

Table des matières

I. Introduction

II. Arbres et plantes visés

A. Rubrique VII, chiffre 13, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20

B. Rubrique VII, chiffre 14, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20

C. Biens non visés

III. Notion de « jardin »

A. Sont considérés comme « jardins » pour l'application des chiffres 13 et 14 de la rubrique VII

1. Première catégorie

2. Deuxième catégorie

3. Troisième catégorie

B. Ne sont pas considérés comme « jardins » pour l'application des chiffres 13 et 14 de la rubrique VII

IV. Situation jusqu'au 31.03.2019

V. Situation à partir du 01.04.2019

1. Premier cas : l'assujetti se limite à livrer des arbres et plantes

2. Deuxième cas : l'assujetti qui fournit les arbres et les plantes les incorpore dans un bien meuble/récipient

3. Troisième cas : l'assujetti qui fournit les arbres et plantes les incorpore dans un bien immeuble par nature (par exemple le sol) et effectue donc un travail immobilier

4. Quatrième cas : l'assujetti fournit, d'une part, des arbres et des plantes qu'il doit planter et, d'autre part, des plantes destinées à être plantées uniquement dans des bacs ou des jardinières

VI. Qualité du prestataire

VII. Qualité du client

VIII. A quel moment le taux de TVA applicable est-il déterminé ?

A. Dans une relation B2B ou B2C

B. Dans une relation B2G

IX. Travaux immobiliers – Report de perception

X. Divers

A. Fleurs coupées et feuillages

B. Les arrangements floraux

1. Première situation

2. Deuxième situation

3. Troisième situation

C. Travaux qui ne sont pas directement liés aux arbres et aux plantes

D. Location de plantes

E. Toitures vertes

XI. Entrée en vigueur

I. Introduction

A partir du 01.04.2019, la [rubrique VII](#), premier alinéa, chiffres 13 et 14, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20.07.1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée est modifiée comme suit :

« 13. Les arbres forestiers vivants, les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons vivants à fruits comestibles, ainsi que leurs plants, y compris lorsque ces biens sont livrés lors de l'aménagement ou de l'entretien de jardins.

14. Les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d'ornement vivants et autres plantes d'ornement vivantes ; les bulbes, oignons, racines et autres plants pour l'horticulture, y compris lorsque ces biens sont livrés lors de l'aménagement ou de l'entretien de jardins ; les fleurs coupées fraîches et les feuillages frais coupés pour ornement ».

Pour faciliter la lecture de la présente circulaire, le texte utilisera la notion « **d'arbres et de plantes** » pour indiquer les biens visés par la réduction du taux : les arbres forestiers vivants, les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons vivants à fruits comestibles, ainsi que leurs plants, et les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d'ornement vivants et autres plantes d'ornement vivantes ; les bulbes, oignons, racines et autres plants pour l'horticulture.

La modification du taux de TVA peut être résumée comme suit.

Avant le 01.04.2019, les arbres et plantes fournis dans le cadre d'un service consistant à aménager ou à entretenir un jardin étaient soumis au taux de TVA applicable à ce service. En règle générale, ce taux était de 21 % (à l'exception éventuellement de l'aménagement des jardins adjacents à des bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves, comme le prévoit la rubrique XL, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20). Les arbres et les plantes ne pouvaient donc pas être taxés séparément (voir les questions parlementaires [n° 315 de monsieur le Sénateur Ludwig Caluwé du 19.19.1997](#) et n° 776 de monsieur le Représentant Frank Wilrycx du 17.02.2014).

Depuis le 01.04.2019, les arbres et plantes livrés dans le cadre de l'aménagement ou de l'entretien de jardins peuvent être taxés séparément au taux de TVA de 6 %.

La présente circulaire précise la portée de cette modification et remplace également la [circulaire n° 4/1997 du 13.05.1997](#).

II. Arbres et plantes visés

Les arbres et plantes qui peuvent bénéficier du taux réduit lorsqu'ils sont livrés lors de l'aménagement ou de l'entretien de jardins, sont ceux énumérés aux chiffres 13 (voir point A, ci-dessous) et 14 (voir point B, ci-dessous), de la rubrique VII, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, à l'**exception** des fleurs coupées fraîches et des feuillages frais coupés pour ornement.

