction soit lors de l'achat de biens ou de services, soit plus tard, mais qui ne lui confèrent pas pour autant le droit à recevoir ces biens ou services ne sont pas non plus qualifiés de « bons » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA.

Exemples d'instruments qui ne sont pas des « bons » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA :

- un bon donnant droit à une réduction de 0,50 euro à l'achat d'un service ou d'un bien ;
- un bon donnant droit à une réduction de 5 % à l'achat d'un service ou d'un bien ;
- une carte de réduction vendue aux consommateurs à un prix déterminé et donnant droit en contrepartie à l'achat d'un certain nombre de biens ou de services à des conditions préférentielles auprès de commerçants et d'entreprises, tels que des restaurants, des cinémas, des hôtels ou des saunas, qui ont conclu un accord à cet effet avec l'émetteur (voir Cour de justice de l'Union européenne, Arrêt Granton, affaire C-461/12, du 12.06.2014).

La réglementation TVA actuelle qui s'applique à de tels bons (voir notamment la circulaire n° 8/1997 du 27.08.1997) n'est par conséquent pas modifiée.

3.1.2. Cas particulier du bon de valeur émis lors de la reprise d'un article dans le cadre de la garantie

La garantie est soumise à différents régimes juridiques. Il convient d'opérer la distinction suivante :

- la garantie légale pour le consommateur (B2C), qui implique la protection juridique de l'acheteur contre les défauts des biens acquis (loi du 01.09.2004 relative à la protection des consommateurs lors de la vente de biens de consommation) ;
- la garantie pour le consommateur (B2B) selon le droit commun (vices cachés - articles 1641 à 1649 du Code civil) ;
- les garanties commerciales qui constituent l'expression de la volonté d'une personne qui assume la responsabilité de certains défauts et qui résultent d'un accord entre le vendeur et l'acheteur (par exemple, l'extension de la garantie à charge du vendeur contre paiement d'un prix ou d'une garantie à charge du fabricant).

L'administration a réexaminé la situation dans laquelle un vendeur rembourse au consommateur la valeur totale du bien de consommation dans le cadre d'une obligation légale de garantie (B2B et B2C) au moyen d'un « bon d'achat ».

Cette situation n'est pas visée par la décision n° E.T.12.129 du 13.01.1972 relative à la livraison d'un bien similaire et au remplacement d'un bien défectueux dans le cadre d'une obligation de garantie.

Le consommateur (B2C) peut exiger une réduction de prix ou la résiliation du contrat (remboursement du prix de vente) si la réparation ou le remplacement n'est pas possible ou disproportionné ou ne peut être effectué dans un délai raisonnable sans nuisance grave pour le consommateur. En cas de

remboursement, le vendeur peut tenir compte de l'usage que le consommateur a fait du bien depuis sa livraison.

Le consommateur professionnel a le choix, dans le cadre de la garantie relative aux vices cachés, de restituer l'article et d'obtenir le remboursement du prix ou de conserver l'article et d'obtenir le remboursement d'une partie du prix.

Pour le traitement de la TVA, il est question de deux opérations, d'une part la restitution du bien au vendeur et, d'autre part, l'émission du « bon d'achat ».

La restitution du bien par le consommateur (B2B et B2C) au vendeur est une opération qui a lieu dans le cadre de la garantie et, en tant que telle, ne relève pas du champ d'application de la TVA.

L'émission du « bon d'achat » par le vendeur en lieu et place d'un remboursement en espèces doit être considérée comme l'émission d'un « bon » au sens de l'article 1^{er}, § 15, 1^o, du Code de la TVA (dans la mesure où, bien entendu, les autres conditions sont également réunies), compte tenu du caractère contraignant de l'obligation de garantie dans le chef du vendeur et du fait qu'il appartient au consommateur d'accepter le remboursement sous la forme d'un « bon d'achat ».

Le bon est donc transféré à titre onéreux lorsque le client accepte le bon en contrepartie du remboursement du prix du bien sous la garantie que le consommateur a payé antérieurement.

Dans la mesure où le lieu de livraison auquel se rapporte le bon et que la TVA due qui en résulte sont connus au moment de l'émission du bon, il est question d'un « bon » à usage unique (voir point 4.1.). Dans le cas contraire, il s'agit d'un « bon » à usages multiples (voir point 4.2.).

3.1.3. « Bon » comme contrepartie totale

Un « bon » sert de **contrepartie totale** à la réalisation d'une livraison de biens ou d'une prestation de services **lorsqu'aucun paiement supplémentaire n'est exigé**.

Exemples

- *Un « bon » est échangé pour une nuitée dans un hôtel.*
- *Un « bon » a une valeur telle qu'il peut être utilisé en contrepartie de 10 trajets en transport en commun. Dans ce cas, le « bon » sert de contrepartie totale pour les services concernés, mais le « bon » n'est pas utilisé entièrement en une fois.*
- *Un consommateur achète un « bon » d'une valeur de 100 euros via Internet. Le « bon » est échangé par l'acheteur en contrepartie d'un ou de plusieurs produits d'un montant total de 100 euros. Dans ce cas, le « bon » sert de contrepartie totale.*

3.1.4. « Bon » comme contrepartie partielle

Un « bon » sert de **contrepartie partielle** à la réalisation d'une livraison de biens ou d'une prestation de services si, lors de l'échange du « bon », **un paiement supplémentaire est encore exigé** pour acquérir le bien ou le service.

Exemple

Un consommateur achète un « bon » d'une valeur de 50 euros. Il choisit un produit qui coûte 60 euros. Le consommateur paie 50 euros au moyen du « bon » et paie un montant complémentaire de 10 euros (par exemple au moyen d'un autre « bon » ou en espèces).

3.2. Condition 2 : les livraisons de biens ou les prestations de services à fournir et/ou l'identité du fournisseur potentiel sont indiquées sur le « bon » lui-même ou dans la documentation correspondante, en ce compris les conditions d'utilisation du « bon »

Selon la définition, il est exigé que les livraisons de biens et/ou les prestations de services devant être fournies, et/ou l'identité du fournisseur potentiel soient indiquées sur le « bon » lui-même ou dans la documentation correspondante, en ce compris les conditions d'utilisation du « bon » (les conditions générales).

Le fait que la documentation correspondante est consultable uniquement en ligne via un site Web ou une application ou de manière similaire, ne constitue pas un obstacle.

Cet élément de la définition vise à établir une distinction claire entre, d'une part, les « bons » et, d'autre part, les instruments qui servent exclusivement au paiement (moyens de paiement classiques, instruments de paiement).

Cette distinction est importante dans la mesure où ils connaissent chacun leur propre traitement aux fins de la TVA.

Il est possible qu'en pratique, à l'avenir, les « bons » aient de plus en plus de fonctionnalités dont disposent habituellement les instruments de paiement classiques.

Pour ce type d'instruments, il sera nécessaire de vérifier au cas par cas s'il est toujours satisfait à la définition d'un « bon ».

Tant que les paiements pour lesquels l'instrument peut être utilisé concernent un nombre limité de biens et/ou de services spécifiques et/ou tant que l'identité des fournisseurs potentiels des livraisons de biens et/ou des prestations de services est connue préalablement, l'instrument conserve son statut de « bon ».

