

SOMMAIRE

- p. 1/ Loi concernant le travail faisable et maniable.
Une actualisation du droit du travail positivement accueillie ?
- p. 6/ Le choix de la forme juridique en tant que critère pour l'exemption (la non-exemption) de la TVA

Loi concernant le travail faisable et maniable. Une actualisation du droit du travail positivement accueillie ?

Introduction

Le 15 mars 2017, le Moniteur belge publiait la loi concernant le travail faisable et maniable (loi TFM).¹ Cette loi poursuit un double objectif : répondre à la demande des employeurs de disposer d'une plus grande flexibilité (*travail maniable*) et permettre aux travailleurs d'atteindre une meilleure harmonie entre vie professionnelle et vie privée (*travail faisable*).²

Le droit du travail a été modifié à cet effet sur un certain nombre de points.³ Toutes les mesures ne sont pas neuves, puisque plusieurs d'entre elles étaient déjà couramment utilisées sur le terrain et étaient tolérées par les services d'inspection (le télétravail occasionnel, p.ex.). L'une des critiques soulevées par cette loi réside dans le fait que certaines mesures sont difficilement praticables pour une PME et entraînent de très nombreuses formalités administratives.⁴

Le présent article aborde les mesures les plus intéressantes de la loi TFM. Sauf mention contraire, elles sont entrées en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} février 2017.

Heures supplémentaires volontaires

Les heures supplémentaires *volontaires* constituent une première nouveauté intéressante.⁵ Auparavant, des heures supplémentaires ne pouvaient être prestées que pour faire face à une augmentation extraordinaire du travail ou à un cas de force majeure (nécessité imprévue, accident survenu ou menaçant, travail urgent sur des machines et du matériel).⁶ Des procédures spécifiques étaient en outre applicables.

La loi TFM prévoit désormais la possibilité de prester des heures supplémentaires volontaires, sans motif déterminé et sur la seule base d'un accord avec le travailleur.

A. Accord préalable

Le système peut être introduit de manière relativement simple. Il suffit qu'employeur et travailleur consignent leur accord dans une convention écrite. Cette convention est valable maximum six mois et sera renouvelée par la

1 Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *MB* 15 mars 2017.

2 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 7.

3 Les mesures sont : horaires flexibles, heures supplémentaires volontaires, limite interne de la durée de travail, investissement dans la formation, télétravail occasionnel, élargissement du plus-minusconto, contrat de travail intérimaire à durée indéterminée, épargne-carrière, don de congés conventionnels, réforme du groupement d'employeurs, simplification du travail à temps partiel, horaires flottants, prolongation du congé pour soins palliatifs et crédit-temps et e-commerce.

4 R. BOONE, "Nog veel werk aan werkbaar en wendbaar werk", *Juristenkrant* 2017, liv. 350, 16.

5 Art. 25bis et s. loi sur le travail du 16 mars 1971, *MB* 30 mars 1971.

6 Art. 25-26 loi sur le travail du 16 mars 1971, *MB* 30 mars 1971.

suite, si nécessaire. Pour le reste, aucune formalité particulière ne doit être remplie (pas d'autorisation du SPF ETCS, p.ex., ni de la délégation syndicale).

B. Limites et rémunérations

Les limites maximales de 11 heures par jour et de 50 heures par semaine ne peuvent être dépassées. Le travailleur peut prêter maximum 100 heures supplémentaires volontaires par année civile. Ce plafond peut être relevé, au niveau sectoriel, à 360 heures par année civile. Ces limites doivent être scrupuleusement respectées et donneront lieu à certains calculs.⁷

Pour ces heures supplémentaires volontaires, l'employeur paie le salaire ordinaire, ainsi qu'un sursalaire de 50%. Lorsque les heures supplémentaires sont prestées un dimanche ou un jour férié, la majoration est portée à 100%. Ces heures supplémentaires ne donnent pas lieu à un repos compensatoire.