A. Rubrique VII, chiffre 13, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20

Il s'agit des arbres forestiers vivants, des arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons vivants à fruits comestibles, ainsi que leurs plants.

Sont vivants les arbres forestiers, les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons vivants à fruits comestibles, et leurs plants, qui sont présentés avec leurs racines vivantes, en d'autres termes, qui sont susceptibles d'être replantés.

B. Rubrique VII, chiffre 14, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20

Il s'agit :

a) des arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d'ornement vivants et autres plantes d'ornement vivantes.

Sont vivants les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d'ornement vivants et autres plantes d'ornement qui sont présentés avec leurs racines vivantes, en d'autres termes, qui sont susceptibles d'être replantés.

Comme « autres plantes d'ornement vivantes », on peut citer : les plantes d'appartement, les plantes annuelles, les plantes vivaces, les plantes aquatiques, les pelouses (gazon en plaques, rouleaux... mais pas les semences, qui sont, elles, visées par le chiffre 3, de la rubrique VII, précitée).

b) des bulbes, oignons, racines et autres plants pour l'horticulture.

Outre les bulbes, oignons et racines, sont également visés les autres plants, tels les racines vivantes de plantes et les greffons, en ce compris les entes et les marcottes.

C. Biens non visés

En ce qui concerne le point 14 de la rubrique VII, précitée, il convient de noter que les **fleurs coupées fraîches et les feuillages frais** coupés pour ornement ne sont pas visés par la modification tarifaire.

En outre, les **biens autres** que ceux visés aux points A et B ci-dessus pouvant être utilisés lors de l'aménagement ou de l'entretien d'un jardin, ne sont pas visés par la modification du taux. Ces biens restent soumis au **taux de TVA applicable à l'opération fournie par l'assujetti** (voir chapitre V, ci-dessous).

Exemple :

*Un assujetti utilise des semences de gazon ou de fleurs (visées au chiffre 3, de la rubrique VII, précitée) qu'il incorpore au sol dans le cadre de l'aménagement d'un jardin. Il s'agit d'un travail immobilier. Le taux normal de TVA de 21 % est d'application sur **le tout** (sauf l'éventuelle application de la rubrique XL, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité). En ce qui concerne l'application du taux de TVA, aucune ventilation du prix **ne peut** donc être effectuée pour la partie du prix se rapportant aux semences.*

Il en va par exemple de même pour la fourniture d'engrais, de copeaux de bois utilisés comme couverture de sol, de produits phytopharmaceutiques, de terreau, de tuteurs...

III. Notion de « jardin »

L'arrêté royal n° 20, précité, ne définit pas la notion de « jardin ». Il convient donc de l'interpréter dans la signification qu'elle revêt dans le langage courant.

Par « jardin », on entend une parcelle de terrain **délimitée** où sont cultivés des arbres, des fleurs, des plantes, des arbrisseaux..., et qui est **aménagée par l'homme** en vue de la promenade ou du repos.

La notion de « jardin », telle qu'expliquée dans la présente circulaire, est spécifique à l'application de la rubrique VII, chiffres 13 et 14, précités.

A. Sont considérés comme « jardins » pour l'application des chiffres 13 et 14 de la rubrique VII

Trois catégories de « jardins » peuvent être distinguées pour l'application de la présente disposition :

1. Première catégorie

Etant donné qu'en principe, un jardin **jouxté un bâtiment** (la notion de « bâtiment » au sens habituel du terme, comme une habitation, un bâtiment d'entreprise, un établissement d'hébergement) et doit être principalement destiné à l'usage de l'homme, on peut citer, à titre d'exemples :

- les jardins d'habitations privées ;
- les jardins d'établissements d'hébergement comme, par exemple, les centres d'hébergement pour personnes âgées, les résidences-services, les établissements psychiatriques, les internats... ;
- les jardins qui desservent des bâtiments d'entreprises ou des bâtiments publics et qui sont destinés aux membres du personnel, aux clients et/ou aux visiteurs (par exemple, les jardins de restaurants ou d'hôtels, les toitures-jardins d'entreprises...). En revanche, les terrains destinés au parking ne sont pas visés.