Exemples

- *les cartes de crédit émises par les grandes surfaces ne sont pas des « bons » mais un moyen de paiement par analogie avec les cartes de crédit émises par les institutions financières ;*
- *les cartes de paiement prépayées généralement acceptées qui doivent être chargées avant d'être utilisées par le client pour le paiement (genre Visa, Mastercard, ...), ne sont pas des « bons ». Il s'agit de cartes de paiement ayant un solde positif ;*
- *les bitcoins ne sont pas des « bons » (voir Cour de justice de l'Union européenne, Arrêt Hedqvist, affaire C-264/14, du 22.10.2015).*

3.3. Moment de l'émission

Par « émission » d'un « bon », on entend le « premier transfert du « bon » » (la mise en circulation du « bon »).

La notion est pertinente du fait, par exemple, que :

- la distinction opérée entre les « bons » à usage unique et les « bons » à usages multiples (voir point 4.) repose sur la question de savoir si des informations disponibles au moment de l'émission du « bon » sont suffisantes pour déterminer le lieu et le montant de TVA qui sera perçue ;
- le moment de l'émission du « bon » est importante afin de déterminer si les nouvelles dispositions relatives aux « bons » sont d'application ou non (voir point 9).

L'émission d'un « bon » ne correspond pas nécessairement à sa première vente.

Exemples

- *Un assujetti X (émetteur du « bon ») fait imprimer des bons-cadeaux et les met en vente dans son magasin. Un mois plus tard, un client achète un bon-cadeau. L'émission de ce « bon » ne s'opère qu'au moment de ce premier transfert (dans ce cas, la vente) du « bon » par X au client.*
- *Un assujetti X (émetteur du « bon ») fait concevoir des bons-cadeaux et en confie la distribution à un intermédiaire. L'émission des « bons » s'opère au moment où les « bons » sont transférés à l'intermédiaire par X (en l'occurrence la remise matérielle) et sont, par conséquent, mis en circulation (peu importe que cet intermédiaire agisse ou non en son nom propre).*
- *Un intermédiaire confectionne, au nom et pour le compte de l'assujetti X, un « bon » qu'il transfère à un consommateur. L'émission du « bon » s'opère au moment de ce premier transfert des « bons » au consommateur. Dans cet exemple, l'intermédiaire a, en fait, émis le bon au nom et pour le compte de X.*

3.4. Cartes téléphoniques prépayées

Le régime TVA tel qu'il est décrit dans la circulaire AFER n° 41/2004 (n° E.T.103.375) du 20.12.2004 reste intégralement d'application pour les cartes téléphoniques prépayées.

Le régime TVA applicable aux opérations effectuées par l'intermédiaire de moyens de télécommunications spécialement commercialisés à cet effet, tel que défini dans la circulaire AFER n° 50/2009 (n° E.T.109.696) du 12.11.2009 est également maintenu.

4. Types de « bons »

Pour l'application de la TVA, on distingue deux types de « bons » :

- le **bon à usage unique** (également « single purpose voucher » ou « SPV ») visé à l'article 1^{er}, § 15, 2°, du Code de la TVA ;
- le **bon à usages multiples** (également « multipurpose voucher » ou « MPV ») visé à l'article 1^{er}, § 15, 3°, du Code de la TVA.

Pour distinguer les deux types de « bons », il est important de savoir si des informations suffisantes sont disponibles au moment de l'émission du « bon » (voir point 3.3.) pour déterminer le lieu et le montant de TVA qui sera perçue sur les livraisons de biens ou les prestations de services contre lesquelles le « bon » sera finalement échangé.

La réponse à cette question déterminera ainsi quel régime TVA devra alors être appliqué, selon le cas, à l'émission et au transfert du « bon ».

4.1. « Bons » à usage unique

Un « bon » à usage unique est un « bon » pour lequel les informations suivantes sont connues au moment de son émission (voir article 1^{er}, § 15, 2^o, du Code de la TVA) :

- le lieu de la livraison de biens ou de la prestation de services à laquelle se rapporte le « bon » ;
- le montant de la TVA due pour ces biens ou ces services.

Le montant de la TVA due ne peut être connu que lorsque le montant de la base d'imposition et le taux de TVA applicable sont connus. Par conséquent, si l'un de ces éléments est incertain, le « bon » concerné ne peut pas être considéré comme un « bon » à usage unique.

Le traitement TVA de la livraison de biens ou de la prestation de services lors de l'échange de ce « bon » est donc connu dès le moment de l'émission du « bon ». Comme cela ressort de ce qui suit, la TVA sera perçue sur ce type de bons au moment de l'émission et lors de chaque revente ultérieure.

Souvent, il s'agira de « bons » qui se rapportent à une opération spécifique.

Par ailleurs, il arrive aussi qu'un « bon » à usage unique puisse être utilisé pour plus d'une seule opération.

Exemples

- *un bon qui peut être utilisé pour accéder à une séance de cinéma en Belgique constitue clairement un bon à usage unique. Au moment de l'émission du « bon », il est en réalité clairement établi que la prestation sous-jacente sera toujours taxée en Belgique au taux de TVA réduit ;*
- *un bon qui peut être utilisé à la fois pour accéder à une séance de cinéma et à un parc d'attraction en Belgique (également taxé au taux de TVA réduit de 6 %) est un bon à usage unique compte tenu du fait que le lieu des opérations sous-jacentes et le montant de la TVA due sur ces opérations sont connus au moment de l'émission.*

Le simple fait qu'un « bon » puisse être échangé contre un autre bon n'empêche pas en soi la qualification de « bon » à usage unique.

Exemple

Un émetteur de « bons » vend un « bon » à usage unique (SPV) à un consommateur. Le consommateur a le droit d'échanger le SPV contre un autre « bon » de même valeur, dans un délai déterminé. Cette possibilité n'empêche pas en soi la qualification de SPV.

Une attention particulière doit être accordée à la qualification de tickets prenant la forme de titres de transport, de billets d'entrée (pour les musées, les événements culturels ou sportifs, et cetera) ou d'autres instruments similaires. En effet, les dispositions de la directive relatives aux bons ne peuvent

pas entraîner de modification du traitement TVA de ces tickets, conformément à son cinquième considérant.

En Belgique – comme dans la plupart des autres Etats membres de l'Union Européenne – les tickets d'entrées, les titres de transport et les instruments similaires sont, dans la réglementation en vigueur, considérés comme des paiements (anticipés) des services pour lesquels la TVA devient exigible au moment de l'achat de ces tickets.

Ce régime ne sera pas différent sous la nouvelle réglementation concernant les « bons » dans la mesure où les tickets d'entrées, les titres de transport et les instruments similaires tombent sous la définition des « bons » à usage unique et sont taxés en tant que tels au moment de leur vente. Lors de chaque vente subséquente éventuelle de tels tickets, la TVA est due sur cette opération comme c'est le cas en vertu des règles existantes.

4.2. « Bons » à usages multiples

La définition du « bon » à usages multiples est reprise à l'article 1^{er}, § 15, 3^o, du Code de la TVA.

