

L'art subtil de la déduction ... ou comment déduire dans un monde de brut

Programme de la journée

- 09h30-12h30 : exposés du matin.
Pour le groupe A (Thierry LITANNIE et Olivier EVRARD).
Pour le groupe B (Tony LAMPARELLI et Laurent TAINMONT).
- 12h30-14h00 : walking dinner
- 14h00-17h00 : exposés de l'après-midi.
Pour le groupe A (Tony LAMPARELLI et Laurent TAINMONT).
Pour le groupe B (Thierry LITANNIE et Olivier EVRARD).
- 17h00 : remise des attestations de présence

L'art subtil de la déduction ...
ou comment déduire dans un monde de brut

TVA

Tony Lamparelli et Laurent Tainmont

Conseiller au SPF Finances ()
Professeur à l'ICHEC-ESSF*

*Avocat, spécialisé en droit fiscal
Professeur à l'ICHEC-ESSF et
professeur invité U.L.B.
Directeur des cours fiscaux et
professeur à la CBC-Bruxelles*

(*) Le présent exposé exprime des opinions personnelles de l'auteur et ne saurait nullement engager l'Autorité fiscale dont il fait partie



ING



LawTax

WinBooks®
Business Software



Sommaire

- Rappel des principes et des conditions de base pour la déduction ;
- 1° Affectation professionnelle vs usage professionnel ;
- 2° Bien acquis avant la qualité d'assujetti à la TVA ;
- 3° Biens à usage mixte ;
- 4° Location d'une seule voiture au gérant de la société : déduction de 100 ou 50% ? ;
- 5° Les frais de nourriture et de boissons ;
- 6° Les frais de réception ;
- 7° Frais d'habillement de ville et vêtements professionnels ;
- 8° Les cadeaux commerciaux de faible valeur ;
- 9° Les avantages sociaux ;
- 10° Les dons de biens alimentaires et non-alimentaires ;
- 11° L'unité TVA qui a la qualité d'assujetti mixte ;
- 12° La location immobilière optionnelle et la révision en faveur ;
- 13° L'opération de « sale and lease back » : quid des révisions

Rappel des principes et des conditions de base pour la déduction en matière de TVA

Législation en matière de déduction

- CTVA, art. 45, § 1^{er} → exécuté par l'A.R. n° 3, art. 1^{er}
- CTVA, art. 45, § 1^{er}quinquies (biens d'investissement à **usage mixte**)
- CTVA, art. 45, § 2 (**limitation des véhicules automobiles**)
- CTVA, art. 45, § 3 (**exclusions spécifiques**)
- CTVA, art. 45, § 4 (exclusion pour les agences de voyages)
- CTVA, art. 45, § 5 (exclusion régime marge biens d'occasion)
- CTVA, art. 46 (assujetti mixte) → exécuté par l'A.R. n° 3, art. 12 à 21)
- CTVA, art. 47 (report du solde débiteur sur la période de déclaration TVA suivante)
- CTVA, art. 48 (révision des déductions)
- CTVA, art. 49 (modalités des règles de déduction)

4 grands concepts

1. Concept de « l'intention d'exercer une activité économique taxable »
 - attribue la qualité d'assujetti à la TVA à la personne qui entend s'en prévaloir
 - 💣 permet le droit à déduction sans attendre à ce qu'il y ait des opérations à la sortie taxables
 - 💣 L'intention doit être « réelle » (Liège, 21 septembre 2018, rôle n° 2016/RG/1473)
- Ex : le promoteur immobilier qui entreprend la construction d'un complexe immobilier important (12 appartements) peut déjà déduire la TVA grevant la construction avant même une seule vente d'un appartement !*

2. Concept de la théorie du « lien direct et immédiat »

En principe, la déduction est autorisée à la condition que la dépense peut être rattachée directement et immédiatement avec une opération taxable à la sortie

→ déduction non-admise si la dépense est liée à une opération exemptée en vertu de l'art. 44 du CTVA ou est liée à une opération à titre gratuit

Ex : une société de vente de machines achète un immeuble neuf avec TVA pour le donner en location à usage de bureau à une autre entreprise.

La TVA grevant l'achat de l'immeuble est non-déductible.

3. Concept de la « théorie des frais généraux » versus théorie du « lien direct et immédiat »

TOUTEFOIS, depuis quelques années, nouvelle jurisprudence européenne.

L'absence de lien direct avec une opération taxable en aval n'exclut pas la déduction de TVA, ...

... si les dépenses font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que telles, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit.

Refuser la déduction d'une dépense, intégralement répercutée dans le prix de revient des opérations taxées, conduirait à une double taxation contraire au principe de neutralité de la TVA !

*Ex : Un lotisseur prend en charge les travaux d'infrastructure de la voirie (réalisation de la rue, des trottoirs, réseau d'égouttage, ...) qu'il va **céder gratuitement à la commune** dans le cadre de la vente de parcelles aménagées (constructions) destinées à être vendues avec TVA.*

Vu la cession à titre gratuit des travaux d'infrastructure à la commune, la TVA sur ces travaux n'est en principe pas déductible dans le chef du lotisseur.

MAIS, si le lotisseur peut démontrer que le coût de ces travaux est incorporé dans le prix de vente des parcelles comprenant les constructions, le droit à déduction ne peut être refusé.

4. Concept de la « neutralité de la TVA »

Le régime des déductions institué par la Directive TVA vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques.

Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques.

Toutefois, la législation TVA prévoit expressément des limitations ou des exclusions de déduction !!!

Conditions de base pour la déduction

En principe, l'assujetti est tenu de respecter les conditions de fond et de forme :

Condition de fond : les biens et les services qui lui ont été fournis (par un autre assujetti agissant en tant que tel) sont utilisés pour effectuer des opérations ouvrant droit à déduction (CTVA, art. 45)

Condition de forme : l'assujetti doit détenir une facture qui contient les mentions obligatoires prévues à l'art. 5, § 1^{er}, de l'A.R. n° 1 (A.R. n° 3, art. 3, § 1^{er}, qui est la transposition de l'art. 178, pt a), Dir. TVA)

Toutefois, suivant la Cour de justice, le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de la taxe en amont soit accordée...

... *si les conditions matérielles sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises par l'assujetti* (C.J.U.E., arrêt Senatex GmbH, 15 septembre 2016 ; arrêt Barlis, 15 septembre 2016, arrêt Polski Trawertyn, 1^{er} mars 2012).

→ la Cour confirme le principe de « la prééminence du fond sur la forme » lors de l'exercice du droit à déduction !

L'Administration assouplit sa position et se rallie à la jurisprudence européenne

Vu qu'une facture irrégulière (non conforme) ne doit pas nécessairement aboutir à un rejet du droit à déduction de l'assujetti, **l'Administration évaluera le droit à déduction :**

- sur la base d'une « **facture rectifiée** »,

c'est-à-dire au moyen d'un autre document qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque, et qui donc est assimilé à une facture (CTVA, art. 53, § 2, al. 3), ou sous la forme d'une pièce rectificative (A.R. n° 1, art. 12) ;

- **et/ou** en combinaison avec des « **pièces justificatives complémentaires** » produites par l'assujetti et qui, indubitablement, se rapportent à la facture (telles que **les contrats, les bons de commandes, les offres, la correspondance**, etc.), pour autant que :
 - * soit apportée la preuve de la réunion des **conditions de fond** relatives au droit à déduction, mentionnées à l'art. 45 du CTVA ;
 - * **l'assujetti ne se soit pas rendu coupable de fraude, de pratique abusive** ou ne savait pas ou n'avait pas dû savoir que l'opération, pour laquelle le droit à déduction a été revendiqué, faisait partie d'une fraude ou d'une pratique abusive.

Toutefois, l'Administration rappelle que **les factures rectifiées et/ou les pièces justificatives complémentaires** visées ci-avant doivent être communiquées à l'Administration en temps utile, c'est-à-dire, en tout état de cause, « **avant la fin du contrôle fiscal** ».

En effet, suivant la C.J.U.E. :

« Lorsque l'ensemble des conditions matérielles nécessaires pour pouvoir bénéficier du droit à déduction de la TVA sont remplies et que, **avant l'adoption de la décision par l'autorité concernée**, l'assujetti a fourni à cette dernière une facture rectifiée, le bénéfice de ce droit ne saurait, en principe, lui être refusé au motif que la facture initiale comportait une erreur » (CJUE, arrêt *Petroma Transports*, 8 mai 2013).

Remarque importante :

Dans le cas où le **redevable de la TVA est le « cocontractant »**, il convient de ne pas perdre de vue la jurisprudence de la CJUE (Ordonnance Geocycle Bulgaria, 23/11/2017, C-314/17; arrêt Factorie, 06/02/2014, C-424/12; arrêt *Bockemühl*, 01/04/2004, C-90/02).

Lorsque le preneur s'est considéré redevable de la TVA par le mécanisme de l'autoliquidation, **la TVA déduite à cette occasion ne peut être refusée** dès lors qu'elle est liée intégralement à son activité professionnelle.

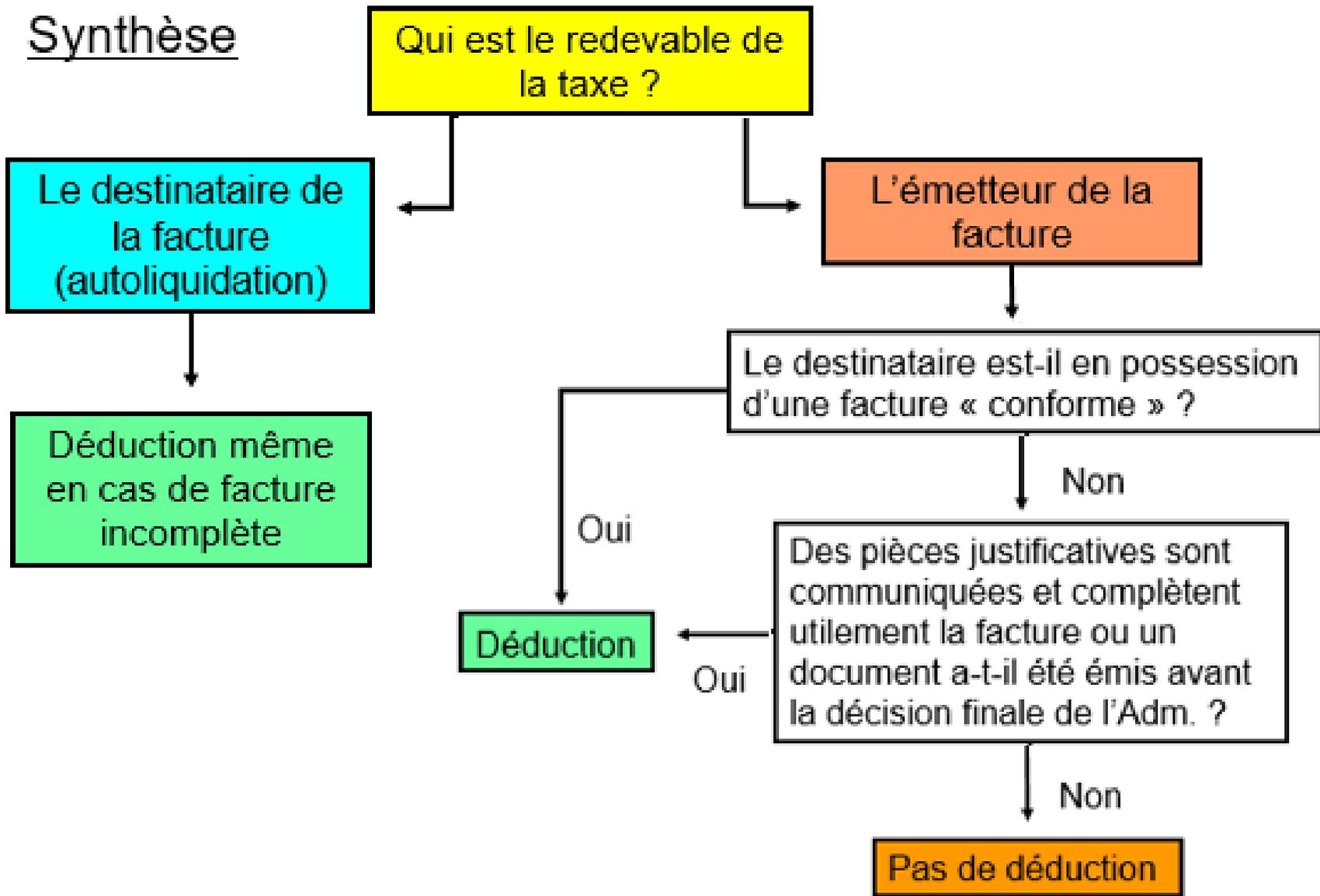
La Cour a déjà considéré que, **dans le cadre du régime de l'autoliquidation, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis.**

Le destinataire de services n'est donc pas obligé d'être en possession d'une facture « conforme » pour pouvoir exercer son droit à déduction.