Les **terrasses** (parties, en plein air, d'un bâtiment) sont également visées. Il s'agit par exemple de terrasses d'appartements, de terrasses sur le toit, de terrasses au rez-de-chaussée.

2. Deuxième catégorie

Cette deuxième catégorie de jardins comprend **les jardins et les parcs publics** destinés à la promenade ou au repos.

Ces jardins et parcs publics ne sont pas toujours adjacents à un bâtiment particulier, mais ont un but similaire à celui des jardins envisagés dans la première catégorie, ci-dessus.

L'aménagement d'espaces verts dans les **cimetières** est également visé ici.

3. Troisième catégorie

Sont compris dans cette catégorie les jardins d'**établissements culturels et de divertissement** tels les jardins botaniques, les parcs d'attractions, les zoos, les musées, les centres de bien-être, les aires de jeux...

Seuls les jardins destinés exclusivement à des personnes (visiteurs, membres du personnel) sont visés.

Exemple :

L'aménagement de jardins et de paysagers situés dans un zoo et destinés exclusivement à l'agrément de l'homme est visé. En revanche, l'aménagement des espaces verts occupés par les animaux n'est pas visé.

B. Ne sont pas considérés comme « jardins » pour l'application des chiffres 13 et 14 de la rubrique VII

Ne sont **pas** considérés comme des « jardins » et ne sont donc pas visés par la diminution du taux (liste non limitative) :

- l'aménagement de terrains et de végétations dans les installations sportives (terrains de football, de golf, d'athlétisme...) ;
- l'aménagement d'espaces verts sur les voies publiques (par exemple, plantations le long d'une rue ou d'une avenue, bacs à fleurs sur la voie publique, végétation sur un rond-point, accotements herbeux...). En revanche, les jardins et parcs publics sont, quant à eux, bien visés (voir ci-dessus) ;
- les espaces verts aux abords d'un parking d'entreprise ou d'une aire de repos le long d'une (auto)route ;
- les pâturages ou prairies (ceux-ci sont, en principe, destinés aux animaux de pâturage) et les champs arables ;
- les espaces verts jouxtant les pistes d'un aéroport ainsi que les abords des chemins de fer ;
- les berges des cours d'eau.

IV. Situation jusqu'au 31.03.2019

Avant l'adoption du nouveau régime, entré en vigueur le 01.04.2019, le taux réduit de TVA de 6 % s'appliquait uniquement à la simple **livraison, acquisition intracommunautaire et importation** d'arbres forestiers vivants, d'arbres fruitiers vivants, d'arbrisseaux et buissons vivants à fruits comestibles, ainsi que leurs plants (rubrique VII, chiffre 13, ancien), et d'arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d'ornement vivants et d'autres plantes d'ornement vivantes ; les bulbes, oignons, racines et autres plants pour l'horticulture ; les fleurs coupées fraîches et les feuillages frais coupés pour ornement (rubrique VII, chiffre 14, ancien).

Seules les livraisons, acquisitions intracommunautaires et importations d'arbres et de plantes **au sens strict** du terme, étaient soumises au taux réduit de TVA de 6 %. En effet, les arbres et plantes fournis dans le cadre d'une prestation de services visant à l'aménagement ou à l'entretien de jardins n'étaient pas visés par l'application de ce taux réduit (sauf en cas d'application éventuelle de la rubrique XL, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, concernant les bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves).

V. Situation à partir du 01.04.2019

Depuis le 01.04.2019, les arbres et plantes fournis pour l'aménagement et l'entretien des jardins peuvent bénéficier du taux de TVA de 6 % (rubrique VII, chiffres 13 et 14, précités, applicable à partir du 01.04.2019).

La simple livraison, acquisition intracommunautaire et importation de ces arbres et plantes est soumise, comme auparavant, au taux de TVA de 6 %. Lorsque ces arbres et plantes sont livrés dans le cadre d'une prestation de services, la partie du prix dudit service relatif aux arbres et plantes peut bénéficier du taux de TVA de 6 %, à partir du 01.04.2019.