Cette disposition se limite à préciser que le « bon » à usages multiples consiste en un « bon » autre qu'un « bon » à usage unique. Il s'agit donc d'une catégorie résiduelle d'instruments qui répondent à la définition générale d'un « bon », mais qui ne remplissent pas les conditions particulières reprises dans la définition des « bons » à usage unique.

En substance, il s'agit donc de « bons » pour lesquels il n'est pas encore clairement établi, au moment de leur émission, quel traitement TVA sera applicable à la livraison de biens ou à la prestation de services qui sera fournie en échange du « bon ».

Ce manque de clarté peut résulter du fait que le lieu de la livraison de biens ou de la prestation de services n'est pas encore connu ou du fait que l'on ne sait pas encore quel sera le montant de la TVA qui sera due pour la livraison des biens ou la prestation des services.

Dans la plupart des cas, les « bons » de cette catégories peuvent être échangés contre deux ou plusieurs opérations qui sont de nature différente (et sont donc soumises à des régimes de TVA différents) ou qui sont de même nature mais sont localisées dans différents Etats membres aux fins de la TVA.

Exemple

Un « bon » qui a été vendu par un magasin et dont le crédit peut être utilisé non seulement pour une nuitée dans un hôtel en Belgique (taxée en Belgique au taux réduit de 6 %) mais également pour une nuitée dans un hôtel aux Pays-Bas (taxée aux Pays-Bas au taux de TVA applicable dans ce pays) est un « bon » à usages multiples.

Au moment de l'émission, il n'est en effet pas possible de déterminer pour quelle opération – la nuitée en Belgique ou la nuitée aux Pays-Bas – le « bon » sera utilisé. Par conséquent, au moment de l'émission de ce « bon », il n'est pas encore possible de déterminer quel taux de TVA s'appliquera au moment de l'échange du « bon » (et donc quel sera le montant de la TVA due).

4.3. Conservation de la qualification pendant la durée de validité du « bon »

Un « bon » a la qualification de « bon » à usage unique ou de « bon » à usages multiples au moment de son émission. Sauf abus ou fraude, le « bon » conserve cette qualification initiale pendant sa durée de validité. Un évènement ultérieur, tel que par exemple un changement de taux ou la disparition d'un produit ou d'un service de l'offre, ne modifiera plus cette qualification.

Exemple

Un assujetti émet un « bon » de 50 euros, d'une durée de validité de 12 mois, donnant à l'acheteur le choix d'accéder à 4 parcs d'attraction. Trois de ces parcs d'attractions sont situés en Belgique, tandis que le dernier est situé aux Pays-Bas. Au moment de l'émission du « bon », le lieu de la prestation de services est encore incertain. Il est donc question à ce moment d'un « bon » à usages multiples.

6 mois après l'émission du « bon », le parc d'attractions néerlandais ferme pour cause de faillite, ce qui signifie que le « bon » ne peut plus être utilisé que dans les parcs d'attractions belges. Cet évènement n'a pas pour conséquence de faire du « bon » à usages multiples un « bon » à usage unique. Jusqu'à la date d'échéance, le « bon » reste un bon à usages multiples.

5. Soumission à la TVA des opérations relatives aux « bons »

5.1. « Bons » à usage unique

5.1.1. Transfert par un assujetti agissant en son nom propre

Conformément à l'article 22ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, nouveau, du Code de la TVA, chaque transfert d'un « bon » à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré respectivement comme la livraison de biens ou la prestation de services à laquelle le « bon » se rapporte.

Cela signifie que l'émetteur du « bon » à usage unique et chaque vendeur ultérieur (qui agit en son nom propre) de ce « bon » est redevable de la TVA pour chaque transfert comme si les biens et services auxquels le « bon » se rapporte étaient effectivement livrés ou prestés, selon le cas.

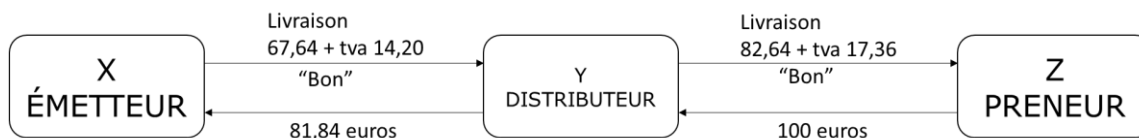
Le fait générateur se produit donc au moment du transfert du « bon ».

Ce régime s'applique également à l'intermédiaire qui, respectivement reçoit du vendeur ou délivre à l'acheteur, à quelque titre que ce soit, une facture, une note de débit ou tout autre document équivalent, en son nom. Il s'agit ici des intermédiaires qui sont considérés comme commissionnaires conformément à l'article 13, § 2, du Code de la TVA.

Exemple

X est un assujetti émetteur de « bons » établi en Belgique, qui émet en son nom propre un bon à usage unique (SPV) pour une livraison de biens (soumise au taux de 21 %) d'une valeur nominale de 100 euros.

Y est un intermédiaire établi en Belgique qui distribue le « bon », en son nom propre mais pour le compte de X, à sa valeur nominale au preneur Z (pas d'obligation de facturation). Y verse le montant reçu à X sous déduction de sa commission de 15 euros.



Le transfert du « bon » par X à Y est considéré comme la livraison de biens à laquelle le « bon » se rapporte.

X doit émettre une facture à Y avec application de la TVA au taux de 21 % sur la base d'imposition déterminée en application des règles générales.

Le transfert du « bon » par Y à Z est considéré comme la livraison de biens soumise au taux de 21 % à laquelle le « bon » se rapporte.

Inscription dans la déclaration TVA

Transfert du « bon » par X à Y

Inscription dans la déclaration TVA de X :

- Grille 03 : 67,64
- Grille 54 : 14,20

Inscription dans la déclaration TVA de Y :

- Grille 81 : 67,64
- Grille 59 : 14,20

Transfert du « bon » par Y à Z

Inscription dans la déclaration TVA de Y :

- Grille 03 : 82,64
- Grille 54 : 17,36

5.1.2. La remise matérielle des biens ou des services

Lorsque l'émission et chaque transfert ultérieur sont taxés comme si l'opération sous-jacente avait été effectuée, la réalisation effective de l'opération sous-jacente au moment de l'échange du « bon » ne doit pas être soumise une nouvelle fois à la TVA.