Une telle exigence aurait pour conséquence qu'un assujetti soit, d'une part, redevable en tant que destinataire de services de la TVA en cause, tout en risquant, d'autre part, de ne pas être en mesure de déduire cette taxe.

NB : en cas de facture avec TVA portée en compte à tort, il n'est pas possible, d'une part, de rejeter la déduction et, d'autre part, de faire reverser la TVA sur la non-application de l'autoliquidation et en même temps refuser la déduction sur cette autoliquidation (Ordonnance Geocycle Bulgaria) !!!

Synthèse



Facturation à tort avec TVA par le prestataire alors que l'opération devait relever de la TVA : quid du droit à déduction ?

La position de la CJUE confirme celle de l'Administration (voir, entre autres, *Farkas*, 26/04/17, C-564/15).

Comme la facture ne comporte pas la mention « autoliquidation », contrairement aux exigences de la législation TVA, **une exigence de fond de ce régime n'a pas été respectée.**

Une telle situation empêche l'administration de contrôler l'application du régime de l'«autoliquidation » et entraîne un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre.

Le droit à déduction est limité aux seules taxes qui sont exigibles
= les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues.

La TVA mentionnée à tort sur une facture (alors que le régime de l'autoliquidation s'applique) **correspond à une TVA non légalement due**, ce qui ne permet pas la déduction.

Toutefois, l'assujetti cocontractant (client) peut demander le remboursement de la taxe qu'il a indûment versée au prestataire.

La CJUE admet qu'un système dans lequel,

- d'une part, le prestataire d'une opération qui a versé par erreur aux autorités fiscales la TVA peut en demander le remboursement
- et, d'autre part, le client peut exercer une action de droit civil en répétition de l'indu à l'encontre de ce vendeur,

respecte les principes de neutralité et d'effectivité.

Cependant, si le remboursement de la TVA devient impossible ou excessivement difficile, notamment **en cas d'insolvabilité du prestataire**, le principe d'effectivité peut exiger que le client de l'opération concerné **puisse diriger sa demande de remboursement directement contre les autorités fiscales.**

Ainsi, les États membres doivent prévoir les instruments et les modalités procédurales nécessaires pour permettre au client de récupérer la taxe indûment facturée afin de respecter le principe d'effectivité.

Une telle opération erronée peut être sanctionnée d'une amende et les EM demeurent compétents en matière de sanction.

Toutefois, les EM sont tenus d'exercer leur compétence dans le respect du principe de proportionnalité.

De telles sanctions ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude.

Afin d'apprécier si une sanction est conforme au principe de proportionnalité,

... il convient de tenir compte de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci.

Une **sanction à hauteur de 50%** apparaît de nature à inciter les assujettis à régulariser aussi rapidement que possible les cas d'insuffisance de paiement de la taxe et, dès lors, à atteindre l'objectif d'assurer l'exacte perception de celle-ci.

Toutefois, **une sanction s'élevant à 50%** du montant de la TVA apparaît **comme étant disproportionnée selon la CJUE !**

En Belgique, l'amende est de 5% à 10% (A.R. n° 41, Tableau H).

Factures émises tardivement (en dehors du délai normal de 3 ans) : quid du droit à déduction dans le chef du client assujetti ?

La Cour de justice a tranché ([voir arrêt Volkswagen, 21 mars 2018, C-533/16](#) et [arrêt Biosafe, 12 avril 2018, C-8/17](#)) !

Un assujetti de bonne foi peut-il se voir refuser le droit à déduction de la TVA lorsqu'une opération imposable a été considérée, à tort, comme n'étant pas soumise à la TVA, cette dernière ayant été régularisée et payée des années plus tard en dehors du délai d'exercice par le fournisseur ?

Faut-il, quelles que soient les circonstances, prendre comme point de départ du délai le moment où la TVA devient exigible, à savoir, en l'espèce la date où les livraisons ont été effectuées ?

Application

Pour l'année 2014, la société A n'a pas appliqué de la TVA sur la location d'un entrepôt à la société B, assujetti déposant.

La société A fait l'objet d'un contrôle TVA en novembre 2017. L'Administration estime que la location était passible d'une TVA.

La société A souhaite prendre avis auprès d'un conseil fiscal et, vu le délai de prescription, signe une renonciation au temps couru de la prescription.

En février 2018, la société A marque son accord au relevé de régularisation TVA.

En mars 2018, la société A adresse une facture rectificative à la société B pour les loyers perçus au cours de l'année 2014.

La société B peut-elle déduire la TVA grevant cette facture d'une opération réalisée dans les faits il y a plus de 3 ans ?

La directive TVA ne fait pas référence de manière explicite au délai d'exercice du droit à déduction. Pour la CJUE, ce silence ne s'oppose pas à ce que les règles de droit national fixent un tel délai, pour des raisons liées à la sécurité juridique.

En Belgique, l'exercice du droit à la déduction via la déclaration périodique est fonction du délai préfix prévu à l'art. 4 de l'AR n° 3 : ce droit s'exerce dans l'une des déclarations qui sont déposées avant l'expiration de la 3^{ème} année civile qui suit celle durant laquelle la taxe à déduire est devenue exigible.

Suivant la CJUE, le droit à déduction de la TVA prend naissance à la date à laquelle la taxe devient exigible, l'exercice dudit droit n'est en principe possible qu'à partir du moment où l'assujetti est **en possession d'une facture**.

→ La déduction doit être admise si l'assujetti n'a pas fait preuve d'un manque de diligence, et en l'absence d'abus ou de collusion frauduleuse avec le fournisseur.

Pour les **biens d'investissement** (valeur \geq à 1.000 EUR, hors TVA)

La déduction repose sur :

- 1° Une facture conforme ou si, pas conforme, complétée par des pièces justificatives ou document rectificatif
- 2° L'affectation professionnelle (à due concurrence)
- 3° L'utilisation professionnelle (à due concurrence)
- 4°  Limitations de déductions :
 - 50% max pour les acquisitions de voitures, voitures mixtes et minibus

Pour les biens et services autres que des d'investissement

La déduction repose sur :

- 1° Une facture conforme ou si, pas conforme, complétée par des pièces justificatives ou document rectificatif
- 2° L'usage professionnel (à due concurrence)
- 3°  Limitations et exclusions de certaines déductions :
 - 50% max pour les frais relatifs aux voitures, voitures mixtes et minibus
 - 0% pour le tabac, les boissons spiritueuses (sauf exception dégustation)
 - 0% pour les frais de logement (hôtel), de nourriture et de boissons (restaurant) sauf exceptions
 - 0% pour les frais de réception

1. Affectation professionnelle vs usage professionnel

Depuis le 1^{er} janvier 2011, le droit à déduction relatif aux biens d'investissement est :

- **immédiat**
 - et **PROPORTIONNEL** à l'usage professionnel, c'est-à-dire que l'usage privé est écarté dès le départ au moment de l'achat (application de l'art. 45, § 1^{er}quinquies CTVA)
- Pour l'usage privé, il n'y a plus de TVA à calculer sur l'ATN établi en ISR car déjà écarté au moment de l'achat même si l'assujetti est une société !

Biens d'invest : notion d'affectation prof.

❑ Assujetti « Personne Morale » :

Toujours 100% d'affectation prof. car une personne morale n'a pas de besoins privés selon l'administration

❑ Assujetti « Personne Physique » :

Choix d'affecter totalement, partiellement, voire de ne pas affecter du tout le bien au patrimoine prof.

Comment déterminer en TVA la quotité affectée au patrimoine professionnel ?

Le montant repris en **grille 83** de la déclaration par un assujetti fait office définitivement de quotité affectée à l'activité économique (Circ. AGFisc n° 36/2015 du 23/11/2015, pt 12)

Exemple 1 :

Une société achète un bâtiment neuf avec TVA qui est utilisé à concurrence de 80% à l'activité économique et à hauteur de 20% à titre d'habitation du gérant et de sa famille

Quel est le pourcentage de déduction TVA ?

1^{ère} plafond de déduction : quotité affectée 100%

2^{ème} plafond de déduction : usage professionnel **80%** ...

→ On ne peut donc plus déduire 100% immédiatement et reverser ensuite annuellement 20% d'1/15^{ème} de la TVA déduite ! (Fin de l'arrêt Seeling de la CJUE)

Exemple 2 :

Un assujetti personne physique achète une camionnette (20.000 € + 4.200 €) et entend l'affecter à son patrimoine prof. à concurrence de 80% tandis qu'il estime l'utilisation prof. à 50% (méthode 1, usage réel, Circ. AGFisc n° 36/2015).

Appréciation de la quotité affectée via la déclaration ?

Grille 83 (base de l'invest) : $80\% \times 20.000 = 16.000$

Grille 59 (déduction) : $50\% \times 4.200 = 2.100$

NB : si grille 83 = 20.000 → affectation de 100%

Grille 59 (déduction) = $50\% \times 4.200 = 2.100$

NB : la partie non affectée d'un bien d'investissement au patrimoine professionnel est exclue DEFINITIVEMENT du droit à déduction de la TVA !

Exemple :

Un assujetti personne physique achète une camionnette neuve et **l'affecte** à concurrence de 80% à son patrimoine professionnel et **l'utilise** à hauteur de 100% professionnellement.

La déduction ne pourra pas dépasser les 80% malgré l'usage professionnel estimé à 100% !

QUE RETENIR ?

La hauteur de l'affectation professionnelle **influence** :

- non seulement la **déduction ou révision du bien** concerné, puisque toute déduction ou révision est exclue relativement à la partie non affectée,
- mais aussi la base d'imposition à la TVA, puisque, **en cas de revente du bien**, le prix soumis à la TVA est limité à concurrence de la partie affectée du bien

💣 Pour l'affectation TVA, on ne tient pas compte des critères comptables ou fiscaux !!!

💣 C'est un choix personnel (liberté) de l'assujetti !!!

Conséquences de la notion d'affectation au patrimoine :

- Les biens qui sont pris **en location ou en leasing** ne constituent pas des biens d'investissement dans le chef du preneur (mais bien dans le chef du donneur !)
- ➔ La déduction sur l'utilisation de ces biens s'opère **via l'art. 45, § 1^{er}, du CTVA** (et non art. 45, § 1^{er}quinquies) et donc la déduction est limitée uniquement sur la base du % professionnel)
- **Idem pour les frais d'entretien, de réparation ou de carburant, ...** de ces biens pris en location ou de biens qui sont de la propriété de l'assujetti (CTVA, art. 45, § 1^{er})

Biens d'invest : notion d'utilisation prof.