Les heures supplémentaires volontaires bénéficient en outre, dans certaines conditions, d'un régime fiscal avantageux, tant pour le travailleur que pour l'employeur. Cet incitatif fiscal consiste en une réduction du précompte professionnel pour le travailleur et en une exonération de versement d'une partie du précompte professionnel pour l'employeur.⁸

Télétravail occasionnel

Avant la loi TFM, seuls les travailleurs travaillant à domicile de *manière structurelle* (travail à domicile) ou présentant une partie déterminée de leur temps de travail à leur domicile au moyen d'une connexion internet (télétravail) bénéficiaient d'un cadre légal.⁹ Il arrivait toutefois régulièrement qu'un employeur autorise ses travailleurs à travailler de manière occasionnelle depuis leur domicile en dehors du cadre du télétravail structurel (p.ex. venue d'un technicien). En l'absence de cadre légal, ce type de télétravail occasionnel comportait un certain nombre de risques (aucun règlement en matière d'accident de travail, notamment). Cette pratique était tolérée par les services d'inspection.

A. De quoi s'agit-il?

La loi TFM définit le télétravail occasionnel comme la réalisation du travail dans le cadre d'un contrat de travail, dans laquelle des activités, qui pourraient également être réalisées dans les locaux de l'employeur, *sont effectuées*

en dehors de ces locaux de façon occasionnelle et non-régulière, par l'utilisation des technologies de l'information.¹⁰ Le télétravail occasionnel peut être réalisé au domicile du travailleur ou en tout autre lieu qu'il a choisi.

B. Force majeure ou raisons personnelles

Pour autant que l'employeur autorise le télétravail occasionnel, le travailleur peut y prétendre en cas de force majeure ou pour des raisons personnelles. Il est question de force majeure lorsque le travailleur ne peut accomplir ses prestations de travail sur le lieu de travail normal en raison de circonstances imprévues et indépendamment de sa volonté (une grève de train sauvage, p.ex.). Le télétravail occasionnel est également possible pour des raisons personnelles qui empêchent le travailleur d'effectuer son travail sur le lieu de travail (une visite chez le dentiste, p.ex.).

C. Procédure et formalités

Si, par le passé, les services d'inspection toléraient le télétravail occasionnel sans aucune procédure préalable, les employeurs devront désormais respecter diverses formalités importantes lorsqu'ils autorisent un travailleur à travailler de temps en temps à son domicile.

Le travailleur doit introduire à l'avance et dans un délai raisonnable une demande motivée de télétravail occasionnel auprès de son employeur. En cas de force majeure, ce délai sera logiquement très court et le travailleur prévendra peut-être son employeur par téléphone. Il n'existe pas de droit absolu au télétravail occasionnel.¹¹ L'employeur qui ne peut accéder à la demande, communique les raisons de ce refus par écrit et le plus rapidement possible au travailleur (présence nécessaire à une réunion, p.ex.).

D'autre part, l'employeur et le travailleur doivent s'accorder sur les modalités du télétravail occasionnel, en particulier concernant les éléments suivants:

- la mise à disposition éventuelle par l'employeur de l'équipement nécessaire au télétravail occasionnel et du support technique (un ordinateur portable, p.ex.) ;
- l'éventuelle accessibilité du travailleur pendant le télétravail occasionnel ;
- la prise en charge éventuelle par l'employeur des frais liés au télétravail occasionnel (indemnité forfaitaire, p.ex., en cas d'utilisation d'un ordinateur propre).

Ces accords peuvent être consignés dans un contrat individuel, dans une convention collective que le travailleur signe pour accord, voire dans un e-mail auquel le tra-

7 R. BOONE, "Nog veel werk aan werkbaar en wendbaar werk", *Juristenkrant* 2017, liv. 350, 16.

8 Art. 154bis et 275 Code du 10 avril 1992 de l'impôt sur les revenus 1992, *MB* 30 juillet 1992.

9 CCT n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail.

10 Art. 22-28 loi concernant le travail faisable et maniable.

11 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 22.

vailleur donne une réponse positive. Ce qui est en totale opposition avec les règles strictes qui s'appliquent au travail à domicile.¹²

D. Organisation

La loi TFM ne l'impose pas, mais un employeur peut définir, par CCT ou dans le règlement de travail, un cadre permettant de demander le télétravail occasionnel. Dans ce cas, la CCT ou le règlement de travail doivent déterminer au moins les éléments suivants :

- les fonctions et/ou activités dans l'entreprise qui sont compatibles avec le télétravail occasionnel ;
- la procédure pour demander et accorder le télétravail occasionnel ;
- la mise à disposition éventuelle par l'employeur de l'équipement nécessaire au télétravail occasionnel et du support technique ;
- l'éventuelle accessibilité du travailleur pendant le télétravail occasionnel ;
- la prise en charge éventuelle par l'employeur des frais relatifs au télétravail occasionnel.