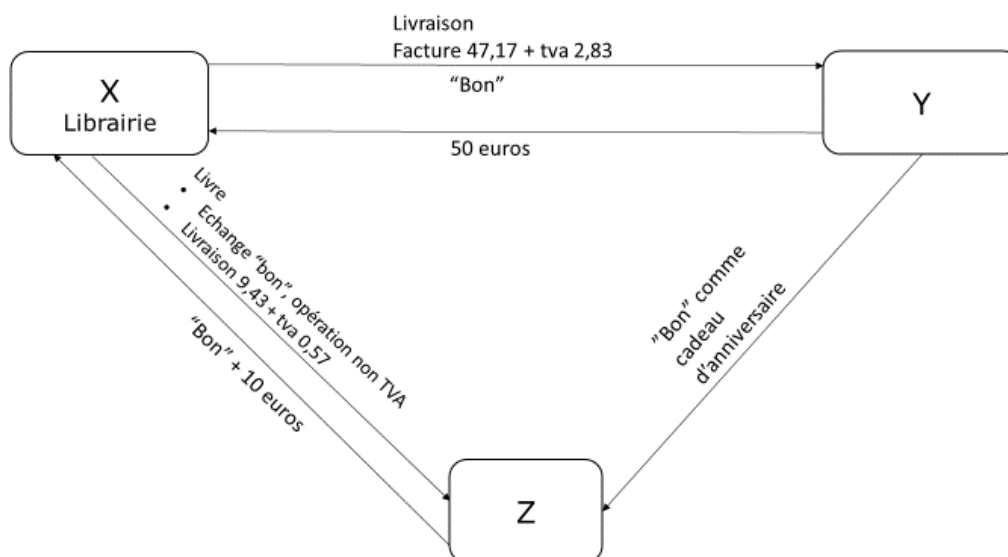
En conséquence, l'article 22ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, dernière phrase, du Code de la TVA, prévoit que la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un « bon » à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire concerné n'est pas considérée comme une opération distincte qui devrait être soumise à la TVA.

Exemple

La librairie X vend un « bon » à usage unique pour 50 euros au client Y. Le « bon » est valable pour un achat de livres dans le magasin.

Y donne le « bon » comme cadeau d'anniversaire à son père Z.

Z échange le bon chez X contre un livre qui coûte 60 euros. Il paie avec le « bon » + 10 euros.



Le transfert du « bon » par X à Y est considéré comme la livraison de biens à laquelle le « bon » se rapporte. Comme il s'agit d'un SPV pour des livres, le taux de 6 % est d'application (rubrique XIX du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20.07.1970).

Dans ce cas, le livre est remis au dernier maillon en échange de la remise du « bon » avec une soulte en espèces. Seule la partie que Z paie en espèces (10 euros) est considérée comme une livraison soumise à la TVA. Dans la mesure où la remise effective du livre a lieu en échange de l'émission de ce « bon », l'opération n'est pas considérée comme une opération indépendante qui devrait être soumise à la TVA.

Inscription dans la déclaration TVA de X

Transfert du « bon » par X à Y

- Grille 01 : 47,17
- Grille 54 : 2,83

Livraison de X à Z (10 euros)

- Grille 01 : 9,43
- Grille 54 : 0,57

5.1.3. Transfert par un assujetti n'agissant pas en son nom propre

Lorsque le distributeur n'agit pas en son nom propre mais au nom et pour le compte d'une autre personne, par exemple l'émetteur du « bon » à usage unique, ce distributeur n'effectue qu'un service de distribution au profit de son mandant, conformément à l'article 22ter, § 1^{er}, alinéa 2, du Code de la TVA.

Le distributeur doit payer la TVA sur la contrepartie de ce service de distribution, selon les règles générales d'application de la TVA.

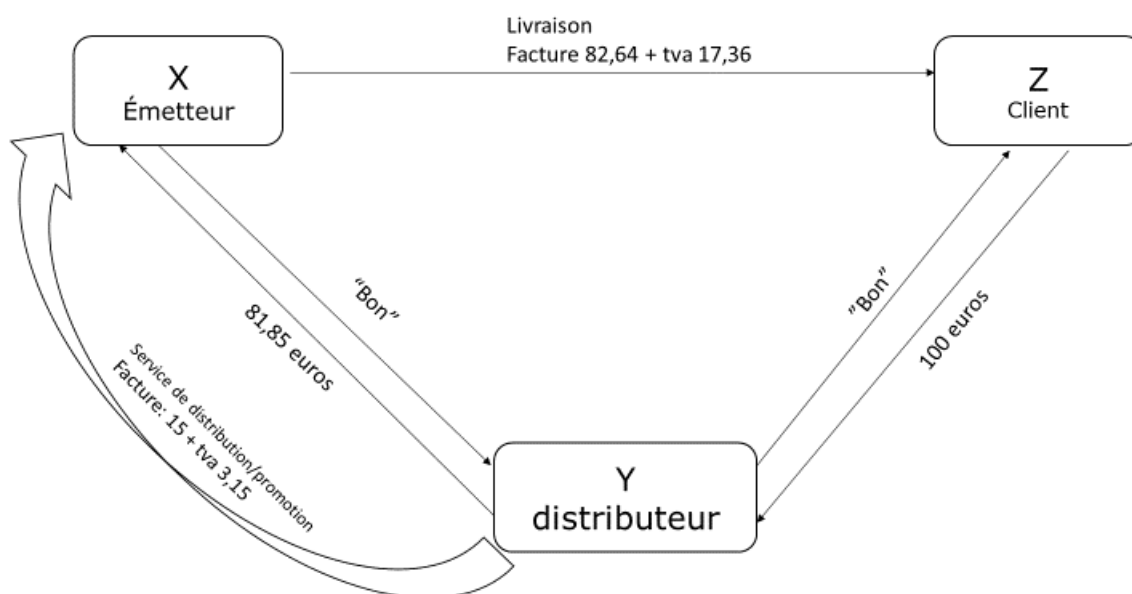
Le transfert du « bon » par le distributeur est donc considéré respectivement comme la livraison de biens ou la prestation de services, à laquelle le « bon » se rapporte, par l'assujetti au nom duquel le distributeur agit. Le fait générateur intervient donc au moment où le « bon » est transféré à un distributeur ultérieur agissant en son nom propre ou au consommateur final.

Toutefois, lorsque le distributeur est un intermédiaire tel que visé à l'article 13, § 2, du Code de la TVA, les règles décrites au point 5.1.1. sont d'application.

Exemple

X est un assujetti émetteur de « bons » établi en Belgique, qui émet en son nom propre un « bon » à usage unique (SPV) pour une prestation de services (soumise au taux de 21 %) d'une valeur nominale de 100 euros.

Y est un intermédiaire établi en Belgique qui distribue le « bon », au nom et pour le compte de X, à sa valeur nominale au preneur Z (obligation de facturation). Y reçoit le paiement de Z au nom et pour le compte de X et verse le montant reçu à X sous déduction de sa commission de 15 euros (tva exclue).



Le transfert du « bon » par Y à Z est considéré comme la prestation de services à laquelle le « bon » se rapporte par X à Z. X doit émettre une facture avec TVA à Z.

Y fournit un service de distribution/promotion à X qui est soumis à la TVA. Y doit émettre une facture avec TVA à X.

Inscription dans la déclaration TVA

Transfert du « bon » par X à Z

Inscription dans la déclaration TVA de X :

- Grille 03 : 82,64
- Grille 54 : 17,36

Le service de distribution/promotion de Y à X

Inscription dans la déclaration TVA de X :

- Grille 82 : 15,00
- Grille 59 : 3,15

Inscription dans la déclaration TVA de Y :

- Grille 03 : 15,00
- Grille 54 : 3,15

5.1.4. Le fournisseur de la livraison de biens ou de la prestation de services n'est pas l'émetteur du bon agissant en son nom propre

L'article 22ter, § 1^{er}, alinéa 3, du Code de la TVA, vise la situation spécifique dans laquelle l'assujetti qui effectue la livraison de biens ou la prestation de services pour laquelle le « bon » à usage unique a été échangé, n'est pas la même personne que l'assujetti qui a émis le « bon » en son nom propre.