Affectation ≠ utilisation professionnelle :

affectation = proportion déterminée au départ et immuable (figée)

Et impact sur la déduction, révision et la base imposable en cas de revente

utilisation = proportion basée sur des éléments, en principe, probants et variable à la hausse ou à la baisse selon le cas (NB : possibilité de méthodes forfaitaires)

Mais pas d'impact sur la base imposable en cas de revente, mais révision de déduction possible en cas de bien meuble si revente dans les 5 ans

2. Bien acquis avant la qualité d'assujetti à la TVA : quid de la déduction ?

Jurisprudence européenne :

C.J.U.E., 2 juin 2005, arrêt Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02

Déc. n° E.T. 110.412 du 20 décembre 2005 :

- Lorsqu'une personne (physique ou morale) a acheté un bien en qualité de non-assujetti
 - Que cette personne acquiert, par la suite, la qualité d'assujetti
 - Et qu'elle utilise ce bien comme bien d'investissement pour les besoins de son activité économique
- Cette personne n'est pas autorisée à déduire la TVA ayant grevé l'achat du bien concerné et ce bien ne peut pas être affecté au patrimoine professionnel

Exemple :

Paul est employé chez Arcelor Mittal à Flémalle.

*En **novembre 2018**, il achète une nouvelle voiture (20.000 EUR + 4.200 EUR) qu'il utilise pour ses besoins privés et pour se rendre en semaine à son boulot.*

*En **février 2019**, sentant que son emploi est menacé. Il démissionne et décide de s'installer comme indépendant dans le secteur de l'informatique.*

*Il s'identifie à la TVA le **1^{er} mars 2019** et souhaite revendiquer un droit à déduction de la TVA sur l'achat de sa voiture.*

Le peut-il ?

NON, même pas pour 4/5^{ème} d'années car usage pour une activité de salarié !!!

Exception :

💣 Cette position est tout à fait étrangère à la situation d'une personne qui, bien que non encore identifiée à la TVA, ...

... expose des frais dans le cadre d'**actes qui sont indubitablement préparatoires** à l'exercice d'une activité économique d'assujetti à la TVA !

Exemple :

Achat d'une camionnette ou d'un camion préalablement à une future activité économique de transport de colis

Question n° 1 ?

Si la déduction à l'achat n'est pas autorisée, **les frais d'utilisation du bien** (p. ex., les frais de carburant, d'entretien ou de réparation pour un véhicule) **sont-ils néanmoins déductibles ?**

OUI, si l'assujetti prouve que ces frais de véhicule ont été engagés pour l'exercice de son activité économique.

Suivant la C.J.U.E., l'affectation d'un bien d'invest détermine l'application du système de la TVA au bien lui-même (achat) et non aux biens et services utilisés pour son exploitation et son entretien (v. notamment, arrêt Bakcsi, 8 mars 2001, C-415/98).

Question n° 2 ?

La revente d'un tel bien (p. ex., voiture) est-elle soumise à la TVA ?

NON

Dans la mesure où le véhicule **n'a pu être**, dans les faits, **affecté au patrimoine professionnel de l'assujetti**, ce véhicule est alors censé « rester » dans le patrimoine « privé » de ce dernier !

Pour rappel, un bien est soumis à la TVA ... s'il a été affecté au patrimoine prof. lors de son achat !!!

3. Biens à usage mixte

Circulaire AGFisc n° 36/2015 du 23 novembre 2015

Remarque importante

- Il incombe à celui qui revendique la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies (Liège, 7 novembre 2018, rôle n° 2015/RG/1557) ;
- C'est l'assujetti qui revendique un droit à déduction (sur base d'un % d'utilisation prof. de son véhicule) qui **doit apporter la preuve de ce droit** et non l'Administration ! (Bruxelles, 30 janvier 2013, rôle n° 2008/AR/2729) .
- C'est à l'assujetti de produire des éléments probants permettant d'établir l'utilisation prof. de son véhicule automobile pour une quote-part déterminée supérieure à celle admise par l'agent taxateur et **cette preuve lui incombe tant en matière de TVA que d'ISR** (Liège, 6 mai 2013, rôle n° 2011/RG/377).

➤ Moyens de transport à usage mixte

Déduction des véhicules automobiles qui sont mis disposition à titre gratuit

Concept de l'avantage de toute nature en matière d'impôts directs

Application de 4 méthodes de calcul d'usage prof.

Ces méthodes s'appliquent aux :

- frais d'acquisition d'un véhicule
- frais de prise de location d'un véhicule ;
- frais de carburant/frais d'entretien, de réparation/d'achat d'accessoires

→ Application, selon le cas, de l'art. 45, §§ 1^{er}, et 1^{er} *quinquies* et/ou 45, § 2, du CTVA

→ Les 4 méthodes s'appliquent tant à l'assujetti personne physique qui utilise pour lui-même le véhicule

qu'aux entreprises qui mettent des véhicules à disposition d'utilisateurs (dirigeants ou membre du personnel)

1^{ère} catégorie de véhicules

**Méthodes pour les
voitures, voitures mixtes,
minibus et motocyclettes
(application des méthodes 1, 2 et 3)**

Méthode 1 : approche réelle des km professionnels

- Tenue obligatoire d'un registre des déplacements professionnels par véhicule pris individuellement : par **saisie manuelle** (ex. : carnet ou programme informatique) ou **de manière automatisée** (ex. : application spécifique du GPS).
- Formule (méthode 1) :
$$\% \text{ prof.} = \frac{\text{Total km professionnels}}{\text{Total km parcourus du véhicule}}$$
- Le résultat final peut être arrondi à l'unité supérieure, mais si voiture tjs limitée à 50%.

Méthode 2 : approche semi-forfaitaire de l'usage privé

- Evite de tenir un registre de déplacement par véhicule
- Par mesure de simplification, usage privé déterminé forfaitairement suivant la formule suivante : (**véhicule pris individuellement**)

$$\% \text{ Privé} = \left[\frac{(\text{Distance domicile-lieu de travail} \times 2 \times 200 \text{ j}) + 6.000 \text{ km}}{\text{Distance totale parcourue par le véhicule au cours d'une année civile}} \right] \times 100$$

$$\% \text{ Professionnel} = 100\% - \% \text{ Privé}$$

- Le résultat final peut être arrondi à l'unité supérieure, mais si voiture, toujours limitée à 50%.

- Situation où le domicile **coïncide** avec le lieu de travail, le lieu où est exercée l'activité économique ou à partir duquel elle est exercée :
 - le paramètre « Distance domicile-lieu de travail » a une valeur de « **0** » !!!
- « **6.000 km** » = autre usage privé (= week-ends et périodes de vacances)
-  Le facteur 200 jours n'est pas réduit même en cas de **travail à temps partiel**, de télétravail, de congé sans solde, de congés de maladie... !!!

NB : si véhicule mis à disposition en cours d'année, les paramètres 6.000 km et 200 jours sont réduits en conséquence au *prorata temporis*

-    La « Méthode 2 » est subordonnée à **3 conditions cumulatives** :

- 1° un **utilisateur fixe** du véhicule ;
- 2° un **seul véhicule par utilisateur** (→ si 2 véhicules pour un même utilisateur, alors 1 seul véhicule peut bénéficier de la méthode 2, l'autre sera fixé via la tenue d'un registre des déplacements) ;
- 3° le véhicule doit **effectivement être utilisé comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation** dans le cadre de l'activité économique (Circ. AGFisc n° 36/2015, pt 117)

 Si utilisation professionnelle négligeable du véhicule, alors exclusion de la méthode 2 !

Pour l'administration, **l'utilisation professionnelle est négligeable** lorsque le véhicule est utilisé à des fins professionnelles pour **moins de 10%**.

Sont ici visés les assujettis dits à « **activité sédentaire** », tels que:

- les bouchers, les boulangers,
- les cafetiers, restaurateurs
- les libraires,
- les coiffeurs, pharmaciens, ...

TOUTEFOIS :

Lorsqu'un assujetti met un véhicule à la disposition d'un travailleur dans le cadre de sa **politique salariale**, ...

... l'administration considère que, relativement à l'application des **méthodes 2, 3 et 4-35%**, **le véhicule est effectivement utilisé comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation**

(NB : les administrateurs/gérants ne sont pas visés par cette tolérance).

Dès lors, les utilisateurs « sédentaires » ne sont plus exclus des méthodes de simplification !!!

Méthode 3 : approche forfaitaire de l'usage professionnel

- Mesure de simplification qui déroge aux méthodes 1 et 2 ([Circ. AGFisc n° 36/2015, pt 121](#))
- Application d'un forfait général de déduction de 35%
-  La « Méthode 3 » est subordonnée à 3 conditions cumulatives :
 - 1° Le forfait de 35% est applicable à tous les véhicules à usage mixte de l'entreprise, y compris les motos ;
 - 2° Le forfait ne vaut que pour un véhicule par utilisateur

Si un assujetti ou un employé dispose de plus d'un véhicule, l'utilisation prof. de l'autre véhicule (au choix) ne peut être déterminée que par la **tenue d'un registre des trajets !**

3° le véhicule doit **effectivement être utilisé comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation** dans le cadre de l'activité économique (→ au moins 10%) (Circ. AGFisc n° 36/2015, pt 117)

💣 Si utilisation professionnelle négligeable du véhicule, alors exclusion de la méthode 3 !

Exception toutefois pour les employés qui bénéficient d'un véhicule mis à leur disposition dans le cadre de la politique salariale (idem que la méthode 2)

→ Les gérants/administrateurs doivent démontrer une utilisation d'au moins 10% !!!

- Ce forfait s'applique à tous les frais de véhicules (achat, location, entretien, carburant, accessoires, etc.) ;
- Application du forfait de 35% pendant **au moins 4 années civiles !!!**
- **Impossibilité de combiner avec les 2 autres méthodes (1 et 2)**

Application :

Une société dispose d'une flotte de 10 voitures et 2 motocyclettes, tous mis à la disposition de ses collaborateurs pour leurs déplacements privés/prof.

Le gérant utilise à la fois une BMW et une AUDI Q7 qu'il utilise lorsqu'il parcourt en hiver les routes enneigées de la région de Spa.

Pour alléger la charge administrative, le comptable conseille à la société d'appliquer la méthode 3 (forfait de 35%).

Le peut-elle ?

Quels véhicules sont visés ?

Cas particulier de l'assujetti mixte

- Tant pour les méthodes 1, 2, 3 et 4 ;
- Formule en cas de déduction sur la base d'un prorata général (CTVA, art. 46, § 1^{er}) :

TVA acquittée

× **le % d'utilisation prof.**, avec un max. de 50% (si voiture)

× **le prorata de déduction**

- Ex : société assujettie mixte avec prorata de déduction de 80% et usage prof. voiture de 72% (par Méthode 2):

TVA x 80% x (72%, ramené à 50%) = 40% de TVA déductible sur les frais de voiture

Cas particulier de l'assujetti partiel

- Tant pour les méthodes 1, 2, 3 et 4 ;
- Formule pour l'assujetti partiel :

TVA acquittée

× le % d'utilisation prof., avec un max. de 50% (si voiture)

→ Application comme un assujetti ordinaire

Cas particulier de déduction des voitures, voitures mixtes et minibus par des assujettis « personnes physiques » en cas d'affectation partielle

Application

En 2018, un assujetti personne physique achète une voiture neuve pour 40.000 € + 8.400 € de TVA.