E. Conditions de travail

Le télétravailleur occasionnel bénéficie des mêmes droits et est soumis à une même charge de travail et aux mêmes normes de prestation que des travailleurs comparables occupés dans les locaux de l'entreprise.

Le télétravailleur gère l'organisation de son travail dans le cadre de la durée de travail applicable dans l'entreprise. Il est tenu de prêter le même nombre d'heures de travail que stipulé dans son horaire de travail, sans toutefois devoir respecter strictement cet horaire. Si le travailleur perd une heure de temps de travail en raison d'une visite chez le dentiste, par exemple, il doit rattraper cette heure plus tard dans la journée.

Don de congés conventionnels

Le don de congés conventionnels (extralégaux) à des collègues ayant un enfant gravement malade est une autre nouveauté.¹³ Le législateur entend répondre par là au besoin de ces travailleurs-parents de prendre plus de jours de vacances pour rester au chevet de leur enfant malade.¹⁴ Si nécessaire, ils peuvent recevoir ces jours de vacances supplémentaires « en cadeau » de la part d'un collègue.

A. De quoi s'agit-il?

Un travailleur peut renoncer à ses jours de congés *extralégaux* au profit d'un collègue au sein de la même entreprise. Les congés légaux (minimum 20 jours pour un travailleur à temps plein) n'entrent pas en considération ; seuls sont concernés les jours de congés conventionnels, comme les jours RTT ou les jours de congés complémentaires octroyés par CCT ou par convention individuelle (jours d'ancienneté, p.ex.).¹⁵

Le don se fait de manière volontaire, anonyme et sans aucune contrepartie. Ce mécanisme vient compléter d'autres régimes de congé, comme le congé thématique pour soins.

B. Conditions

Le don de congés n'est possible que pour un travailleur qui assume la charge d'un enfant âgé de moins de 21 ans atteint d'une maladie, souffrant d'un handicap ou victime d'un accident, rendant indispensables une présence soutenue et des soins contraignants. Le travailleur remet un certificat médical pour le prouver. Il est en outre requis que le travailleur ait préalablement épuisé ses propres jours de vacances et de repos dont il peut disposer librement.

La possibilité est ouverte au travailleur qui est parent au premier degré de l'enfant et qui cohabite avec lui, ainsi qu'au partenaire du parent de l'enfant, pour autant qu'il cohabite avec l'enfant et qu'il soit chargé de son éducation quotidienne.

E. Modalités

Le don entre travailleurs d'une entreprise est organisé par une CCT sectorielle. Si aucune CCT n'est conclue dans les six mois de la saisine de la commission paritaire compétente, le don de jours de congés peut également s'organiser au niveau de l'entreprise. Il faut donc chaque fois bien vérifier si une demande de saisine est déjà intervenue au niveau sectoriel.

Le travailleur demande la prise de congés auprès de l'employeur, en mentionnant clairement le nombre de jours dont il pense avoir besoin. Cette demande porte sur une période maximale de deux semaines et est renouvelable. L'objectif est de confronter les besoins du travailleur à la réalité pour éviter qu'il n'ait un reliquat de congés.¹⁶

L'employeur informe ses travailleurs de la demande de don de jours de congés et du nombre de jours nécessaires.

12 J. DE MAERE, "De nieuwe Wet Werkbaar en Wendbaar Werk: wat verandert er op het vlak van de arbeidsduur", Or. 20017, liv. 6, 10.

13 Art. 40-49 loi concernant le travail faisable et maniable.

14 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 30.

15 La directive 2003/88/CE stipule que tout travailleur bénéficie d'un congé payé de quatre semaines et qu'il est interdit d'y renoncer.

16 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 31.

Le travailleur qui dispose de jours de congés conventionnels à prendre librement, peut faire savoir à son employeur qu'il renonce à tout ou partie de ses congés ainsi qu'à la rémunération y afférente.

Le travailleur bénéficiaire de jours donnés voit l'exécution de son contrat de travail suspendue, avec maintien de sa rémunération pendant la période d'absence.

Simplification du travail à temps partiel

Les règles en matière de travail à temps partiel sont simplifiées et modernisées, sans toutefois porter préjudice aux droits des travailleurs à temps partiel.¹⁷

Les modifications sont:

- une adaptation des mentions obligatoires dans le contrat de travail ;
- la suppression de l'obligation de mentionner tous les horaires à temps partiel dans le règlement de travail ;
- la possibilité de remplir les formalités de publicité par voie électronique ;
- une modernisation de la surveillance exercée sur les dérogations.