Dans ces cas, l'assujetti qui livre matériellement les biens ou preste effectivement les services ne serait payé qu'au moyen du « bon ». En revanche, l'émetteur de ce « bon » reçoit une somme d'argent pour la vente du « bon » à un distributeur ou à un consommateur.

En pratique, dans cette situation, l'émetteur versera une contrepartie à l'assujetti qui effectue la livraison de biens ou la prestation de services en échange du « bon » qu'il a émis.

Dans ces cas, il est dès lors prévu que l'assujetti qui fournit les biens ou preste les services en échange du « bon », est réputé avoir effectué les livraisons de biens ou les prestations de services à l'assujetti émetteur du « bon ». Le fait générateur relatif à cette opération intervient au moment où la livraison de biens ou la prestation de services sous-jacente fournie au consommateur a lieu, compte tenu des dispositions des articles 16 et 22 du Code de la TVA.

Cela signifie que l'assujetti qui fournit la livraison de biens/prestation de services en échange du « bon » émettra une facture avec TVA à l'attention de l'assujetti qui a émis le « bon ».

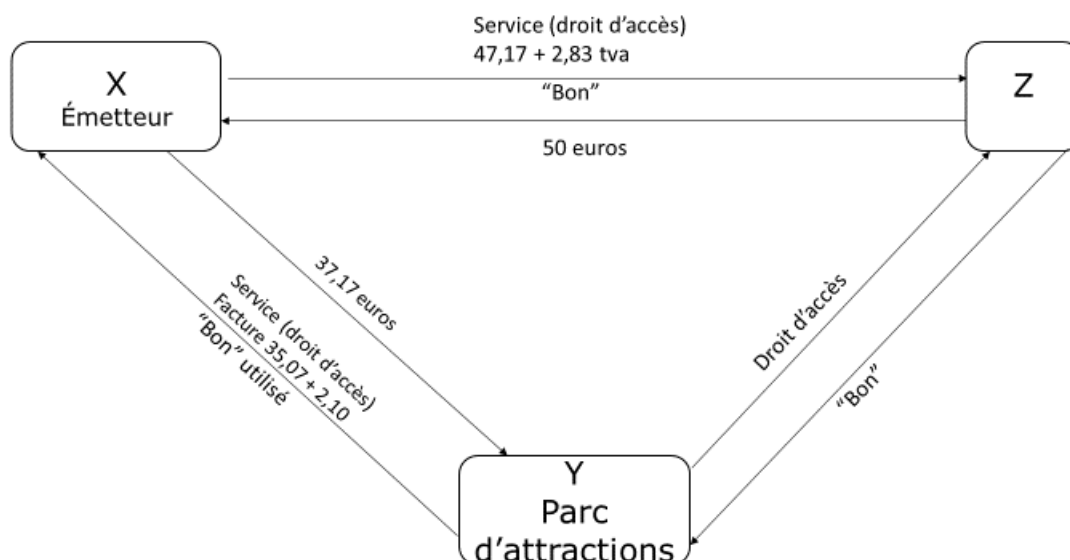
Exemple

X est un assujetti émetteur de « bons » établi en Belgique qui émet en son nom propre un « bon » à usage unique (SPV) pour accéder à un parc d'attractions situé en Belgique (soumis au taux de 6 %) à une valeur nominale de 50 euros.

X a conclu un accord avec un certain nombre de parcs d'attractions situés en Belgique, parmi lesquels Y.

Z achète un « bon » à X pour sa valeur nominale et l'échange au parc d'attractions Y situé en Belgique.

Y échange le « bon » utilisé à X et reçoit un montant de 37,17 euros (TVA comprise).



Le transfert du « bon » par X à Z est considéré comme la fourniture d'une prestation de services à laquelle le « bon » se rapporte (voir point 5.1.1., ci-dessus), laquelle est soumise au taux de 6 % (rubrique XXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20.07.1970).

La fourniture de la prestation de services (octroi du droit d'accès au parc d'attractions) par Y à Z en l'échange du « bon », n'est pas considérée comme une opération de TVA indépendante (voir 5.1.2., ci-dessus).

Y est, à son tour, réputé avoir fourni à l'égard de X la prestation de services à laquelle le « bon » se rapporte. Il doit émettre une facture avec TVA à X au taux de 6 %.

Inscription dans la déclaration TVA

Transfert du « bon » par X à Z

Inscription dans la déclaration TVA de X :

- Grille 01 : 47,17
- Grille 54 : 2,83

Prestation de services à laquelle le « bon » se rapporte par Y à X à la suite de l'échange du « bon »

Inscription dans la déclaration TVA de X :

- Grille 82 : 35,07
- Grille 59 : 2,10

Inscription dans la déclaration TVA de Y :

- Grille 01 : 35,07
- Grille 54 : 2,10

5.2. « Bons » à usages multiples

5.2.1. Le(s) transfert(s) du « bon »

Etant donné qu'au moment de l'émission des « bons » à usages multiples, il n'est pas encore clairement établi quel sera le traitement TVA applicable aux livraisons de biens ou prestations de services sous-jacentes, il est impossible, en pratique, de taxer ces « bons » à usages multiples au moment de leur émission et lors de chaque transfert ultérieur.

En conséquence, seule la livraison de biens ou la prestation de services fournie lors de l'échange du « bon » est taxée alors que l'émission et les transferts ultérieurs du « bon » ne sont pas soumis à la TVA.

En revanche, les frais supplémentaires facturés au preneur, tels que les coûts d'emballage, les coûts d'expédition, ... ne sont pas exclus du champ d'application de la TVA et sont imposés selon le régime TVA qui leur est propre.

Exemple

Un magasin A situé à Bruges émet un « bon » à usages multiples de 50 euros. Lors d'une visite dans le magasin, le consommateur B achète ce « bon » (à sa valeur nominale).

A la demande de B, le « bon » est emballé dans un paquet-cadeau pour un coût supplémentaire de 5 euros (TVA comprise).

Le transfert du « bon » n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, mais le coût de l'emballage est soumis à la TVA au taux normal de 21 %.

Inscription dans la déclaration TVA de A :

Le coût d'emballage

- Grille 03 : 4,13
- Grille 54 : 0,87

5.2.2. La remise matérielle des biens ou des services

L'article 22ter, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, prévoit que seule la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un « bon » à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou prestataire concerné est soumise à la TVA.