Avant toute chose, il convient de qualifier l'opération qui est effectuée par l'assujetti. La modification de la rubrique VII, chiffres 13 et 14 – et l'éventuelle ventilation du prix de l'opération – n'affecte pas en tant que telle la qualification de cette opération.

Quatre cas peuvent se présenter :

1. Premier cas : l'assujetti se limite à livrer des arbres et plantes

Dans ce cas, tout comme avant le 01.04.2019, le taux de TVA de 6 % est d'application.

La problématique des « **conteneurs** » (récipients) dans lesquels les arbres et les plantes sont présentés était commentée dans la circulaire n° 4/1997 du 13.05.1997. A la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice (voir entre autres [l'Arrêt Stadion d'Amsterdam, affaire C-463/16, du 18.01.2018](#)), la problématique des « conteneurs » dans lesquels les arbres et les plantes sont présentés ainsi que des arrangements floraux (voir Chapitre X, titre B, ci-après) a été réexaminée. La présente circulaire contient donc la nouvelle position administrative à l'égard des produits susmentionnés.

Les « **conteneurs** » (récipients) **usuels** dans lesquels les arbres et les plantes sont présentés et qui sont réellement et exclusivement nécessaires comme moyens de transport ou d'emballage de ces arbres/plantes (pour les garder frais, pour pouvoir les déplacer, pour leur fournir le terreau et les éléments nutritifs nécessaires, pour être utilisés en attendant la plantation dans le jardin ou le bac à fleurs, et cetera) ne constituent pas une fin en soi pour le client et ne doivent pas être considérés comme un bien distinct de l'arbre ou de la plante. Ces conteneurs usuels ne sont généralement pas destinés à être utilisés de manière durable ou à être réutilisés par le client (contrairement, par exemple, aux pots ornementaux). Les arbres et plantes visés à la rubrique VII, chiffres 13 ou 14, du tableau A, précités, qui sont livrés dans un tel conteneur usuel, sont soumis, pour l'ensemble, à un taux de TVA de 6 %.

Lorsque les arbres et les plantes sont présentés dans un conteneur non usuel (par exemple dans un pot ornemental), le taux de TVA de 21 % s'applique à l'ensemble (voir Chapitre X, point B, ci-dessous).

Les éventuels **frais de transport** portés en compte par le fournisseur des arbres et plantes doivent être compris dans la base d'imposition de la livraison de ces arbres et plantes, conformément à l'article 26, § 1^{er}, deuxième alinéa, du Code de la TVA.

Si l'assujetti se limite à transporter des arbres et plantes soumis au taux de 6 % de TVA (éventuellement avec d'autres biens soumis au taux de 6 %), les frais de transport sont également soumis au taux de TVA de 6 %.

Parfois, les frais de transport se rapportent à plusieurs types de biens qui sont imposables à des taux différents (par exemple les frais de transport concernant la livraison de plantes (6 %) et de terreau/bacs de plantes (21 %)). En principe, ces frais de transport doivent être répartis proportionnellement au prix des biens respectivement soumis à ces taux.

Cependant, pour faciliter la facturation, l'administration admet une simplification consistant à soumettre uniformément les frais de transport au taux le plus bas applicable aux biens facturés, à condition qu'il soit normal, sur le plan commercial, que les biens soumis à ces taux soient transportés et livrés en même temps que les autres biens (par exemple : des frais de transport se rapportant à la livraison de plantes (6 %) et de terreau/bacs de plantes (21 %) peuvent être totalement soumis au taux de TVA de 6 %).

Le taux de TVA de 6 % est également applicable aux **acquisitions intracommunautaires** et aux **importations** d'arbres et de plantes visés à la rubrique VII, chiffres 13 et 14.

2. Deuxième cas : l'assujetti qui fournit les arbres et les plantes les incorpore dans un bien meuble/récipient

Lorsque l'assujetti plante également les plantes livrées dans un **bien meuble/récipient** (par exemple dans des jardinières ou des bacs à plantes qui ne sont pas immeubles par nature), cela reste une livraison ordinaire telle que décrite dans le premier cas ci-dessus.