Nous ne commenterons ci-après que les deux premières modifications.

A. Adaptations des mentions obligatoires dans le contrat de travail

Dans le contrat de travail à temps partiel avec horaire variable, il suffira de mentionner le régime de travail à temps partiel convenu et de faire référence pour l'horaire au cadre repris dans le règlement de travail.¹⁸ Il n'est plus nécessaire de mentionner tous les horaires applicables. En ce qui concerne le travail à horaire fixe, rien ne change. Le régime de travail à temps partiel et l'horaire convenus doivent obligatoirement figurer dans le contrat de travail.

B. Horaires partiels dans le règlement de travail

L'obligation de mentionner les horaires à temps partiel dans le règlement de travail a été abrogée en date du 1er octobre 2017.¹⁹ Les dizaines d'horaires de travail de chaque régime de travail à temps partiel possible dans l'entreprise ne seront donc plus repris dans le règlement de travail.

L'inspection sociale doit toutefois être en mesure de contrôler l'utilisation correcte du travail à temps partiel. C'est pourquoi l'horaire de travail à temps partiel fixe doit être mentionné dans le contrat de travail (voir *supra*). Une copie du contrat de travail à temps partiel ou un extrait de ce contrat de travail contenant les horaires de travail et portant l'identité du travailleur à temps partiel auquel ces horaires s'appliquent, doit également être conservé. Cette copie ou cet extrait peut également être conservé en format électronique.

C. Cadre pour les horaires variables

Parallèlement à la simplification du système pour les horaires à temps partiel, la loi TFM prévoit, en revanche, une nouvelle obligation pour les horaires *variables*.²⁰ Le règlement de travail devra désormais prévoir un cadre général pour ces horaires variables, mentionnant au moins les éléments suivants:

- la plage journalière dans laquelle des prestations de travail peuvent être fixées ;
- les jours de la semaine pendant lesquels des prestations de travail peuvent être fixées ;
- la durée de travail journalière minimale et maximale et, lorsque le régime de travail à temps partiel est également variable, la durée de travail hebdomadaire minimale et maximale ;
- la manière dont et le délai dans lequel les travailleurs sont informés de leurs horaires de travail (minimum 5 jours). Un arrêté royal ou une CCT peut écarter ce délai.

Par ailleurs, il n'est pas nécessaire d'adapter les contrats de travail existants lorsque ceux-ci mentionnent le régime de travail à temps partiel convenu et qu'il en ressort clairement que l'horaire est variable. Les employeurs qui recourent à des horaires variables, devront adapter le règlement de travail en conséquence, en se conformant à la procédure formelle de modification du règlement de travail. Ils ont toutefois jusqu'au 2 avril 2018 pour procéder à cette modification.

Horaires flottants

Cette mesure aussi est la confirmation d'une pratique qui existe déjà dans de nombreuses entreprises.²¹

A. De quoi s'agit-il?

Un régime d'horaires flottants est un régime de temps de travail dans lequel un travailleur peut déterminer lui-même le début et la fin de la journée de travail, à condition de respecter des « plages fixes » et des « plages mobiles »

17 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 35.

18 Art. 57 loi concernant le travail faisable et maniable.

19 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 41.

20 Art. 56 loi concernant le travail faisable et maniable.

21 Exposé des motifs, *Doc. Chambre* 2016-2017, Doc. 54 2247/001, 49.

déterminées.²² Les plages fixes sont les heures pendant lesquelles le travailleur doit obligatoirement être présent sur le lieu de travail. Les plages mobiles sont les heures pendant lesquelles le travailleur peut moduler le début et la fin de sa journée de travail, ainsi que les pauses éventuellement prévues. Le travailleur ne peut mettre en péril l'organisation de travail effective au sein de l'entreprise.

B. Introduction

Des horaires flottants peuvent être instaurés par le biais d'une CCT ou du règlement de travail. La CCT ou le règlement de travail doit concrétiser ces horaires flottants, en précisant notamment les points suivants: la plage fixe, la plage mobile et le nombre d'heures qui peuvent être prestées en deçà ou au-delà de la durée de travail hebdomadaire.

Lorsqu'une entreprise décide d'introduire ce nouveau régime par le biais d'une CCT d'entreprise, contenant toutes les mentions obligatoires, la procédure de modification du règlement de travail ne doit pas être suivie. Le règlement de travail est alors automatiquement adapté.