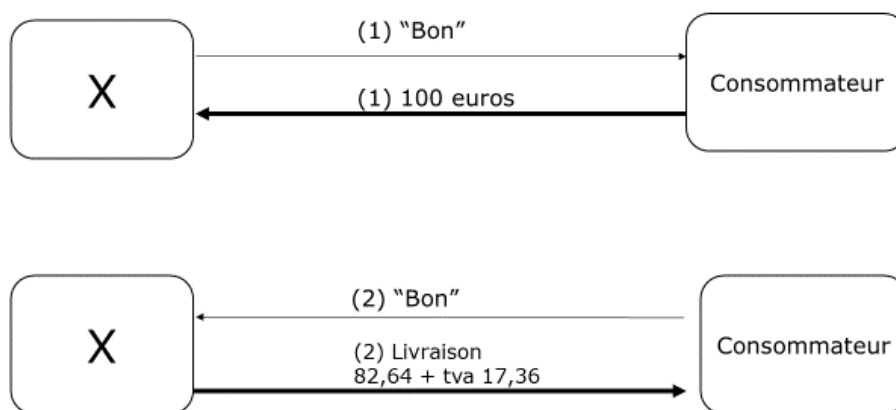
Tout transfert précédent d'un tel « bon » (par exemple à un distributeur ou à un consommateur) n'est en revanche pas soumis à la TVA.

Exemple

X, une chaîne de supermarchés située en Belgique, émet un « bon » à usages multiples à une valeur nominale de 100 euros.

Le consommateur échange le « bon » auprès d'une de ses filiales pour un produit qui est soumis au taux normal de 21 %.

Conséquences au niveau de la TVA :



(1) La vente du « bon » à usages multiples au consommateur n'est pas soumise à la TVA.

(2) La livraison de biens que X fournit au consommateur en échange du « bon » est soumise à la TVA au taux de 21 %.

Inscription dans la déclaration TVA de X :

La livraison des biens par X en échange du « bon »

- Grille 03 : 82,64
- Grille 54 : 17,36

5.2.3. Services de distribution et de promotion

L'article 22ter, § 2, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, stipule explicitement que sont soumis à la TVA tous les services supplémentaires, tels que les services de distribution ou de promotion, qui sont effectués lorsque des « bons » à usages multiples sont transférés par un assujetti autre que l'assujetti effectuant l'opération sous-jacente à l'occasion de l'échange de ce « bon ».

Il est une question de fait qu'il conviendra de vérifier, sur la base des règles générales de TVA, si de tels services sont rendus en pratique. Il pourrait par exemple découler du contrat entre l'émetteur et un distributeur selon lequel ce dernier rend un service de distribution à l'émetteur.

Les conséquences de la disposition précitée sont clarifiées à l'aide des situations suivantes.

5.2.3.1. Le distributeur agit au nom et pour le compte de l'émetteur

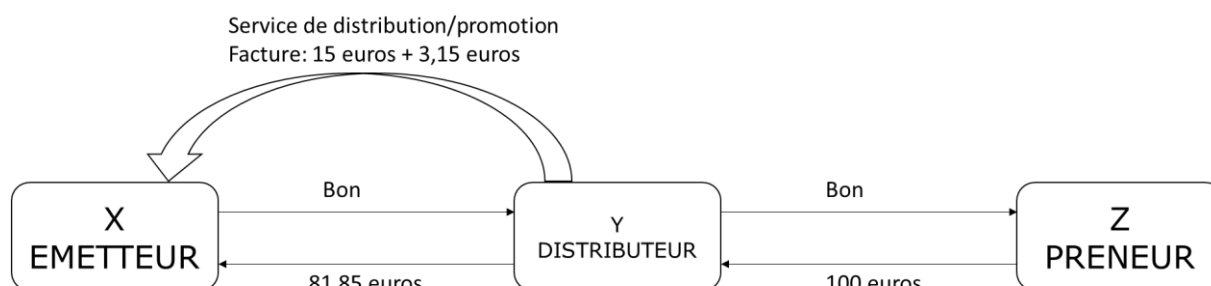
L'article 22ter, § 2, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, se réfère notamment à la situation dans laquelle un intermédiaire qui distribue les « bons » à usages multiples agit **au nom et pour le compte** de l'émetteur.

Dans ce cas, le distributeur fournit à l'émetteur un service de distribution soumis à la TVA ; dans ce cadre, la taxe acquittée en amont par le distributeur est déductible dans la mesure où elle se rapporte à ce service.

Exemple

X est un assujetti émetteur de « bons » établi en Belgique qui émet un « bon » à usages multiples (MPV) à une valeur nominale de 100 euros.

Y est un intermédiaire établi en Belgique qui distribue le bon, au nom et pour le compte de X à sa valeur nominale au client Z. Y verse le montant reçu à X, sous déduction de sa commission de 15 euros (hors TVA).



Les transferts successifs du « bon » à usages multiples n'ont aucune incidence pour la TVA (voir point 5.2.1., ci-dessus).

Y fournit un service de distribution/promotion à X qui, dans le chef de Y, est soumis à la TVA en Belgique. Y émet une facture à X avec TVA belge au taux de 21 %.

Inscription dans la déclaration TVA

Le service de distribution/promotion de Y à X

Inscription dans la déclaration de X :

- Grille 82 : 15,00
- Grille 59 : 3,15

Inscription dans la déclaration de Y :

- Grille 03 : 15,00
- Grille 54 : 3,15

5.2.3.2. Le distributeur agit comme commissionnaire de vente

L'article 22ter, § 2, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA, se réfère également à la situation dans laquelle un distributeur distribue des « bons » à usages multiples en tant que **commissionnaire** à la vente **en son nom propre** mais pour le compte de l'émetteur. Dans ce cas, le distributeur effectue intrinsèquement **également une prestation de services de distribution** en faveur de l'émetteur de sorte qu'il est logique que cette prestation de services soit soumise à la TVA.

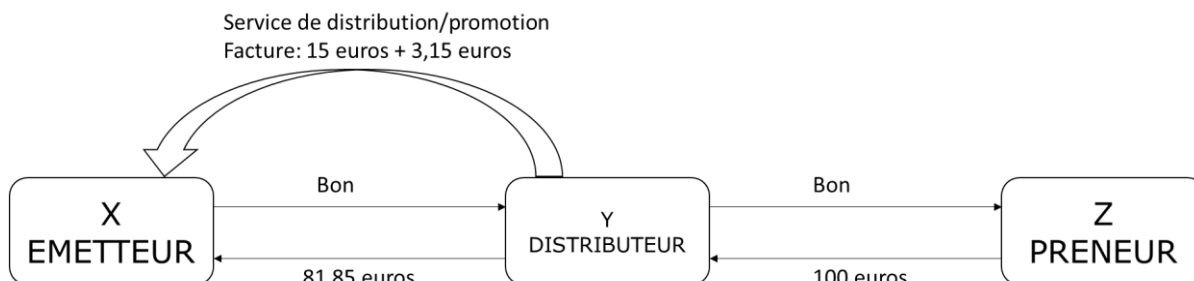
De cette manière, **son droit à déduction de la taxe supportée en amont en lien avec cette activité peut également être garanti.**

Par conséquent, la **fiction** du commissionnaire des articles 13 et 20 du Code de la TVA n'est pas d'application ici.

Exemple

X est un assujetti émetteur de « bons » établi en Belgique qui émet un « bon » à usages multiples (MPV) d'une valeur nominale de 100 euros.