En ce qui concerne les taux de TVA, si l'assujetti fournit également le récipient, la distinction doit être faite comme expliqué dans le premier cas ci-dessus.

3. Troisième cas : l'assujetti qui fournit les arbres et plantes les incorpore dans un bien immeuble par nature (par exemple le sol) et effectue donc un travail immobilier

Toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son incorporation dans un immeuble par nature en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature est considérée, pour l'application du Code de la TVA, comme un travail immobilier, en vertu de l'article 19, § 2, dernier alinéa, dudit Code.

Par conséquent, une telle opération doit être considérée, pour **la totalité**, comme une **prestation de services** visée à l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 1^o, du Code de la TVA. Il ne peut donc être question de deux opérations distinctes : une livraison visée par l'article 10 du Code de la TVA, d'une part, simultanée à ou suivie d'une prestation de services visée à l'article 18 du Code de la TVA, d'autre part.

L'aménagement de jardins, et leur entretien, constitue pour l'ensemble - c'est-à-dire y compris les matériaux et plantes qui y sont utilisés - un travail immobilier au sens de l'article 18, § 1^{er}, deuxième alinéa, 1^o, du Code de la TVA.

Exemple :

Un assujetti livre des arbres et des plantes qu'il plante dans le jardin d'une habitation privée. Il effectue, pour la totalité, une prestation de services, c'est-à-dire un travail immobilier. Il en est de même s'il entretient des arbres et des plantes qui ont déjà été plantées.

A partir du 01.04.2019, la base d'imposition de la prestation de services doit dans ce cas être ventilée :

- *la partie de la base d'imposition relative aux arbres et plantes utilisés pour fournir le service est soumise au taux de TVA de 6 % ;*
- *quant à la partie restante de la base d'imposition de la prestation (cette partie comprend les heures de travail ainsi que les matériaux éventuellement utilisés - tels les engrais, écorces d'arbres, terreaux - les frais de transport...), elle est soumise au taux de TVA de 21 %.*

A défaut de ventilation, la perception ne sera considérée comme correcte que si la totalité de l'opération est soumise au taux de TVA de 21 %.

Il convient d'attirer particulièrement l'attention sur le fait que, mis à part le prix des arbres et des plantes, les autres coûts facturés (par exemple, les frais de transport, le terreau, les engrais...) faisant partie de la prestation de services, sont soumis au taux de TVA de 21 % (sauf application possible de la rubrique XL, précitée, pour les bâtiments destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves). Aucune ventilation ne peut donc être effectuée pour ces coûts.

4. Quatrième cas : l'assujetti fournit, d'une part, des arbres et des plantes qu'il doit planter et, d'autre part, des plantes destinées à être plantées uniquement dans des bacs ou des jardinières

Il se peut qu'un assujetti, d'une part, aménage le jardin en y plantant des arbres et plantes et, d'autre part, fournisse à son client d'autres plantes qu'il plantera dans des jardinières ou des bacs qui se trouvent, par exemple, sur la terrasse d'une habitation.

Ces deux prestations sont, en règle, considérées comme des opérations distinctes, dont chacune suit ses règles propres (voir les cas 1 à 3, ci-dessus).

Exemple :

Un client s'adresse à une jardinerie pour l'achat d'arbres et d'arbustes qu'il fera plantés dans son jardin par le personnel de la jardinerie. En outre, le client achète de petites plantes ornementales pour sa terrasse, que le personnel du client plantera dans des jardinières chez lui. Toutes les plantes seront transportées par la jardinerie.