Cette voiture est **affectée seulement pour 60%** au patrimoine de l'entreprise. Il a choisi le **forfait prof. fixé à 35% de la méthode 3.**

A combien s'élève la TVA déductible au moment de l'achat ?

Réponse selon l'administration :

Interprétation de l'Adm. précisée dans la **Faq n° 9 de l'annexe 2 de la Circ. AGFisc n° 36/2015.**

Par « TVA acquittée », il y a lieu de comprendre que l'assujetti ne peut déduire que max, 50% des taxes acquittées en tant qu'assujetti, ...

... **c'est-à-dire seules les taxes qui ont pu être affectées au patrimoine professionnel** dans la mesure où la partie non affectée quitte définitivement la sphère TVA !

L'assujetti peut déduire seulement 30% de la TVA acquittée !

La « **quotité affectée corrigée** » est à comparer avec le % d'usage prof. revendiqué :

- 60% quotité affectée x 50% limitation de principe = 30%
- 30% < 35% (méthode 3) → 30% de déduction autorisée

Autre application (assujetti mixte) :

Un assujetti personne physique achète une voiture d'un montant de 10.000 EUR + 2.100 EUR de TVA.

Il l'**affecte** à son patrimoine professionnel à concurrence de **50%** et opère la déduction par application de la **méthode 3 (35%)**.

Cet assujetti exerce également des opérations exemptées de TVA (courtier en assurances). Pour ce faire, il utilise évidemment le véhicule pour se déplacer. Son **prorata général** de déduction s'élève à **60%**.

Quel est le montant de la déduction ?

Solution :

Déduction en principe de 35% (méthode 3),

... mais plafonnée à 25% (50% x 50%)

... et à nouveau limitée par le prorata de 60%

(→ 2.100 EUR x 25% x 60%) = 2.100 EUR x **15%**

→ Application de 3 limitations !!!

2^{ème} catégorie de véhicules

**Méthodes pour les
camionnettes « fiscales »**
(régime distinct pour l'application des
méthodes)

Uniquement application des
méthodes 1 ou 4

Méthode 4 : approche forfaitaire de l'usage professionnel

- **Sont exclues de la méthode 4** ([Circ. AGFisc n° 36/2015, pt 131](#)) :
 - les camionnettes utilisées **exclusivement à des fins professionnelles** (en principe, déduction à 100%, même si usage privé « négligeable » (avant, « insignifiant »))
Ex : camionnette avec plateau de chargement ouvert transportant régulièrement des march. ou matériaux + activité exercée à partir du domicile + voiture berline
 - les camionnettes qui ne sont pas utilisées aux fins économiques ou seulement **de manière négligeable** (déduction sur base des circonstances de fait → accord avec l'office de contrôle TVA local)

NB : L'assujetti peut toujours appliquer la méthode 1

Méthode 4 – 85%

▪ Conditions d'application :

- pour des camionnettes utilisées **de façon principale** comme outils de travail ou moyens d'exploitation dans le cadre de l'activité éco. (= pour transporter des biens) ;
- **appréciation en fait** par l'Administration fondée sur un ensemble de circonstances de fait, tels que :
 1. le transport de choses doit être un élément caractéristique de la nature de l'activité économique;
 2. le type de camionnette utilisée doit être lié à la nature de l'activité économique (plateau de chargement ouvert, espace de chargement séparé, places assises limitées);
 3. l'identité de l'utilisateur (fonction « ouvrier, technicien »)

Méthode 4 – 35%

- **Si les conditions d'application pour le forfait de 85% ne sont pas satisfaites :**

→ application du forfait général de 35% à toutes les camionnettes concernées s'il peut être démontré une utilisation professionnelle d'au moins 10%

NB : Le forfait 35% ne vaut que pour une camionnette par utilisateur (à défaut, utilisation obligatoire du registre de déplacements pour l'autre camionnette)

Exemple :

Un coiffeur (qui se rend un jour par semaine chez certains clients) utilise pour son activité un « pick-up » double cabine de deux rangées de sièges (NB : un pick-up est toujours considéré comme une camionnette fiscale !!!)

Autres caractéristiques à ces 2 forfaits visés par la méthode 4

- Si l'assujetti opte pour l'un ou l'autre forfait :

application pendant **au moins 4 années civiles** à toutes les camionnettes,

SAUF, si conditions du forfait 85% plus satisfaites; on retombe à 35% jusqu'à l'expiration des 4 années ;

- Pour sa flotte de camionnettes, l'assujetti peut **combiner les forfaits de 85% et 35%** en fonction de la nature (caractéristiques) et de l'usage des camionnettes ... **mais pas de combinaison avec la méthode 1 !!!**

➤ Biens meubles autres que des moyens de transport

(y compris :

- pour les PC, smartphone, ... d'une valeur < à 1.000 EUR, HTVA qui ne sont pas des biens d'investissement
- ou pour les biens pris en location)

L'assujetti a la possibilité d'opter pour un **forfait général de 75%** de droit à déduction en cas d'usage mixte. Ce forfait s'applique aussi aux frais d'utilisation de ces biens (frais internet, communication, ...).

- 💣 En cas d'option du forfait, il s'applique à tous les biens meubles à usage mixte si usage prof. > à 50%. A défaut, usage réel à déterminer pour le bien concerné...

NB : si l'assujetti peut prouver un usage exclusivement prof., alors déduction à 100% même si usage privé insignifiant

Application :

Une société dispose à son siège d'exploitation de **5 PC « fixes » d'une valeur de 800 EUR**, hors TVA chacun et de **3 PC « portables » d'une valeur de 1.200 EUR**, hors TVA.

Les 3 PC portables sont mis à la disposition des employés qui peuvent l'utiliser à titre privé. Un ATN est établi en ISR à charge de chaque employé).

Sur la base d'une estimation d'utilisation du matériel informatique :

- 1 PC portable A est utilisé à 80% prof;
- 1 PC portable B est utilisé à 60% prof.;
- 1 PC portable C est utilisé à 30% prof.;

Les 5 PC « fixes » sont utilisés exclusivement au bureau pour les activités de la société

La société veut alléger sa charge administrative et opte pour le forfait de 75% ? Le peut-elle et pour quels PC ?

Solution :

- Oui, la société peut opter pour le forfait général de 75% ;
- Les PC qui peuvent être concernés par le forfait sont les PC portables « A et B » qui ont une **utilisation prof. > à 50%**.
- Le **PC portable « C » est exclu du forfait de 75%** (déduction limitée à 30% sous le contrôle de l'administration et, en principe, sur la base d'éléments probants) ;
- Tous les **PC fixes** sont exclus du forfait mais bénéficient de la **déductibilité totale** car pas d'usage privé présumé !

Autres exclusions du forfait de 75% :

En principe, pour les livraisons de biens, telles que **l'électricité, le gaz, l'eau, le mazout**, etc. qui sont liés à un bâtiment, l'usage prof. doit être déterminé compte tenu des circonstances de fait sous le contrôle de l'administration.

Mais TOLERANCE ADMINISTRATIVE :

Pour les frais de **chauffage** et d'**électricité** liés à l'usage d'un bâtiment, fournis gratuitement à un dirigeant ou un employé qui utilise ces biens également à des fins privées, ...

... l'assujetti personne morale peut, **en cas de consommation normale**, déduire la totalité de la taxe due (y compris sur l'utilisation privée), si la TVA, calculée sur le montant de l'ATN établi en ISR, soit versée à l'Etat (TVA à reverser au plus tard le 20/04 de l'année qui suit la consommation en grille 61 de la déclaration)

➤ Biens immeubles par nature

Pas de forfait de 75% (même pour les frais de chauffage, d'électricité, d'eau, ...) et déduction de la partie prof. sur la base des superficies occupées à l'activité économique taxable (TVA)

Idem pour les travaux immobiliers et les travaux immobiliers assimilés (installation de chauffage central, installation sanitaire, installation électrique, meubles de cuisine et de salle de bain, ...)

Mais arrêt de la Cour d'appel de Gand, 10/01/2010 (usage prof. sur base de la valeur locative !!!)

4. La location d'une seule voiture au gérant de la société : déduction de 100 ou 50 % ?

Principes

Pour pouvoir prétendre à la déduction totale, il doit s'agir d'une activité de location de véhicules à titre onéreux non occasionnelle et « d'une importance et consistance significatives ».

La Cour de cassation a déjà précisé que :

« lorsqu'une entreprise se borne à donner des voitures en location à une société liée, celle-ci n'exerce pas une véritable activité de location de voitures automobiles dans la mesure où une « activité professionnelle » doit consister en la livraison de biens et services effectuée « de manière régulière et indépendante » (Cass., 9 janvier 1998, confirmant l'arrêt de la Cour d'appel de Liège, 14 juin 1996).

Une société qui ne donne annuellement en location qu'un ou deux véhicules à une seule et même personne, qui, du reste, entretient un lien privilégié avec elle, puisqu'il s'agit soit du principal actionnaire de la société, soit d'une société animée par un de ses actionnaires ne peut être considérée comme une entreprise de location de voitures (Liège, 9 février 2011, rôle n°2009/RG/902, Anvers, 21 septembre 1994, Bruxelles, 24 novembre 1987).

Par conséquent, les assujettis qui se limitent à louer des voitures à des actionnaires, dirigeants ou membres du personnel ne peuvent être considérés comme des loueurs professionnels (pas accessibilité à tout public).

Le fait que la mise à disposition ait lieu moyennant le paiement d'une somme présentée comme le prix de location importe d'ailleurs peu dans la manière d'apprécier la situation (Q.P. n° 1257 de M. Wathelet du 2 juin 2006).

Le Tribunal de 1^{ère} instance de Flandre Occidentale du 03/12/2018 a confirmé cette position.

Dans cette affaire, une société a acheté une Bentley Continental S2 (1^{ère} immatriculation en 1962) pour le prix de 35.642 EUR. Elle l'a fait réparer et restaurer pour la somme totale de 238.852,03 EUR + 50.159,04 EUR de TVA.

La voiture est donnée en location au gérant de la société pour une période de 5 ans et pour un loyer de 1.000 EUR, HTVA/mois. De ce fait, la TVA sur les réparations est déduite à 100%.

L'Administration rejette d'une part 50% de la TVA déduite et d'autre part estime que la base d'imposition de 1.000 EUR/mois est peu élevée par rapport à la valeur du véhicule « Oldtimer » rare.

Conformément à l'art. 33, § 2, du CTVA, la base d'imposition est constituée par la valeur normale lorsque le bénéficiaire de la location n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA et est lié avec le loueur en raison d'un contrat de travail ou en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société.

Comment déterminer cette valeur normale « mensuelle » ?

$$= \frac{[(\text{Valeur d'achat} + \text{valeur des réparations}) \times 50\%]}{5 \text{ ans}} \times 1/12$$

$$= \frac{[(35.642 + 238.852) \times 50\%]}{5} \times 1/12 = \mathbf{2.287 \text{ EUR}} > \mathbf{1.000 \text{ EUR}}$$

5. Les frais de nourriture et de boissons

Frais de restaurant et d'hôtel (CTVA, art. 45, § 3, 3°)

TVA non déductible, **SAUF** :

- S'ils sont acquittés par le personnel (*personnes liées par un contrat de travail* : → *exclusion des gérants et administrateurs, confirmée par Bruxelles, 25/02/2016*) en dehors de l'entreprise dans le cadre d'une mission déterminée (= en vue d'exécuter une LB ou PS) ;

Exemple :

Un technicien d'une entreprise bruxelloise doit installer un chauffage central à Arlon. Cette mission dure 2 jours pendant lesquels il dort et mange à l'hôtel.