Y est un intermédiaire établi en Belgique qui distribue le bon en son nom propre mais pour le compte de X à sa valeur nominale au client Z. Y verse le montant reçu à X, sous déduction de sa commission de 15 euros (hors TVA).



Les transferts successifs du « bon » à usages multiples n'ont aucune incidence pour la TVA (voir point 5.2.1., ci-dessus).

Y fournit un service de distribution/promotion à X qui, dans le chef de Y, est soumis à la TVA en Belgique. Y émet une facture à X avec TVA belge au taux de 21 %. La fiction du commissionnaire n'est pas d'application.

Inscription dans la déclaration TVA

Le service de distribution/promotion de Y à X

Inscription dans la déclaration de X :

- Grille 82 : 15,00
- Grille 59 : 3,15

Inscription dans la déclaration de Y :

- Grille 03 : 15,00
- Grille 54 : 3,15

5.2.3.3. L'émetteur n'est pas la personne qui fournit le bien ou le service sous-jacent

Il se peut également que l'émetteur du « bon » à usages multiples n'est pas la personne qui effectue la livraison de biens ou la prestation de services sous-jacente lors de l'échange du « bon ».

La commission ou la rémunération que l'émetteur reçoit de l'assujetti qui fournit la livraison de biens ou la prestation de service sous-jacente en contrepartie des services de distribution/promotion fournis par l'émetteur, est également soumise à la TVA selon les règles normales.

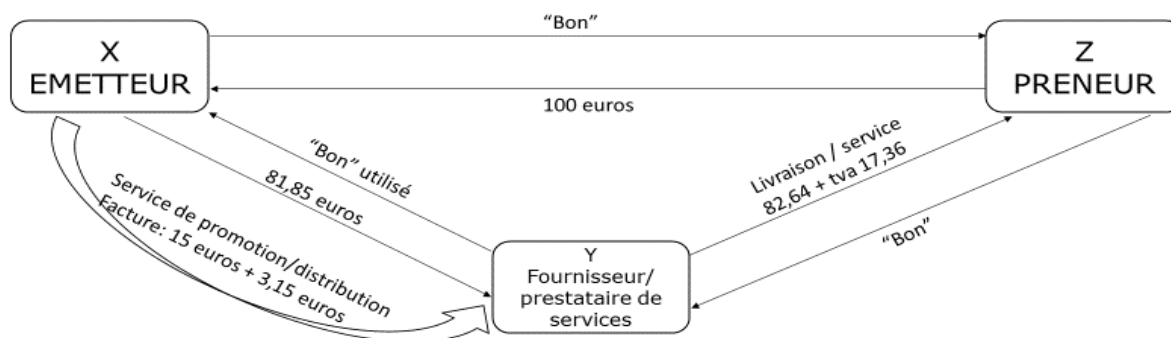
Exemple

X est un assujetti émetteur de « bons » établi en Belgique qui émet un « bon » à usages multiples (MPV) d'une valeur nominale de 100 euros. Il vend le « bon » à sa valeur nominale au client Z.

Y est un assujetti établi en Belgique qui a conclu un accord avec X.

Le client Z échange le « bon » auprès de Y contre une livraison ou un service qui a lieu en Belgique et qui est soumis au taux de TVA de 21 % et pour lequel il n'existe pas d'obligation de facturation.

Y obtient le remboursement du « bon » de X sous déduction d'une commission de 15 euros (hors TVA) que X reçoit pour ses services de promotion et de distribution.



Le transfert du « bon » par X à Z ne relève pas du champ d'application de la TVA (voir point 5.2.1., ci-dessus).

Y fournit une livraison de biens ou une prestation de services à Z en échange du « bon ». Cette livraison ou cette prestation est soumise en Belgique à la TVA au taux normal de 21 % (voir point 5.2.2., ci-dessus).

X fournit un service de distribution/promotion à Y qui, dans le chef de X, est soumis à la TVA. X émet une facture à Y avec TVA belge au taux de 21 %.

Inscription dans la déclaration TVA

La livraison ou le service de Y à Z en échange du « bon »

Inscription dans la déclaration de Y :

- Grille 03 : 82,64
- Grille 54 : 17,36

Le service de distribution/promotion de X à Y

Inscription dans la déclaration de X :

- Grille 03 : 15,00
- Grille 54 : 3,15

Inscription dans la déclaration de Y :

- Grille 82 : 15,00
- Grille 59 : 3,15

6. La base d'imposition

L'article 8 de la loi du 11.02.2019 transpose l'article 73bis, de la directive TVA qui introduit une nouvelle disposition relative à la détermination de la base d'imposition pour l'émission et les transferts ultérieurs de bons à usages multiples.

A cette fin, l'article 26 du Code de la TVA est désormais scindé en deux paragraphes :

- le § 1^{er} regroupe l'ancien article 26 du Code de la TVA sans en modifier le contenu ;
- le nouveau § 2 transpose l'article 73bis de la directive TVA.

6.1. Les « bons » à usage unique

Pour les « bons » à usage unique, l'émission et les transferts ultérieurs par un assujetti agissant en nom propre sont soumis à la TVA.

Aucune disposition particulière n'a été prévue pour déterminer la base d'imposition des transferts taxables de « bons » à usage unique.

La rémunération pour la vente de « bons » à usage unique est en fait déterminée en appliquant les règles normales relatives à la base d'imposition telles qu'énoncées à l'article 26 du Code de la TVA.

Par conséquent, l'émetteur et tout cédant ultérieur seront redevables de la TVA sur tout ce qu'ils reçoivent ou doivent recevoir comme contrepartie de la personne à qui le « bon » est transmis.

6.2. Les « bons » à usages multiples

En ce qui concerne les « bons » à usages multiples, seule la livraison de biens ou la prestation de services sous-jacente est soumise à la TVA au moment de l'échange du « bon », tandis que tout transfert précédent du « bon » ne relève pas du champ d'application de la TVA.

En ce qui concerne cette livraison de biens ou cette prestation de services taxable, le principe est que, conformément à l'article 26, § 2, du Code de la TVA, la TVA est due sur tout ce qui a été payé en contrepartie au dernier cédant dans la chaîne de distribution en échange du « bon », diminué du montant de la taxe afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

Toutefois, lorsque l'assujetti concerné, qui a fourni la livraison effective de biens ou la prestation de services matérielle, ne dispose pas de l'information concernant la contrepartie payée par le consommateur pour l'acquisition dudit « bon » à usages multiples, la base d'imposition des biens livrés ou des services prestés en échange du « bon » est égale à la valeur monétaire indiquée sur le « bon » lui-même ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

Exemple

Un commerçant A spécialisé dans les accessoires de cuisine (taxés au taux de 21 % de TVA) et dans l'épicerie fine (taxée au taux de 6 % de TVA) vend à un consommateur un « bon » à usages multiples échangeable auprès de lui pour 100 euros.

La valeur nominale de ce « bon » est également de 100 euros.

Ce consommateur échange le « bon » auprès du commerçant A pour de l'épicerie fine. Etant donné que le consommateur a payé 100 euros pour le « bon » (l'assujetti A connaît cette valeur), la base d'imposition est de 94,34 euros et la TVA portée en compte est de 5,66 euros.