Etant donné que la facture doit mentionner les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe, la jardinerie devra indiquer les deux opérations séparément sur ladite facture (article 5, § 1^{er}, 6°, de l'arrêté royal n° 1 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée) :

- *un travail immobilier pour les arbres et plantes qui sont plantés dans le jardin du client par le membre du personnel de la jardinerie (cas 3, ci-dessus) ;*
- *une livraison avec fourniture des petites plantes ornementales qui sont plantées dans les bacs à fleurs (cas 2, ci-dessus).*

VI. Qualité du prestataire

En ce qui concerne les livraisons d'arbres et de plantes, y compris lorsque ces biens sont livrés lors de l'aménagement ou de l'entretien de jardins, le taux réduit de TVA de 6 % est applicable pour tout assujetti tenu de porter la taxe en compte à ses clients ou d'appliquer le système d'« autoliquidation ».

VII. Qualité du client

Les dispositions valent quelle que soit la qualité du client : assujettis (déposants ou non), autorités publiques, particuliers, ...

VIII. A quel moment le taux de TVA applicable est-il déterminé ?

Le changement de taux ne s'applique qu'aux arbres et aux plantes fournis **dans le cadre d'une prestation de services** consistant dans l'aménagement ou l'entretien d'un jardin.

La modification de taux prend effet à la date du 01.04.2019. Afin de déterminer si le taux à appliquer est de 21 % ou de 6 %, il faut prendre en compte le **fait générateur** ou le **moment d'exigibilité** de la TVA concernant les services (voir article 38, § 1^{er}, du Code de la TVA).

Les règles d'exigibilité de la taxe relatives aux services font l'objet des articles 22 et 22bis du Code de la TVA et peuvent varier selon la qualité du preneur (particulier, assujetti, personnes de droit public).

En ce qui concerne, notamment, les **travaux immobiliers**, il convient de noter que ces opérations sont soumises à une obligation de facturation, conformément à l'article 53, § 2, du Code de la TVA et à l'article 1^{er}, § 1^{er}, 3^o, de l'arrêté royal n° 1, précité.

Le moment d'exigibilité de la taxe pour ces travaux immobiliers doit être déterminé de la manière suivante :

A. Dans une relation B2B ou B2C

La TVA devient exigible sur le montant facturé au moment où la facture est émise, que l'émission de la facture ait lieu avant ou après le moment où la prestation de services est effectuée (article 22bis, § 1^{er}, premier alinéa, du Code de la TVA).

En outre, la TVA devient de toute façon exigible le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel la prestation de services est effectuée, si aucune facture n'a été émise avant cette date (article 22bis, § 1^{er}, deuxième alinéa, du Code de la TVA).

Enfin, 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, § 1^{er}, troisième alinéa, du Code de la TVA).

B. Dans une relation B2G

Pour les prestations services effectuées par un assujetti à une personne de droit public telle que visée à l'article 6 du Code de la TVA, la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, en tout ou en partie, à concurrence du montant perçu (article 22bis, § 4, premier alinéa, du Code de la TVA).

La seule cause d'exigibilité de la taxe est donc le moment où le paiement est reçu, indépendamment de l'émission de la facture et indépendamment du fait que le paiement est effectué avant ou après le fait générateur.

Cette règle ne s'applique toutefois pas aux prestations de services pour lesquelles la personne de droit public est le redevable de la taxe conformément à l'article 51, §§ 2 et 4, du Code de la TVA (article 22bis, § 4, deuxième alinéa, du Code de la TVA). Tel est le cas d'un travail immobilier pour lequel le redevable de la taxe est une personne de droit public, en vertu du report de perception visé à l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, précité (voir chapitre IX, ci-dessous).

Dans ce cas, on applique les mêmes règles que dans le cadre d'une relation B2B (voir point A, ci-dessus).

IX. Travaux immobiliers – Report de perception

Dans les cas prévus par la loi, l'assujetti devra appliquer le report de perception dans le chef du cocontractant (application de l'article 51, § 4, du Code de la TVA et de l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, précité).

Si l'assujetti (par exemple un entrepreneur de jardin) effectue des travaux immobiliers - et que toutes les conditions d'application du report de perception sont remplies – ce mécanisme d'autoliquidation est également applicable aux arbres et plantes utilisés pour fournir le service. L'assujetti applique donc le report de perception à la totalité de la facture.