C. Flexibilité, mais dans certaines limites

L'application d'un horaire flottant permet de travailler jusqu'à 9 heures par jour et jusqu'à 45 heures par semaine maximum. La durée de travail hebdomadaire normale doit être prestée sur la période de référence (en principe 3 mois, une prolongation à 1 an est possible).

Tant que le travailleur effectue ses prestations dans les limites de 9 heures par jour et de 45 heures par semaine, il n'est pas question de travail supplémentaire. Lorsqu'à la fin de la période de référence, un travailleur a presté moins d'heures que la durée de travail hebdomadaire moyenne, l'employeur peut déduire d'un paiement suivant le salaire qu'il a payé en trop. Si le travailleur a presté trop d'heures, il n'a pas droit à un sursalaire ni à un repos compensatoire, sauf si ces heures supplémentaires ont été prestées à la demande de l'employeur.

D. Suivi du temps

L'employeur doit mettre en place un système de suivi du temps (une pointeuse, p.ex.). Ce système doit enregistrer la durée des prestations de chaque travailleur concerné et, pour les travailleurs à temps partiel à horaire fixe, indiquer l'heure de début et de fin des prestations et des pauses. Chaque travailleur doit pouvoir consulter ce système d'enregistrement du temps pendant la période de référence, de manière à connaître le nombre exact d'heures qu'il a prestées en plus ou en moins par rapport

à la durée de travail hebdomadaire moyenne de l'horaire flottant.

E-commerce

L'interdiction de principe du travail de nuit est l'une des raisons pour lesquelles la Belgique est à la traîne dans le développement de l'e-commerce. L'occupation de travailleurs n'est pas autorisée entre huit heures du soir et six heures du matin.

Avant l'introduction de la loi TFM, un arrêté royal du 13 mars 2016 prévoyait déjà une dérogation à cette règle, mais uniquement pour un nombre limité de commissions paritaires dans le secteur de la distribution.

La loi TFM prévoit une nouvelle exception générale à l'interdiction du travail de nuit.²³ Il est désormais possible de travailler de nuit pour la *réalisation de tous les services logistiques et de soutien liés au commerce électronique*. Le travail de nuit est donc possible, quelle que soit la commission paritaire, pour les services logistiques et de soutien dans l'e-commerce. La procédure prévue pour l'instauration d'un horaire avec travail de nuit²⁴ ou pour l'instauration d'un régime de travail avec prestations de nuit (prestations entre minuit et cinq heures)²⁵ devra toutefois être suivie.

Conclusion

La loi relative au travail faisable et maniable apporte un certain nombre de modifications importantes dans la réglementation belge en matière de temps de travail. Une plus grande flexibilité est mise en place, tant du côté de l'employeur que du côté des travailleurs, par le biais de mesures intéressantes (télétravail occasionnel, simplification du travail à temps partiel, p.ex.).

La critique de certains auteurs déclarant que la majorité des mesures doivent être davantage concrétisées au sein de l'entreprise, n'est pas sans fondement. L'entreprise qui souhaite recourir aux mesures, devra effectivement procéder à l'élaboration de conventions/accords et/ou suivre la procédure de modification du règlement de travail. Par contre, la suppression de l'obligation de mentionner tous les horaires à temps partiel dans le règlement de travail est une simplification administrative positivement accueillie.

Sara COCKX et Sébastien VAN DAMME
Advocaten Schoups

22 Art. 20ter loi sur le travail du 16 mars 1971, MB 30 mars 1971.

23 Art. 36 loi sur le travail du 16 mars 1971, MB 30 mars 1971.

24 Art. 11-12 loi du 8 avril 1965 instituant les règlements de travail, MB 5 mai 1965.

25 Art. 38 loi sur le travail du 16 mars 1971, MB 30 mars 1971.

Le choix de la forme juridique en tant que critère pour l'exemption (la non-exemption) de la TVA

L'assujettissement est lié à la notion d'« activité économique »

Est un assujetti à la TVA, quiconque exerce une activité économique d'une façon indépendante, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Est notamment considérée comme une « activité économique », l'exploitation d'un bien en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Dans certaines situations, une personne physique qui donne en location un ou plusieurs immeubles a donc la qualité d'assujetti à la TVA¹. L'activité économique exercée peut en l'occurrence être exemptée de la taxe, par exemple, à titre de location immobilière.