Supposons que le commerçant A ne vende pas directement le « bon » à usages multiples au consommateur mais qu'il le distribue via un intermédiaire. Le distributeur concerné paie 90 euros pour ce « bon ». Le distributeur vend ensuite le « bon » au consommateur pour 100 euros.

Lorsque le consommateur échange le « bon » auprès du commerçant A pour de l'épicerie fine, il est possible que le commerçant A ne connaisse pas le montant payé par le consommateur pour le « bon ». Dans ce cas, la base d'imposition est égale à la valeur nominale indiquée sur le « bon » (diminuée du montant de TVA y inclus). Etant donné que la valeur nominale dans cet exemple est égale au montant payé par le consommateur pour le « bon », la base d'imposition est à nouveau de 94,34 euros et la TVA portée en compte est de 5,66 euros.

Si, dans cette dernière situation, aucune valeur nominale n'est indiquée sur le « bon », ni dans la documentation correspondante, la valeur totale de la contrepartie qui est portée en compte pour la livraison de biens ou la prestation de services, hors TVA, devra être déterminée en tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents.

7. Le traitement TVA applicable aux « bons » qui ne sont pas échangés pendant leur durée de validité

Les « bons » qui ne sont pas échangés par le consommateur pendant la durée de validité perdent généralement leur valeur.

7.1. « Bons » à usage unique

Lorsque cette situation concerne un « bon » à usage unique, cela implique que le consommateur n'a pas, sur la base des principes généraux en matière de TVA, de droit à restitution de la TVA grevant l'achat du « bon ».

La comparaison peut être établie avec un consommateur qui jette un carton de lait parce que celui-ci a tourné. Dans un tel cas, la TVA acquittée sur le lait ne peut pas faire l'objet d'une demande en restitution.

L'hypothèse d'un « bon » à usage unique qui, avant qu'il ne soit utilisé, est repris et remboursé par l'émetteur, constitue dans ce cadre un cas particulier. Dans ce cas, l'émetteur peut corriger la TVA due pour ce « bon » à usage unique, comme ce serait le cas si un bien vendu directement était, par la suite, repris et remboursé par le vendeur.

7.2. « Bons » à usages multiples

Lorsque le consommateur possède un « bon » à usages multiples qui n'est pas échangé pendant la période de validité, aucune TVA ne lui est portée en compte lors de l'acquisition de ce « bon ».

Si le « bon » n'est finalement pas utilisé, il n'y a dès lors pas lieu à un remboursement de la TVA initialement payée.

Il n'y a pas non plus eu ici d'opération imposable sous-jacente pour ce « bon » non échangé pour laquelle la TVA est devenue exigible, étant donné qu'une telle opération n'aurait lieu que si le « bon » avait été remis en échange d'une telle opération.

8. « Bons » et SCE

L'assujetti qui doit utiliser un système de caisse enregistreuse parce qu'il est un exploitant d'un établissement dans lequel des repas sont consommés ou parce qu'il fournit des services de catering en tant que traiteur et qui a dépassé le seuil de 25.000 euros, doit délivrer un ticket de caisse provenant d'un système de caisse enregistreuse (ticket-SCE) au moment où le service ou la livraison des biens est terminé.

Lorsqu'il émet ou transfère un « bon » à usage unique (SPV) qui est échangeable contre la consommation de repas et de boissons d'accompagnement, ou pour des aliments et des boissons, il doit délivrer un ticket de caisse provenant du système de caisse enregistreuse car il est considéré que le service ou la livraison des biens a lieu à ce moment.

Toutefois, pour la vente ou le transfert d'un « bon » à usages multiples (MPV), aucun ticket de caisse issu du système de caisse enregistreuse ne doit être émis au moment de l'émission ou du transfert. Cela ne se produit qu'au moment de l'utilisation du « bon », lors de la livraison du bien ou de l'achèvement du service.

9. Entrée en vigueur et disposition transitoire

La loi du 11.02.2019 est entrée en vigueur le 01.01.2019.

Compte tenu de la durée de validité souvent longue des « bons », il est nécessaire de pouvoir déterminer quels « bons » doivent tenir compte de ces nouvelles dispositions afin de garantir une sécurité juridique maximale aux entreprises concernées.

L'article 15 de la loi du 11.02.2019 prévoit dès lors que les nouveaux articles 1^{er}, § 15, 22^{ter} en 26, § 2, du Code de la TVA, en matière de « bons » ne s'appliquent qu'aux « bons » émis après le 31.12.2018.

La présente circulaire remplace la circulaire (FAQ) n° 2018/C/127 du 07.12.2018.

Réf. interne : 135.111

ANNEXE

Tableau non exhaustif avec des exemples en matière de qualification de bon

	SPV	MPV	N'est pas un bon tel que défini au point 2
Carte de fidélité - carte épargne à points qui donne droit : - à un « bon » d'achat ou - à un produit			X
Remboursement – cashback			X
Bons de réduction totalement pris en charge par le détaillant ou pris en charge par le détaillant et le fournisseur (fabricants - grossistes) : - réduction de 20 % ou - réduction de 5 euros			X X
Bons de réduction fournisseurs (fabricants - grossistes) : - réduction de 20 % ou - réduction de 5 euros			X X
Bons de réduction valables dans les magasins d'un centre commercial : - réduction de 20 % ou - réduction de 5 euros			X X
Bon cadeau détaillant valable dans les magasins en Belgique et, par exemple, en France, aux Pays-Bas.		X	
Bons d'achat détaillant, émis gratuitement pour différentes raisons : - le retour d'un article sous garantie - en tant que geste commercial - à cause du remboursement de la différence dans le cadre de la garantie du prix le plus bas	X	X	X X
Les cartes de paiement prépayées généralement acceptées, sur lesquelles l'argent doit être chargé préalablement à leur utilisation par le client comme moyen de paiement (par exemple, Visa, Mastercard, ...) ne sont pas des bons. Il s'agit donc de cartes de paiement avec un solde positif.			X
Cartes de crédit détaillant (par exemple une carte de crédit d'un supermarché)			X

Bons cadeaux (valables pour différents produits et services à des taux de TVA différents dans divers magasins)		X	
Ecochèques (valables pour différents produits et services dans divers magasins)		X	
Chèques-repas (valables pour différents produits et services dans divers magasins)		X	
Cartes de réduction vendues aux consommateurs à un certain prix et donnant droit en échange d'acheter certains biens ou certains services à des conditions préférentielles auprès de commerçants et d'entreprises, tels que des restaurants, cinémas, hôtels ou saunas, qui ont conclu un accord à cet effet avec l'émetteur (Cour de justice de l'Union européenne, Arrêt Granton, affaire C-461/12, du 12.06.2014)			X
Bon pour un produit gratuit émis par un fabricant afin de promouvoir un nouveau produit.			X
Bon vendu à un assujetti qui le remet, à son tour, gratuitement à un client.	X	X	
Chèque cinéma utilisable dans les cinémas belges.	X		
Bon permettant l'accès à un parc d'attractions situé en Belgique.	X		