Toutefois, la base d'imposition du service devra être ventilée comme suit :

- d'une part, la partie de la base d'imposition relative aux arbres et plantes utilisés pour fournir le service ;
- d'autre part, la partie restante de la base d'imposition de la prestation de services (cette partie comprend les heures de travail ainsi que les matériaux éventuellement utilisés - tels les engrais, écorces d'arbres, terreaux - les frais de transport...).

In casu, la facture ne peut indiquer ni le taux ni le montant de la taxe due. L'assujetti doit mentionner « autoliquidation » sur la facture.

Pour les cas où le contrat concerne un ensemble d'opérations, dont certaines relèvent du mécanisme de report de perception et d'autres non, il convient de se référer à la [décision n° 84.160 du 12.06.1995](#).

Ce report de perception doit également être appliqué par les personnes morales de droit public tenues au dépôt de déclarations périodiques, au sens de l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, du Code de la TVA, même lorsque le travail immobilier est relatif à un secteur d'activité sortant totalement du champ d'application de la TVA (voir [décision n° E.T.122.360 du 20.03.2012](#)).

X. Divers

Outre la modification du taux pour l'aménagement de jardins commentée ci-dessus, il convient de rappeler les règles suivantes.

Toutefois, en ce qui concerne les arrangements floraux (voir point B, ci-dessous), de nouvelles règles s'appliqueront à partir du 01.01.2020.

A. Fleurs coupées et feuillages

Les fleurs coupées fraîches et les feuillages frais coupés pour ornement (rubrique VII, chiffre 14, *in fine*, du tableau A, de l'arrêté royal n° 20, précité) ne sont pas visés par la modification du taux.

En ce qui concerne le taux de TVA applicable à leur livraison, acquisition intracommunautaire ou importation, il convient de rappeler ce qui suit.

Le taux de 6 % est d'application pour les fleurs et feuillages qui n'ont subi aucune préparation en vue de leur conservation (ils sont considérés comme frais).

Lorsqu'ils sont frais, sont visés ici :

- les fleurs et boutons de fleurs, en bouquet ou non ;
- les branches d'arbres, d'arbustes ou d'arbrisseaux portant des fleurs ou boutons de fleurs, tels les magnolias et certaines roses ;
- les feuillages, feuilles, rameaux ou autres parties de plantes ;
- les sapins de Noël, sans racine, lorsqu'ils sont frais, c'est-à-dire lorsqu'ils n'ont subi aucune préparation en vue de leur conservation (voir aussi la [décision n° E.T. 65.064 du 26.03.1996](#)).

Le taux de 21 % est d'application pour les fleurs et feuillages séchés, blanchis, teints ou autrement préparés.

B. Les arrangements floraux

Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de Justice (entre autres, Arrêt *Stadion Amsterdam*, affaire C-463/16, du 18.01.2018), les tolérances concernant les arrangements floraux commentées dans la circulaire n° 4/1997 du 13.05.1997 ont été revues. Les nouvelles règles, qui entreront en vigueur le 01.01.2020, sont présentées ci-dessous.

Les arbres, plantes et fleurs visées à la rubrique A, chiffres 13 et 14, du tableau A, précités, peuvent généralement être mis en vente de trois façons.

1. Première situation

Les arbres, plantes ou fleurs vivants peuvent être présentés dans des **conteneurs usuels** (récipients) qui sont réellement et exclusivement nécessaires comme moyens de transport ou d'emballage de ces arbres/plantes (pour les garder frais, pour pouvoir les déplacer, pour leur fournir le terreau et les éléments nutritifs nécessaires, pour être utilisés en attendant la plantation dans le jardin ou le bac à fleurs, et cetera). Ces conteneurs ne constituent pas une fin en soi pour le client et ne doivent pas être considérés comme un bien distinct de l'arbre/des plantes/des fleurs. Ces conteneurs usuels ne sont généralement pas destinés à être utilisés de manière permanente ou à être réutilisés par le client (contrairement, par exemple, aux pots ornementaux).

Le taux de TVA de 6 % est applicable à l'ensemble.