Les personnes morales qui exercent une activité économique peuvent aussi être exemptées de la taxe. Nombre d'exonérations au sens propre sont liées au choix de la forme juridique. L'article 44 C.TVA impose souvent, mais pas toujours, comme condition d'exemption, qu'il s'agisse d'« organismes sans but lucratif »².

Les exonérations au sens propre ne sont pas une option

Les exemptions prévues à l'article 44 C.TVA, contrairement au régime de franchise de la taxe pour les petites entreprises, ne sont pas une option³. Il s'ensuit que celui qui exerce des activités économiques dans les conditions de l'article 44 C.TVA acquiert de plein droit le statut d'assujetti à la TVA sans droit à déduction. Nombre d'ASBL ont tendance à soumettre à la taxe - parfois indûment - leurs opérations à la sortie pour pouvoir déduire la TVA payée en amont. Cela constitue un cas d'abus⁴ qui sera

d'autant plus fréquent qu'il existe également une distorsion de taux entre les opérations à l'entrée et les opérations à la sortie. Il ne suffit donc assurément pas d'imputer de la TVA sur toutes les opérations à la sortie pour bénéficier d'un droit à déduction complet.

Il convient, par conséquent, de déterminer si et dans quelle mesure une ASBL a un droit à déduction.

Imaginons qu'une ASBL s'occupe de l'organisation de stages de voile et de randonnées cyclistes et pédestres. L'ASBL s'occupe également de l'organisation d'excursions en péniche et un banquet en vue de collecter des fonds pour assurer son fonctionnement. L'ASBL tire également des revenus de la publicité.

Conformément à l'article 44, § 2, 3°, du Code de la TVA, les prestations de services fournies par les exploitants d'installations sportives et d'établissements d'éducation physique sont exemptées de la taxe pour autant que ces exploitants ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent de ces activités servent exclusivement à couvrir les frais d'exploitation. L'exemption est limitée aux prestations de services qui se rapportent à la pratique du sport et qui sont fournies par les exploitants à des personnes qui pratiquent la culture physique ou une activité sportive, y compris la mise à disposition du matériel et des articles de sport nécessaires.

Aux fins de l'application de cette disposition de loi, il convient d'entendre par exploitant d'une installation sportive, toute association sportive qui donne à ses membres la possibilité de pratiquer un sport en mettant des équipements à leur disposition, en leur donnant des directives pour la pratique de ce sport, ..., que ladite association dispose ou non, pour ce faire, d'installations fixes.

En vertu de la disposition de loi susmentionnée, l'organisation de stages de voile et de randonnées cyclistes et pédestres par une ASBL est exemptée de la taxe, pour autant que les recettes tirées des activités exemptées servent exclusivement à couvrir les frais d'exploitation. Le prix à payer par les participants aux stages de voile pour les repas, les boissons et le logement qui leur sont fournis, par contre, est soumis à la taxe.

1 Décision TVA n° E.T.125.229 dd. 28.05.2014.

2 Voy. par exemple: art. 44, § 2, 3°, 6°, 7°, 11°; l'art. 44, § 2, 4° se distingue par une formulation un peu à part (« n'ont pas pour but la recherche systématique du profit »); l'art. 44, § 2, 9° C.TVA fait quant à lui dépendre l'exemption de la reconnaissance des organismes. Indirectement, car la reconnaissance est liée à l'existence ou non d'un but lucratif.

3 Hormis le cas spécifique de l'art. 44, § 3, 8° C.TVA concernant les opérations de paiement et d'encaissement.

4 Pas au sens de l'art. 1, § 10 C.TVA, étant donné que cette pratique est manifestement contraire à la directive TVA. La TVA n'est pas exigible sur certaines opérations que l'ASBL soumet indûment à la taxe, délibérément ou non, mais qui font que le droit à déduction sur les opérations à l'entrée n'est indûment pas limité.

L'exemption précitée ne s'applique pas à l'égard des excursions en péniche. Ces excursions ne peuvent en effet pas être considérées comme des prestations de services se rapportant à la pratique du sport proprement dite. La contribution à payer par les participants est par conséquent soumise à la TVA.