La TVA est totalement déductible sur ces frais (restaurant et hébergement) à condition que la facture soit établie au nom de l'entreprise bruxelloise.

MAIS « NON DEDUCTIBLES » :

- Frais réalisés par le **comptable interne** d'une entreprise lorsqu'il doit, durant l'exécution de ses tâches, effectuer des déplacements d'une filiale de l'entreprise à l'autre.
- Frais horeca d'un représentant commercial lors d'une **prospection**, sans que des livraisons soient effectuées

Cas particulier : nourriture et/ou boissons fournies aux participants à un séminaire

Traitement TVA de la nourriture et/ou des boissons que peuvent consommer les participants à un séminaire, par exemple durant la pause de midi

Conformément à la jurisprudence constante de la CJUE, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, **il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule cette opération** et ce, afin de déterminer s'il s'agit de 2 ou plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique (voir arrêts, *Faaborg-Gelting Linien*, aff. C-231/94, du 02/05/1996, pts 12-14 ; *Card Protection Plan Ltd*, aff. C-349/96, du 25/02/1999, pt 27 et svts ; *Levob Verzekeringen en OV Bank*, aff. C-41/04, du 27/10/2005).

La distinction suivante peut déjà être faite sur la base de la jurisprudence précitée.

- La nourriture et/ou les boissons fournies sont accessoires à l'opération principale et suivent le régime TVA de cette opération principale

Lorsqu'il ressort des faits que la fourniture de la nourriture et/ou des boissons **dans le chef des participants n'est pas un but en soi mais simplement un moyen de rendre plus attrayante l'opération principale** de l'organisateur, la nourriture et/ou les boissons fournies sont seulement considérées comme accessoires à l'opération principale.

Ce sera le cas lorsque les **2 conditions** suivantes sont remplies :

1. *Le prix de la participation au séminaire est un « prix fixe unique », peu importe que le participant consomme ou non la nourriture et/ou les boissons offertes.*

Le participant ne peut choisir de renoncer à la nourriture et/ou aux boissons moyennant une diminution du prix. Le participant ne peut choisir de pouvoir consommer la nourriture et/ou les boissons moyennant un supplément de prix ;

2. Dans le chef de l'organisateur du séminaire, **le coût total de la restauration est « faible »** en comparaison avec le coût de l'organisation proprement dite du séminaire (à savoir les frais qui sont directement nécessaires et indispensables pour donner le séminaire, tels que par exemple les frais concernant les orateurs, la location de la salle, les équipements multimédia, les frais d'impression, etc.).

Les frais de séjour (nuitées d'hôtel) et les frais de transport ne sont par exemple pas visés.

L'Administration admet dans chaque cas qu'il est satisfait à cette condition lorsque le **coût de la restauration s'élève à maximum 15%** du coût proprement dit du séminaire.

Dans cette situation, la fourniture de nourriture et/ou de boissons suit le régime TVA de l'opération principale et ce, peu importe si la facture ventile le prix unique.

→ Le prix relatif à la fourniture de nourriture et/ou de boissons est soumis au taux de 21%.

- La fourniture de nourriture et/ou de boissons fournies est une opération principale distincte qui suit son propre régime TVA

Dans ce cas, ils constituent un élément important dans le choix des participants de s'inscrire ou non à l'événement. Il s'agit en principe de (au moins) 2 opérations principales distinctes.

Ce sera notamment le cas si l'une des 2 conditions ci-avant n'est pas remplie ((1) **coût important du prix de la fourniture de nourriture/boissons**).

C'est aussi le cas lorsque la consommation de nourriture et/ou de boissons est (2) **optionnelle** (à savoir quand les participants peuvent payer un supplément de prix pour la consommation ou quand ils bénéficient d'une ristourne lorsqu'ils renoncent à la possibilité de consommer de la nourriture et/ou des boissons).

→ PS « octroi de participer à un séminaire » : 21%

→ PS « services de restaurant » : 12% (et 21% pour les boissons)

Et qu'en est-il du droit à déduction de la TVA ?

- **Dans le chef de l'organisateur du séminaire :**

La TVA sera déductible si l'organisateur mentionne de manière distincte les frais de nourriture et/ou de boissons sur les factures émises à l'attention des participants.

A défaut, cette TVA n'est pas déductible.

- **Dans le chef des participants (assujettis) du séminaire :**

En cas de facture avec ventilation, la TVA relative à ces frais n'est évidemment pas déductible.

En cas de facture non ventilée, la TVA est totalement déductible puisque l'exclusion de la déduction interviendra dans le chef de l'organisateur ...

6. Les frais de réception (CTVA, art. 45, § 3, 4^o)

Concerne les frais de relations publiques effectués pour l'accueil, la réception, le divertissement ou la détente des visiteurs étrangers à l'entreprise (*tels que des clients, fournisseurs, relations d'affaires, administrateurs, gérants, actionnaires, commissaires, ... autres que des membres de la direction ou du personnel, sous contrat de travail*).

But : créer une atmosphère agréable.

Sont exclus (entre autres) :

- hôtel et autres frais de séjour
- frais de restaurant et services de traiteur
- frais de voyage
- location de tentes, meubles, tapis, voitures... à l'occasion des manifestations organisées par une entreprise.

Exemples :

1. La TVA grevant les frais réalisés pour **l'aménagement et l'équipement d'un appartement mis gratuitement à la disposition de certains clients ...**

... n'est **pas déductible**.

2. La TVA grevant les frais réalisés durant l'organisation d'une **fête à l'occasion des 50 ans d'existence de l'entreprise**, et à laquelle assistent des clients et fournisseurs potentiels,

... n'est **pas déductible**.

3. Les frais d'aménagement et de **décoration des salles d'attente** ...

... sont, en revanche, **déductibles** dans la mesure où ils sont réalisés dans le cadre habituel où les contacts professionnels et commerciaux ont généralement lieu

4. Les fleurs

4.1. Les fleurs achetées par une entreprise, spécifiquement destinées à la **décoration des tables à l'occasion de son assemblée générale annuelle ou pour la réception de clients, ...**

... ne sont **pas déductibles**.

4.2. Les fleurs achetées et destinées spécifiquement à **la décoration des tables des locaux de l'entreprise, ...**

... sont **déductibles**.

NB : 4.3. Les fleurs (< à 50 €, hors TVA) achetées pour offrir à un client ...

... sont **déductibles** (cadeau commercial, voir infra).

4.4. Les fleurs offertes à un membre du personnel (mariage, naissance, ...) sont ...

... en revanche **non déductibles** peu importe le prix (avantages sociaux à caractère privatif, voir *infra*)

Mais,
les **frais à caractère publicitaire** ne sont pas
considérés comme des frais de réception !!!

**Quand peut-on parler de frais de publicité
dont la TVA est totalement déductible ?**

Voir Décision TVA n° E.T. 124.247 du 13/03/2015.

Jurisprudence de la Cour de Cassation (Cass., 15/06/2012) :

L'administration accepte **le droit à déduction** de la TVA grevant les **frais d'aménagement et de décoration, les frais de logement, de nourriture et de boissons ...**

... qu'un assujetti fait **dans le cadre d'un événement** qu'il organise pour **ses clients existants ou potentiels** et qui a principalement et directement pour but la fourniture de biens ou services bien déterminés (et ce, même si rien n'est vendu lors de l'événement).

Les frais en question ne sont pas considérés dans ces circonstances comme des frais de logement, nourriture et boissons au sens de l'art. 45, § 3, 3°, du CTVA, ni comme des frais de réception au sens de l'art. 45, § 3, 4°, du CTVA, mais bien comme des **frais de publicité ayant un caractère professionnel.**

La charge de la preuve incombe à l'assujetti qui doit, cas par cas, pouvoir démontrer que les frais sont réellement engagés dans le cadre d'une activité, ...

... au profit de ses clients existants ou potentiels, qui a principalement et directement un but publicitaire avec l'intention de promouvoir la vente de ses produits ou services.

Sont visés, par exemple, les **journées portes ouvertes pour la présentation d'un nouveau modèle de voiture**

Business seats :

Utilisation de loges et de business seats = publicité

→ Droit de déduction de la location de business seats et de loges dans les stades de football et autres activités sportives ou culturelles, lesquels peuvent être considérés comme **frais publicitaires ...**

... si l'entrepreneur réalise, d'une manière ou d'une autre, de la publicité de façon visible (obligation d'affiches publicitaires dans la loge !!!)

ATTENTION : la TVA sur les frais horeca pour les loges ou *business seats* n'est pas déductible dans le chef du preneur de services !!!

Taux de TVA applicable à la location de business seats et loges ?

Au niveau de son analyse juridique, l'opération intervenue entre le club sportif et l'entreprise ne saurait en aucune façon être regardée comme l'exécution d'une prestation de publicité puisque la publicité est en fait assurée par l'entreprise elle-même, et ne peut être traitée que comme ayant pour objet l'octroi du droit d'accès à une installation dans laquelle se déroule un spectacle sportif (QP n° 249 du 06/10/1992 de M. de Clippele)

→ **Taux de 6%** (en vertu de la rub. XXVIII du Tabl. A de l'annexe à l'A.R. n° 20)

Toutefois, si la mise à disposition de la loge est faite en-dehors de tout accès à une installation dans laquelle se déroule un spectacle sportif ou culturel (ex : séminaire, formation, ...) = **taux de 21%**

Traitement des repas fournis avec le prix de la loge ?

En principe, les frais de restaurant qui accompagnent la mise à disposition d'un business seat constituent des prestations accessoires à l'opération principale qu'est le droit d'accès aux installations.

→ La prestation accessoire suit le même régime fiscal que l'opération principale sur le plan de la localisation et du taux de TVA :

- * **si facture non ventilée** : taux de 6% pour le tout
(☛ déduction frais de restaurant dans le chef du facturant non admise)
- * **si facture ventilée** : 6% (accès installation) et 12%/21% (frais de restaurant) (☛ déduction frais de restaurant dans le chef du facturant admise, mais rejetée dans le chef du client preneur)

7. Frais d'habillement de ville et vêtements professionnels

- **Les vêtements professionnels « spécifiques »** (salopettes garagistes, toges avocats, blouse blanche pour le chirurgien esthétique, ...) sont **déductibles** dès lors qu'ils sont admis à l'ISR ;
- En revanche, les **frais d'habillement** sont **non déductibles** en vertu de l'art. 45, § 1^{er}, du CTVA étant donné que ces frais présentent intrinsèquement toujours un caractère privé !

Voir en ce sens :

Liège, 7 novembre 2018, n° 2015/RG/1557 ;

Bruxelles, 21 septembre 2017, rôle n° 2015/AF/48 ;

Gand, 6 janvier 2009, rôle n° 2008/AR/617

Mons, 19 mars 2008, rôle n° 2006/RG/926

La **Cour d'appel de Bruxelles** partage le point de vue de l'administration (Bruxelles, 21 septembre 2017, rôle n° 2015/AF/48).

Elle rappelle que c'est l'assujetti qui a la charge de la preuve de son droit à déduction.

Lorsqu'il ne s'agit pas de vêtements professionnels spécifiques, dont l'utilisation est imposée spécifiquement par l'activité économique exercée par l'assujetti, ce qui est le cas par ex., pour un entrepreneur, de casques de chantier, de bottes de chantier ou de salopettes, le droit à déduction ne peut pas s'ouvrir.