2. Deuxième situation

Les plantes et/ou fleurs vivantes qui sont visées à la rubrique VII, chiffres 13 et 14, du tableau A, précités, peuvent être présentés sous la forme de couronnes de fleurs, de gerbes florales, de bouquets ou de compositions florales, avec :

- d'autres éléments accessoires non frais (fleurs séchées, fleurs de soie, fleurs artificielles, rameaux colorés, feuilles, rubans...) et/ou
- des objets strictement nécessaires à la conservation, au support ou à la fixation des plantes/fleurs (mousse florale, frigolite, réservoir d'eau, et cetera).

Dans ce cas, le taux de TVA de 6 % est d'application.

Lorsque les éléments non frais sont plus qu'accessoires et/ou lorsque les plantes/fleurs vivantes sont présentées dans un conteneur non usuel (par exemple, une composition florale dans un pot ornemental), le bien n'est pas visé par les dispositions de la rubrique VII, chiffres 13 et 14, du tableau A, précités. Le taux normal de TVA de 21 % est, en principe, applicable à l'ensemble. Dans ces cas, le prix ne peut **pas** être **ventilé**.

3. Troisième situation

Les plantes ou fleurs vivantes qui sont visées à la rubrique VII, chiffres 13 et 14, du tableau A, précités, peuvent être présenté sous la forme d'une composition, qui forme un tout, comprenant **un ou plusieurs des éléments suivants** :

- un **conteneur non usuel** (voir l'explication de la première situation, ci-dessus) qui peut, en principe, être utilisé de manière durable par l'acheteur, par exemple à des fins décoratives telles qu'une vasque décorative ou un pot décoratif ;
- des **objets** qui font partie de la composition et forment avec elle un tout indissociable mais qui ne sont pas nécessaires à la conservation ou au maintien des plantes/fleurs (par exemple : bougies, peluches, boissons, bougeoir, *et cetera*) sauf si ces objets ont une faible valeur (1).

Ces biens ne sont pas visés aux chiffres 13 ou 14 du tableau A, précités, et sont soumis à un taux de TVA de 21 % pour l'ensemble. Il est souligné que le prix ne peut **pas** être **ventilé**.

(1) L'administration ne contestera pas le fait que ces objets (tels que bougies, peluches, boissons, bougeoirs, et cetera) ont une faible valeur si leur coût ne dépasse pas 20 % du coût total, hors TVA, de l'ensemble.

C. Travaux qui ne sont pas directement liés aux arbres et aux plantes

Si le client fait réaliser des travaux de jardinage autres que ceux directement liés aux arbres et plantes fournis (comme la construction d'un sentier, d'une pergola, d'une terrasse...), ces travaux conservent leur régime normal de TVA, notamment en ce qui concerne les taux de TVA.

Dans l'hypothèse où ces travaux font l'objet d'un seul contrat, ils doivent figurer séparément sur la facture.

D. Location de plantes

La location de plantes (par exemple dans le cadre d'un événement) n'est visée par aucune rubrique des tableaux A, B ou C, de l'annexe à l'arrêté royal. Le taux normal de 21 % est donc d'application.

E. Toitures vertes

La [circulaire 2017/C/25 du 24.04.2017](#) traite des taux de TVA applicables aux travaux immobiliers relatifs aux toitures et façades vertes.

A partir du 01.04.2019, la végétation qui, dans le cadre de l'aménagement de jardins, est plantée sur des **toitures vertes semi-intensives** (type 2) ou **intensives** (type 3) peut également bénéficier du taux réduit de TVA de 6 % (voir chapitre V, troisième cas, ci-dessus), à condition que cette végétation soit également visée aux chiffres 13 ou 14 de la rubrique VII, précités.

XI. Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur le 01.04.2019 et remplace la circulaire n° 4/1997 du 13.05.1997.

Toutefois, la position administrative concernant le traitement TVA des **conteneurs** dans lesquels sont présentés les arbres et les plantes, ainsi que des **arrangements floraux** a été modifié. Afin de donner au secteur le temps de mettre en œuvre ces nouvelles règles, il convient de les appliquer au plus tard à partir du 01.01.2020 sans revenir sur le passé (dans la mesure où les règles contenues dans la circulaire n° 4/1997, précitée, ont été correctement appliquées).

Réf. interne : 135.324