L'article 44, § 2, 12°, du Code de la TVA exempte de la taxe les livraisons de biens et les prestations de services lorsque ces opérations sont effectuées à l'occasion de manifestations destinées à apporter un soutien financier à ces organismes.⁵

L'examen du dossier⁶ a révélé que l'ASBL faisait de la publicité en mentionnant le nom d'entreprises sur des sets de table utilisés lors du banquet, ainsi que dans le magazine réservé à ses membres.

Cette prestation de services publicitaires est visée à l'article 18, § 1er, alinéa deux, 1°, du Code de la TVA. L'article 44 du Code de la TVA ne prévoit aucune exemption concernant la prestation de services considérée. Plus précisément, l'article 44, § 2, 12°, du Code de la TVA ne s'applique en principe pas en la matière. L'administration accepte toutefois que les prestations de services publicitaires qui sont exclusivement fournies à l'occasion des manifestations visées dans la disposition de loi susmentionnée (comme lors de banquets), bénéficient de l'exemption de l'article 44, § 2, 12°, du Code de la TVA, dans le cadre de l'organisation des manifestations considérées⁷.

Il ressort de ce qui précède que l'ASBL effectue à la fois des opérations soumises à la taxe et des opérations exemptées de la taxe et a par conséquent la qualité d'assujetti mixte.

Le but lucratif et le but de distribution de profit dans le régime TVA

La notion d'«organisme sans but lucratif»⁸ a été précisée par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt C-174/00, Kennemer Golf & Country Club⁹. Afin de juger si un organisme peut être qualifié d'organisme sans but lucratif, l'ensemble des activités de cet organisme doit être pris en considération. Il ne suffit pas que les opérations visées par l'exemption soient effectuées sans but lucratif, alors que d'autres opérations sont ac-

complies dans un but commercial. L'organisme, considéré dans son ensemble, n'a aucun but lucratif, s'il n'a pas comme objectif de faire du profit en vue de le distribuer à ses membres. L'existence d'un tel objectif doit être déterminée en fonction de l'objet statutaire de l'organisme et des circonstances concrètes et effectives de son activité.

Lorsque, sur la base des critères précités, un organisme est qualifié d'organisme sans but lucratif, il est sans importance qu'il réalise ou non ou qu'il vise ou non systématiquement des excédents. Est également qualifié d'organisme sans but lucratif, l'organisme qui cherche systématiquement à générer des excédents, pour autant que ceux-ci ne soient pas distribués aux membres à titre de bénéfices¹⁰.

La condition, imposée aux organismes concernés, de n'utiliser les recettes provenant des opérations exemptées que pour en couvrir les frais, signifie qu'ils peuvent bel et bien réaliser ou même viser des excédents, pour autant que ces excédents ne soient pas distribués aux membres à titre de bénéfices et que les organismes utilisent ces excédents pour les besoins de leurs prestations de services exemptées. Une interprétation contraire reviendrait à interdire aux organismes de clôturer leur exercice comptable avec un solde positif et à les empêcher de constituer des réserves qu'ils peuvent utiliser pour le maintien ou l'amélioration des prestations de services exemptées qu'ils fournissent.

Afin de déterminer si une personne morale doit ou non être considérée comme un organisme sans but lucratif, il convient également de prendre en considération les éléments suivants :

- Pour déterminer le profit, il doit être tenu compte du résultat comptable (y compris donc les amortissements, constitutions de provisions...). Comparer uniquement, d'une part, le facturier d'entrée et, d'autre part, le facturier de sortie/ le journal de recettes n'est pas suffisant.
- Le résultat global des activités de l'organisme (et non pas activité par activité) doit être pris en considération. Toutefois, il ne faut pas tenir compte des produits exceptionnels (p.ex. les revenus de transactions immobilières et financières). Le bénéfice/la perte doit être structuré(e) et indépendant(e) des événements aléatoires affectant les revenus et les dépenses¹¹.

Suffit-il de choisir l'ASBL comme forme juridique pour être exempté de la taxe ?

Les notions d'«activité économique» et d'«assujettissement à la TVA» sont clairement définies dans la règle-

5 Les conditions et la fréquence de cette exemption sont définies dans : Circulaire 2017/C/23 concernant l'exemption de TVA visée à l'article 44, § 2, 12°, du Code de la TVA.

6 Précédent TVA n° 127.129, inédit.

7 Q. parl. n° 1095 LETERME du 26.08.2002, Q. & R., Chambre, 2002-2003, n° 148, pp. 18777-18779; voy. également Q. parl. N° 433 DESEYN du 19.02.2010, Q. & R., Chambre, 2009-2010, n° 103, 206-208.