En effet, **des chemises, des costumes, des pantalons, des cravates, ... ont un caractère intrinsèquement privé** et sont des vêtements qui sont habituellement portés dans la vie ordinaire des hommes.

En outre, selon la Cour d'appel de Bruxelles, il appartient à l'assujetti de **démontrer que ces vêtements ont été exclusivement portés durant les heures de travail.**

La simple mention « vêtement de travail » sur la facture sans autre détail ne permet pas d'ouvrir le droit à déduction à défaut de précision du type de vêtement de travail.

Dans le cas où un assujetti souhaite **déduire partiellement l'usage** de tels vêtements à caractère intrinsèquement privé en raison d'une utilisation mixte de ceux-ci, ...

... il n'en demeure pas moins qu'il garde le fardeau de la preuve de la preuve de la partie prétendument professionnelle de l'usage des vêtements.

8. Les cadeaux commerciaux de faible valeur et les articles publicitaires

❑ Notion et définition de la remise à titre gratuit d'un cadeau commercial de faible valeur

Jusqu'au 30.09.2019, la notion et définition de la remise à titre gratuit d'un cadeau commercial de faible valeur étaient reprises dans des commentaires administratifs (circ. n° 2017/C/32 du 29/05/2017).

Vu que l'art. 12, § 1er, al. 3, du CTVA, charge le Roi de déterminer les conditions d'application auxquelles doivent satisfaire les prélèvements visés à l'art 12, § 1er, al 1er, 2°, du CTVA en ce qui concerne la valeur des cadeaux commerciaux de faible valeur (...), un nouvel arrêté royal (A.R. n° 59) est entré en vigueur à la date du 30.06.2019.

Les conditions d'application de ce régime sont donc désormais ancrées dans la législation TVA.

Dès lors, le prélèvement non taxable de la remise à titre gratuit de cadeaux commerciaux de faible valeur doit répondre aux **3 conditions (légales) suivantes** :

- 1° le bien est remis dans le cadre de relations commerciales ;
- 2° le bien ne peut être revendu par le bénéficiaire dans le cadre d'une activité économique ;
- 3° le prix d'achat, ou, à défaut de prix d'achat, la valeur normale du bien, est inférieur à 50 EUR, hors taxe.

Par ailleurs, le Rapport au Roi précise que ces cadeaux se distinguent des échantillons commerciaux en ce sens qu'ils ne sont pas de même nature que les produits habituellement vendus par l'entreprise et qu'ils ne sont pas distribués dans un cadre publicitaire.

La **1^{ère} condition** signifie qu'il doit s'agir principalement des cadeaux distribués à des clients ou fournisseurs réguliers en vue d'entretenir de bonnes relations commerciales.

La **2^e condition (qui est une nouveauté)** constitue une application particulière de la règle anti-abus (CTVA, art. 1^{er}, § 10).

Elle vise à éviter un détournement de l'objectif poursuivi par ce régime et qu'au travers de la distribution de cadeaux commerciaux, un droit à déduction ne soit exercé par un assujetti (le distributeur de « cadeaux commerciaux ») au profit d'un autre assujetti (le bénéficiaire de ces cadeaux commerciaux) avec lequel, par exemple, il serait étroitement lié sur le plan économique ou juridique mais qui ne bénéficierait quant à lui pas d'un droit à déduction intégral.

Par conséquent, la notion de cadeau commercial implique que **le bénéficiaire du cadeau se trouve au stade final de consommation de ce bien.**

Enfin, la **troisième condition** fixe la valeur maximale, hors TVA, du cadeau distribué (soit 50 EUR, hors TVA).

En effet, ni le Code de la TVA ni ses arrêtés pris pour son exécution ne fixait ce montant (→ uniquement dans des commentaires administratifs).

NB : à toutes fins utiles, en France, le seuil à ne pas dépasser, depuis le 01.01.2016, est de 69 EUR, toutes taxes comprises (CGI, article 28-00, A, annexe 4).

Ce montant est par ailleurs réévalué tous les 5 ans proportionnellement à la variation de l'indice mensuel des prix à la consommation de l'ensemble des ménages (le montant était de 65 EUR, TTC, jusqu'au 31.12.2015).

La remise de boissons spiritueuses (boissons d'un taux d'alcoométrie > à 22°, tels les cognac, vodka, whisky, ...), est exclue de ce régime de faveur et la TVA grevant l'achat de ces boissons n'est jamais déductible,

... à moins que l'acheteur n'exploite un restaurant ou un café ou encore qu'il ait pour activité habituelle la vente de boissons alcoolisées.

... à moins que ces boissons soient offertes à titre d'échantillon ou dans le cadre d'une dégustation.

En revanche, les **bouteilles de vin et de champagne** qui sont offertes en cadeau sont visées par le régime des cadeaux commerciaux (taux d'alcoométrie ne dépassant pas les 22°).

Le seuil de 50 EUR, hors TVA, s'apprécie en tenant compte de **tous les objets offerts simultanément en cadeau.**

Si, par exemple, le cadeau est composé par l'assujetti lui-même, il faut additionner le prix de tous les objets offerts en cadeau à un client ou à un fournisseur pour vérifier si la valeur du cadeau est inférieure ou non à 50 EUR hors TVA (*Manuel TVA*, n° 350, 2^{ème} alinéa).

Aussi, lorsqu'un assujetti offre un colis de deux bouteilles de vin et un ballotin de pralines à l'occasion de l'anniversaire d'un de ses clients, il faut prendre les deux objets en considération pour apprécier si le prix d'achat de ce cadeau est inférieur ou non à 50 EUR hors TVA.

Le fait qu'il soit éventuellement fait **mention du nom et de l'adresse de l'entreprise sur ledit cadeau est sans influence** à cet égard. Il ne peut s'agir d'un article publicitaire déductible (Q.P. n° 1447 du 28/02/95, M. Van Den Eynde).

Il est important d'observer que la **circulaire n° 2017/C/32** du 29 mai 2017 ajoute une **condition supplémentaire** selon laquelle,

« par relation professionnelle, un seul cadeau commercial de faible valeur est pris en considération par année civile pour la déduction de la TVA.

Lorsqu'au cours de la même année civile plusieurs cadeaux d'une valeur inférieure à 50 EUR, TVA non comprise, sont offerts à une même relation professionnelle, la déduction ne peut être exercée que pour l'un de ces cadeaux commerciaux ».

Une telle condition a déjà été approuvée par la Cour de justice dans l'affaire EMI Group Ltd dans la mesure où le Royaume-Uni la prévoit dans sa législation TVA (C.J.U.E., 30 septembre 2010, aff. C-581/08).

Toutefois, comme elle n'est pas expressément prévue par la loi ou l'arrêté royal en Belgique, son caractère exécutoire par voie de circulaire est actuellement discutable (voir commentaires du Conseil d'Etat sur le projet d'arrêté royal initial). → **Projet de reprendre cette condition dans la loi.**

Et la TVA grevant la remise d'un ticket d'entrée dans un cinéma, théâtre, ..., ou pour assister à un match de football d'une équipe professionnel est-elle déductible si le coût n'atteint pas 50 EUR hors TVA ?

En principe, la notion de cadeau commercial de faible valeur ne concerne que les « BIENS ». Or, la remise de tickets d'entrée permet d'assister à une manifestation et donc à une prestation de services.

Toutefois, la circulaire n° 2017/C/32 du 29 mai 2017 admet que de tels tickets qui sont considérés comme des « BONS A USAGE UNIQUE » soient assimilés à des cadeaux commerciaux.

Est qualifié de bon à usage unique lorsque le « lieu de l'opération et la TVA due (taux) » sont connus au moment de l'émission du bon (>< bon à usage multiple : pas de TVA due au moment de la vente du bon).

□ Articles publicitaires

Par analogie avec le régime applicable en matière d'impôts sur les revenus (voir CIR.1992, art. 53, 8°), ...

... et en vue d'une harmonisation entre ces deux impôts,

l'administration a décidé d'**introduire en TVA la notion d'articles publicitaires** en la dissociant du régime des cadeaux commerciaux de faible valeur (comme c'est le cas sur le plan des impôts directs).

Le régime TVA des articles publicitaires est donc **distinct de celui des cadeaux commerciaux** de faible valeur.

La TVA qui grève l'achat d'articles publicitaires est déductible si les objets concernés satisfont aux « **3 conditions** » cumulatives suivantes (définition qui s'inspire de l'ISR) :

- ils sont **destinés à une très large diffusion** et ne sont **pas réservés à une catégorie limitée de clients** ou de relations d'affaires ;
- ils ont une « **faible valeur** » **pour ceux qui les reçoivent** ;
- ils portent de manière apparente et durable la **dénomination de l'entreprise** donatrice.

L'administration vise ici les stylos à bille, les agendas, les calendriers, les porte-clefs, les cendriers, etc.

Dans la mesure où ces biens doivent avoir une « faible valeur » pour ceux qui les reçoivent, **l'administration ne subordonne pas le droit à déduction à un plafonnement annuel de distribution par bénéficiaire.**

Toutefois, la **circulaire ne mentionne aucun seuil** pour définir la faible valeur d'un article publicitaire. Le « *Commentaire* » de **l'art. 53 du CIR.92** reprend plutôt les termes de « **valeur modique** » et ne mentionne pas non plus de montant.

Il est cependant **raisonnable d'estimer que ce seuil serait respecté si la valeur de l'objet distribué est < à 10 EUR, TVA comprise** (→ la position de l'Administration est dès lors souhaitable ...).

A l'instar du régime applicable à l'ISR, les cadeaux d'affaires sous forme de **biens de consommation courante** (vins, champagnes, chocolats, parfums, fleurs, ...) ...

... ne satisfont pas à la condition relative à la mention apparente et durable de la dénomination de l'entreprise, **vu leur existence éphémère.**

Ces biens continuent par conséquent à être considérés comme des cadeaux commerciaux de faible valeur et relèvent de ce régime.

9. Les avantages sociaux

En TVA, il faut distinguer les avantages sociaux à caractère « collectif » des avantages sociaux à caractère « privatif » (cadeaux de circonstance)

- **Avantages sociaux collectifs (TVA déductible)**
 - Sont collectifs s'ils s'appliquent **pour tous les travailleurs**, qui se trouvent dans les mêmes circonstances et lorsque les avantages, de par leur manière d'être octroyés, **ne peuvent être individualisés** ;
 - En TVA, **il n'existe pas de liste exhaustive** pour laquelle la déduction est autorisée, comme c'est le cas à l'impôt sur les revenus (→ Liste mentionnée dans le Manuel de la TVA)

- 1) La construction et l'entretien d'un club-house, **d'installations sanitaires**, d'une garderie d'enfants, d'un **service médical ou pharmaceutique** destiné à fournir une assistance médicale en cas d'accident de travail, d'un terrain de sport ;
- 2) **L'achat et l'entretien d'équipements de sport**, d'instruments de musique, de matériel et d'accessoires que les membres du personnel utilisent pour une activité sportive ou musicale et dont ils ne deviennent pas propriétaires ;
- 3) Le **transport gratuit des ouvriers par autocar (ou par camionnette)** depuis leur domicile ou d'un endroit proche de leur domicile jusqu'à l'usine et vice-versa (IDEM pour les frais de transport en commun) ;

- 4) La **distribution gratuite de potage ou de boissons** (café, thé, lait, soft soda, bière, etc., **mais à l'exception des boissons spiritueuses** et de ceux destinés pour la consommation propre de l'assujetti pers. physique indépendant) ;
- 5) La **distribution gratuite de fruits comme en-cas pour la consommation immédiate pendant les heures de travail** (v. déc. TVA n° E.T. 124.506 du 3/09/2013). Cette position se base sur la décision prise en la matière en ISR (v. circ. AGFisc n°27/2012 du 6/08/2012) ;
- 6) Les biens et les services utilisés à des fins collectives pour une **réception ou une fête donnée à l'occasion d'une nomination, d'une remise de décorations à des lauréats du travail, d'une fête de Saint-Nicolas, et autres fêtes de ce genre (fin d'année)**

Quels types de frais ?