8 Voyez également: Décision n° E.T.104.780 du 27.11.2003.

9 C.J.U.E. 21.03.2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club.

10 Voyez aussi à cet égard la conclusion de l'avocat général F.G. JACOBS d.d. 13.12.2001, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club.

11 Décision TVA n° E.T.129.288 dd. 19.01.2016.

mentation TVA. Les ASBL qui exercent une activité économique au sens de la directive TVA, sont dès lors assujetties à la TVA. Ces ASBL ne sont cependant pas toujours tenues d'imputer de la TVA. D'où l'importance de la distinction entre opérations taxables et opérations taxées. Si l'«organisme sans but lucratif» exerce ses activités conformément à l'art. 44 C.TVA, il a le statut d'assujetti exempté pour les activités décrites dans cet article. Il s'ensuit qu'il ne doit pas imputer de TVA, mais qu'il n'a pas non plus le droit de déduire la taxe payée en amont.

Il s'agit toutefois généralement d'exemptions qui concernent le secteur non marchand proprement dit, de sorte que l'utilisation abusive de l'ASBL y est moins fréquente¹² qu'en matière d'impôts sur les revenus. L'avantage direct des exemptions est évidemment que la non-imputation de TVA permet de pratiquer des tarifs plus faibles que la concurrence. Mais l'exemption a également pour conséquence qu'il n'y a aucun droit à déduction de la taxe payée en amont. L'avantage concurrentiel se trouve de ce fait en grande partie réduit à néant.

En matière de TVA, le choix de la forme juridique¹³ a donc pour conséquence d'inclure ou d'exclure un organisme du champ d'application des exemptions de l'art. 44 C.TVA. Un club de tennis constitué sous la forme d'une ASBL tombera sous le coup de l'exemption de l'art. 44, §2, 3° C.TVA pour l'apprentissage et la pratique du sport. Si ce club de tennis est constitué sous la forme d'une ASBL, il devra imputer de la TVA sur ces prestations. Les recettes de la cafétéria ne tombent généralement pas sous le coup de l'exemption et sont soumises à la taxe. On parle en l'occurrence d'assujettissement mixte, une notion qui n'existe pas à l'impôt des personnes morales ni à l'impôt des sociétés.

La notion de but lucratif peut également être appréhendée différemment en droit matériel entre les impôts sur les revenus et la TVA. Les établissements d'enseignement sont exemptés de la taxe en vertu de l'art. 44, §2, 4° C.TVA. Cette disposition exempte de la taxe: «l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de manuels utilisés pour les besoins de l'enseignement dispensé, effectuées par des organismes qui sont reconnus à cette fin par l'autorité, ou par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent; les leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel». Les autres organismes non reconnus, donc y compris les ASBL, qui organisent des séminaires ou des leçons, ne sont donc pas exemptés de la taxe. En matière d'impôts sur les revenus, les établissements d'enseignement sont toujours exonérés d'impôt des sociétés par l'exception légale en vigueur. Ils sont donc présumés ne pas poursuivre de but lucratif. Une ASBL non reconnue qui organise des formations est assujettie à l'impôt des personnes morales, mais elle est également assujettie à la TVA et doit imputer de la TVA. Ce n'est donc pas parce qu'une ASBL exerce des activités d'enseignement et impute de la TVA qu'elle est automatiquement assujettie à l'impôt des sociétés. Intuitivement, cela peut paraître étrange, mais cela se justifie au regard du droit matériel¹⁴ puisqu'il s'agit de deux branches distinctes du droit fiscal qui sont chacune assorties de conditions légales propres.

Stefan RUYSSCHAERT
SPF Finances – UGent et Fiscale Hogeschool

12 Dans la pratique, l'article 44, § 2, 11° C.TVA est parfois «utilisé abusivement» pour bénéficier de l'exemption de la taxe.

13 Il existe parfois d'autres possibilités, outre la forme juridique, pour se placer délibérément en dehors du champ d'application des exemptions de la taxe. Une maison de retraite, par exemple, ne peut pas demander à être reconnue (cf. art. 44, § 2, 2° C.TVA). Il en va de même des ASBL visées à l'art. 44, § 2, 9° C.TVA qui n'introduiraient pas de demande de reconnaissance.

14 La question est de savoir si ce point de vue reste défendable. Dans la négative, il sera nécessaire de modifier la loi.