Exemples :

- fleurs utilisées pour décorer le local où se déroule la fête ou la réception,
- nourriture et boissons non accompagnées de services d'un traiteur ou restaurateur qui sont consommées dans l'entreprise durant cette fête ou réception (= achat de boissons non spiritueuses, de plats préparés ou préparés par le personnel même de l'entreprise).

Toutefois, pour la fête de l'entreprise, la TVA grevant des **frais de restaurant** (opérations qualifiées de prestations de services) ou d'autres frais visés à l'art. 45, § 3, 3°, du CTVA (tabacs, boissons spiritueuses) **n'est pas déductible.**

- 🎁 **Pas déductible non plus le cadeau** (montre, smartphone, ...) offert au membre du personnel à l'occasion de sa mise à la retraite ou sa nomination (= **avantage privatif**)

Certains cadeaux distribués aux membres du personnel ou à leurs enfants peuvent, **par tolérance administrative**, être rangés parmi les « avantages collectifs » aux **3 conditions suivantes** :

- les cadeaux sont distribués « **à tous les enfants** » des membres du personnel qui répondent à une condition d'âge prédéterminée ou « **à tous les membres** » du personnel ;
- le prix d'achat ou, à défaut de prix d'achat, la valeur normale du cadeau offert à un membre du personnel ou à un enfant d'un membre du personnel est **< à 50 EUR, TVA non comprise** (35 EUR jusqu'au 28 mai 2017) ;
- les **cadeaux distribués ne peuvent consister** en des biens visés à l'art. 45, § 3, 1° et 2°, du CTVA, c'est-à-dire des tabacs manufacturés ou des **boissons spiritueuses**, pour lesquels la déduction de la TVA est toujours exclue.

Nouveauté dans la circulaire n° 2017/C/32 du 29 mai 2017 :

Par analogie avec le régime des cadeaux commerciaux de faible valeur, **la tolérance administrative** susvisée **ne vaut plus dorénavant que :**

- *pour un seul cadeau de circonstance par bénéficiaire (membre du personnel ou enfant d'un membre du personnel)*
 - *par année civile, indépendamment du moment ou de l'occasion concernée, et donc plus nécessairement à la Saint Nicolas ou lors des fêtes de fin d'année.*
- Si, au cours de la même année civile, plusieurs cadeaux d'une valeur inférieure à 50 EUR, TVA non comprise, sont offerts à un membre du personnel ou à un enfant d'un membre du personnel, **la déduction ne peut être exercée que pour l'un de ces cadeaux !**

Comme pour les cadeaux commerciaux, le « **bon à usage unique** », tel que défini ci-avant, peut également être considéré comme un **cadeau de circonstance** pour le personnel lorsqu'il répond aux conditions susmentionnées (maximum 50 EUR, TVA non comprise et bon offert à tous les membres du personnel).

Ex. :

- un bon pour l'achat d'un CD dans un magasin situé en Belgique ;
- un bon qui donne accès à deux entrées de cinéma dans un complexe situé en Belgique.

■ Avantages sociaux privés (TVA non-déductible)

Reste toujours non-déductible la TVA qui grèverait :

- les cadeaux remis lors d'une fête ou d'une réception organisée à l'occasion d'une mise à la retraite ou d'une nomination ;
- les cadeaux remis à l'occasion de la fête du travail aux membres du personnel qui comptent un certain nombre d'années d'ancienneté ;
- les fleurs et cadeaux qu'un assujetti offre à un membre de son personnel à l'occasion de son mariage, d'une naissance, ...

En effet, pour ces situations susvisées, la condition qui impose que le cadeau soit distribué « à tous les membres » du personnel n'est pas respectée de sorte qu'on a affaire ici à un avantage social privé et non collectif !

10. Les dons de biens alimentaires et non-alimentaires

❑ **Dons de biens alimentaires aux banques alimentaires reconnues et aux associations caritatives** (CTVA, art. 12, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, b))

N'est pas soumise à la TVA (= pas de prélèvement) :

La remise à des fins caritatives d'aliments destinés à la consommation humaine,

à l'exclusion des boissons spiritueuses,

dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus,

à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation ».

= aliments invendables eu égard au fait que la date de péremption est imminente ou au fait que l'emballage habituel est gravement endommagé

Le non-prélèvement taxable est subordonné à la condition que les entreprises de secteur de la distribution livrent les denrées :

- aux **banques alimentaires** reconnues ;
- *aux commerces locaux qui fournissent à titre gratuit des produits alimentaires **aux administrations locales** (p. ex., CPAS) ou bien **aux institutions caritatives locales reconnues par ces administrations locales** (p. ex. Les Restos du Cœur)*

NB : conditions de reconnaissance : voir Décision du 21/05/2015

Comme par le passé, la mesure s'applique **uniquement aux produits alimentaires** destinés à la consommation humaine, **indépendamment du taux de TVA** qui aurait normalement été applicable.

→ les **homards, crabes, langoustes, huîtres et autres caviars relèvent désormais de la non-taxation ...**

Il est important de signaler que les dons de denrées alimentaires sous quelque forme que ce soit entrent en ligne de compte pour le régime préférentiel, **que les produits en question :**

- **soient dans leur état original de commercialisation**
- **ou qu'ils aient préalablement été transformés ou préparés, sous la forme de repas ou de colis alimentaires par exemple.**

Cette règle est en effet importante pour les restaurants sociaux, qui revendiquent depuis longtemps l'abandon de la condition selon laquelle les denrées alimentaires doivent se trouver dans leur état original.

Il n'est de surcroît plus exigé que les dons soient entièrement gratuits, **une petite contribution peut être demandée** en ce qui concerne les frais de transport, d'emballage ou réemballage, de réfrigération, de stockage, de transformation ou de préparation.

Le Roi est notamment chargé de préciser le montant qui peut être porté en compte au titre de frais (CTVA, art. 12, § 1^{er}, al. 2 nouveau).

Toutefois, en Commission des Finances et du Budget, le Ministre a précisé que **le montant pouvant être facturé pour un repas sera également fixé par voie de circulaire** et ce, après concertation avec les secteurs et services concernés. Cette concertation est actuellement en cours.

- ❑ **Dons de biens non alimentaires** (CTVA, art. 12, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, c))

Depuis le **16.05.2019**, l'article 12, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, du CTVA en matière de prélèvement taxable est complété d'un **point c)** :

N'est pas soumise à la TVA :

« *la remise à des fins caritatives de biens non alimentaires **de première nécessité**, autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation* ».

Objectif (Doc. parl., n° 54-3559/001) :

Elargir la non-perception de la TVA aux dons d'invendus non alimentaires (principe déjà appliqué en France et aux Pays-Bas).

Biens qui sont visés par le régime de faveur :

- produits d'hygiène de première nécessité : savons, shampooings, brosses-à-dents, couches-culottes pour bébé et produits de beauté et de soin basiques : démaquillants, rasoirs et crèmes à raser ;
- produits médicaux domestiques de base : aspirine, pansements ;
- produits d'entretien domestique : nettoyeurs pour sol, produits à lessiver et sac-poubelles ;
- vêtements et chaussures.
- jouets, matériel scolaire (stylos, crayons et cartables) ;
- ustensiles de cuisine tels que les casseroles et les poêles ;
- biens de confort domestique basiques tels que le linge de maison.

En revanche, **les biens suivants ne sont pas visés et leur remise restent taxables** (*Doc. parl.*, n° 54-3559/002 et n° 54-3559/003 et C.R.I.V, Ch., 2018-2019, séance du 28.03.2019, n° 54-PLEN-278, p. 22-26) :

- les appareils électroménagers tels que les fours à micro ondes, les plaques de cuisson et les sèche-linges ;
- les meubles meublants ;
- les matelas ;
- les poussettes ;
- les véhicules ;
- les tondeuses à gazon.

Dans le même ordre d'idée (et même si les travaux parlementaires et la circulaire ne le soulignent pas), les **appareils informatiques et de téléphonie** (comme les smartphones) sont, à notre sens, également exclus.

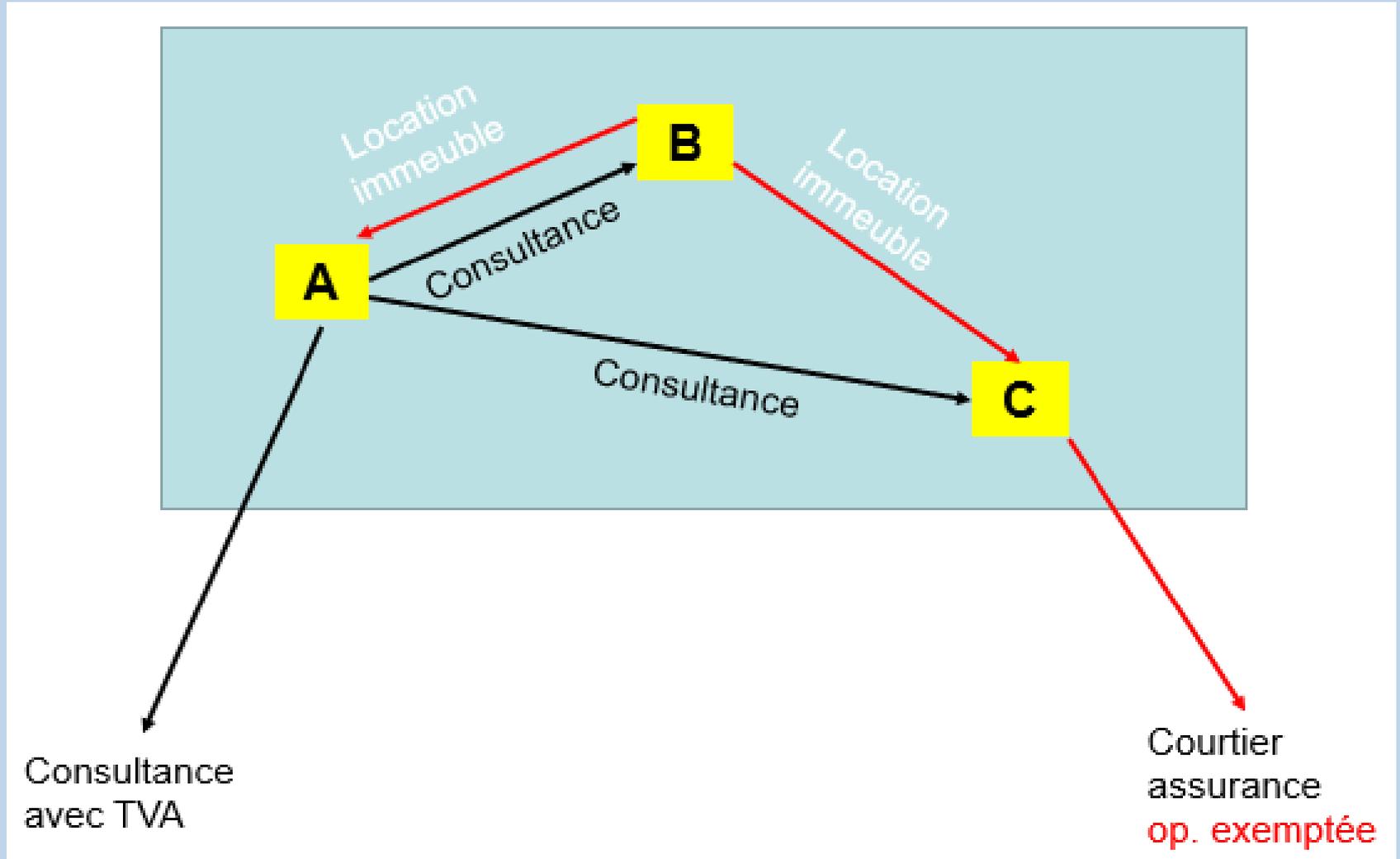
11. L'unité TVA qui a la qualité d'assujetti mixte

Application pratique : UNITE TVA

Une UNITE TVA est constituée des **membres A, B et C.**

- **A** effectue les opérations suivantes:
 - * à des tiers avec TVA (consultance) : 100.000 EUR
 - * aux membres B et C : 20.000 EUR
- **B** effectue les opérations suivantes :
 - * aux membres A et C (location d'immeubles) : 50.000 EUR
- **C** effectue les opérations suivantes :
 - * à des tiers (courtier d'assurance, exemption) : 30.000 EUR

UNITE ABC



L'UNITE TVA présente les **frais suivants** :

- **A** reçoit une facture d'achat de X d'une machine destinée pour ses activités économiques :
 - * 20.000 EUR + 4.200 EUR de TVA
- **B** reçoit une facture d'achat de Y d'un immeuble neuf qui est donné exclusivement en location à **C** :
 - * 200.000 EUR + 42.000 EUR de TVA
- **C** reçoit une facture d'achat de Z d'un PC :
 - * 1.500 EUR + 315 EUR de TVA

Chiffre d'affaires de l'UNITE TVA :

	Opérations soumises à TVA à des tiers	Opérations exemptées à des tiers	Opérations hors champ intra- membres
Membre A	100.000		20.000
Membre B			50.000
Membre C		30.000	
Total :	100.000	30.000	70.000

Si déduction sur base du PRORATA GENERAL :

$$\frac{N}{D} = \frac{100.000}{100.000 + 30.000}$$

$$\frac{N}{D} = \frac{100.000}{130.000} = 76,92\% = 77\%$$

Déduction si prorata général :

- **A** reçoit une facture d'achat de X d'une machine destinée pour ses activités économiques :

* 20.000 EUR + 4.200 EUR de TVA

→ $77\% \times 4.200 \text{ EUR} = 3.234 \text{ EUR}$

- **B** reçoit une facture d'achat de Y d'un immeuble neuf qui est donné exclusivement en location à C :

* 200.000 EUR + 42.000 EUR de TVA

→ $77\% \times 42.000 \text{ EUR} = 32.340 \text{ EUR}$

- **C** reçoit une facture d'achat de Z d'un PC :

* 1.500 EUR + 315 EUR de TVA

→ $77\% \times 315 \text{ EUR} = 242,55 \text{ EUR}$

TOTAL TVA DEDUCTIBLE : 35.816,55 EUR

Si déduction sur base de l'AFFECTATION REELLE :

- Pour les frais directement liés à une opération soumise à TVA à des tiers : **déduction** ;
- Pour les frais directement liés à une opération exemptée de TVA (art. 44 CTVA) à des tiers : **non-déduction** ;
- Pour les frais qui seront utilisés pour un autre membre :
 - * si en définitive, le dernier membre l'utilise à des opérations à des tiers « soumises à TVA » = déductible;
 - * si en définitive, le dernier membre l'utilise à des opérations à des tiers « exemptées de TVA » = **non-déductible**
 - * si en définitive, le dernier membre l'utilise à des opérations à des tiers TVA et exemptées = **prorata spécial de déduction**

Déduction si affectation réelle :

- **A** reçoit une facture d'achat de X d'une machine destinée pour ses activités économiques :
 - * 20.000 EUR + 4.200 EUR de TVA
 - $100\% \times 4.200 \text{ EUR} = 4.200 \text{ EUR}$
- **B** reçoit une facture d'achat de Y d'un immeuble neuf qui est donné exclusivement en location à C :
 - * 200.000 EUR + 42.000 EUR de TVA
 - $0\% \times 42.000 \text{ EUR} = 0 \text{ EUR}$, car **C (dernier membre) fait exclusivement des opérations exemptées à la sortie**
- **C** reçoit une facture d'achat de Z d'un PC :
 - * 1.500 EUR + 315 EUR de TVA
 - $0\% \times 315 \text{ EUR} = 0 \text{ EUR}$

TOTAL TVA DEDUCTIBLE : 4.200 EUR

12. La location immobilière optionnelle et la révision « positive » en cas d'option

Pour rappel, depuis le 01.01. 2019, l'option pour la taxation de la location immobilière est soumise à **2 conditions de fond** :

- 1° La location concerne des bâtiments ou des fractions de bâtiments, y compris, le cas échéant, le sol y attenant (si le sol attenant au bâtiment ou à la fraction de bâtiment est loué conjointement, l'option s'étend également à ce sol y attenant) ;
- 2° Les biens visés sont loués à un **preneur (assujetti)** qui les utilise exclusivement dans le cadre de l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti visé à l'article 4 du Code.

Question :

En cas de passage d'une location exemptée à une location taxable par l'exercice de l'option :

- révision (en faveur) en 1/25^{ème}
- ou en une fois pour le tout (« one shot »)

sur la base du nombre d'années qu'il reste de la période primitive de 15 ans ?

Exemple

Le 1^{er} février 2015, la société A, propriétaire d'un tout nouveau bâtiment qui venait d'être terminé, l'a loué à la société B qui l'utilise à raison de 70% pour de l'entreposage (le reste étant occupé par des machines faisant partie de la chaîne de production).

Etant donné que l'affectation du bâtiment pour l'entreposage n'était pas totale, cette location ne pouvait se faire avec TVA et était donc exemptée (→ pas de droit à déduction).

Par le biais de son conseil fiscal, la société A apprend le changement de législation au 1^{er} janvier 2019.

La société A décide, avec l'accord de la société B, de **conclure un nouveau contrat à cette date** et de soumettre à la taxe le loyer qui était exempté jusqu'à présent.

La société A peut-elle opérer une révision de la TVA en sa faveur :



Réponse :

- 1) Non, la société A doit continuer les règles précédentes, soit l'exemption ;
- 2) Oui, révision en sa faveur pour le tout (11/15^{ème}) ;
- 3) Oui, révision annuelle pour 1/25^{ème} (à opérer chaque année si le bâtiment est donné en location).

13. L'opération de cession-bail « sale and lease back » : quid des révisions en cas de constitution droit réel portant sur des bâtiments anciens ?

CJUE, arrêt Mydibel, 27/03/2019, C-201/18

Les faits (voir Y. Bernaerts, 05.04.2019, www.taxwin.be)

Mydibel est une société assujettie à la TVA établie à Mouscron. Elle est propriétaire de 2 immeubles (immeubles A et immeuble B) pour lesquels elle a déduit intégralement la TVA.

Le 01.10.2009, afin d'augmenter ses liquidités, Mydibel a conclu avec 2 banques des opérations de sale and lease back (cession-bail), non soumises à la TVA, portant sur ces immeubles.

Mydibel a conclu avec ces banques une convention de constitution d'un droit d'emphytéose sur lesdits immeubles pour une durée de 99 ans, moyennant le paiement d'une redevance immédiate d'un montant de 9.630.000 € pour l'immeuble A et de 2.700.000 € pour l'immeuble B (**exemptée de TVA**).

Simultanément, Mydibel a conclu une convention de leasing immobilier portant sur les mêmes immeubles, par laquelle ces banques ont concédé à Mydibel l'usage des immeubles pour une période non révocable de 15 ans en contrepartie de loyers trimestriels dont le montant total correspond exactement aux redevances sans TVA (de 9.630.000 € et de 2.700.000 €) augmenté des intérêts dus.

L'Administration entend procéder à une révision des déductions en raison du fait que la constitution d'un droit d'emphytéose est à considérer comme une livraison exonérée de la TVA (vu qu'elle porte sur des bâtiments non neufs) ...

... tandis que Mydibel argue de **l'interdépendance des conventions et de l'absence de discontinuité dans l'utilisation des immeubles** pour justifier la non application de révision.

Décision du Trib. de 1^{ère} instance du Hainaut (div. Mons)

Le Tribunal donne raison à l'Administration (révision des déductions à opérer, mais annule les amendes TVA) en date du 13 octobre 2015.

Question préjudicielle de la Cour d'appel de Mons posée à la CJUE

Existe-t-il, dans un tel cas, **une obligation de procéder à une révision** de la TVA grevant un immeuble qui a initialement été déduite correctement dès lors que ce bien a fait l'objet d'une opération de sale and lease back ?

Décision de la Cour de justice

1° Une régularisation de la TVA initialement déduite ne serait conforme aux principes de neutralité de la TVA et de l'égalité de traitement, qu'à la condition que, sur base de cet examen des circonstances de l'espèce, il apparaisse que les opérations de sale and lease back constituent :

- une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions qui sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA,
- ou bien **une livraison « exemptée »** et que, partant, il existe une obligation de régulariser la TVA initialement déduite dans les circonstances de l'affaire au principal.

2° En revanche, **aucune régularisation de la TVA ne doit intervenir** lorsque les opérations de sale and lease back

- (1) **forment des opérations purement financières afin d'augmenter les liquidités de l'entreprise**
- (2) **et que les immeubles en cause au principal sont restés en la possession de cette dernière,**
- (3) **qui les a utilisés de façon ininterrompue et durable pour les besoins de ses opérations taxées.**

En effet, dans ce cas, la constitution du droit d'emphytéose est indissociable du leasing immobilier et **forme une opération unique.**

Analyse de la Cour de justice :

Le mécanisme de régularisation vise à permettre que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit à déduction **dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations taxées en aval.**

La Cour estime que **la seule constitution d'un droit d'emphytéose non soumis à la TVA (mais aux droits d'enregistrement) ne saurait être considérée comme une modification des éléments pris en considération** pour la détermination du montant des déductions qui est intervenue postérieurement à la déclaration de TVA (point 29).

Etant donné que Mydibel a utilisé les biens immobiliers pour ses activités taxables, il n'y a donc eu **aucune modification des éléments pris en considération pour la déduction.**

Autre question :

Faut-il considérer l'octroi du droit d'emphytéose et du leasing immobilier (i) séparément ou (ii) conjointement ?

S'il faut les considérer séparément, une révision devrait avoir lieu.

La CJUE rappelle que, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont **si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable**, leur décomposition revêtirait un caractère artificiel.

Pour la CJUE, puisque la constitution du droit d'emphytéose portant sur les immeubles est indissociable du leasing immobilier portant sur les mêmes biens, il s'agit d'une **opération unique qui ne peut pas être décomposée**. En d'autres termes, il n'existe pas de livraison (exonérée).

En effet, ces opérations ne sauraient être qualifiées de « livraisons de biens » dans la mesure où les droits transférés aux deux banques à la suite desdites opérations, à savoir les droits civils d'emphytéose diminués des droits provenant du leasing immobilier dont est titulaire MYDIBEL, ne les habilitent pas à disposer des immeubles en question **comme si elles en étaient propriétaires.**

La CJUE néglige les effets juridiques reconnus à la rédaction des contrats et s'interroge sur leur finalité économique conjointe.

En d'autres termes, la CJUE privilégie une interprétation en fonction de la **réalité économique** issue de l'exécution des contrats interdépendants.