

SOMMAIRE

- p. 1/ La responsabilisation du professionnel du chiffre dans le cadre d'entreprises en difficulté
- p. 4/ Voitures de société et TVA : la quatrième décision est enfin publiée !

La responsabilisation du professionnel du chiffre dans le cadre d'entreprises en difficulté

Introduction

La loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises (MB 22 juillet 2013) a apporté diverses modifications à la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises (LCE). La nouvelle loi est entrée en vigueur le 1^{er} août 2013 et est d'application immédiate. Certaines de ses adaptations concernent surtout le professionnel du chiffre. Nous en décrivons les principales ci-après.

L'article 10 de la Loi sur la continuité des entreprises

Une obligation d'information

En vertu du nouvel art. 10 LCE, « l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises qui constatent dans l'exercice de leur mission des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur, en informent de manière circonstanciée ce dernier, le cas échéant au travers de son organe de gestion ».

Cette disposition impose au professionnel du chiffre une obligation d'information vis-à-vis de toutes les entreprises clientes dont la continuité peut se trouver compromise. Le législateur ne donne toutefois pas de critères clairs quant au moment où naît cette obligation d'information. En d'autres termes, le professionnel du chiffre ne pourra pas se baser sur la constatation objective d'une perte persistante de l'exercice comptable ou d'une baisse de l'actif net de l'entreprise, mais devra évaluer lui-même quand la continuité de l'entreprise cliente peut se trouver compromise.

Le professionnel du chiffre doit par ailleurs informer l'entreprise cliente de manière circonstanciée. Une simple communication de la menace pesant sur la continuité de l'entreprise cliente ne suffit donc pas. Le professionnel du chiffre devra mettre en exergue de façon précise les faits graves et concordants, susceptibles d'après lui de compromettre la continuité de l'entreprise cliente.

En outre, les faits dont il se doit d'informer l'entreprise cliente ne peuvent se réduire à de simples paramètres économiques défavorables. Une infraction au Code des sociétés commise par l'organe de gestion, telle que le non-respect de la procédure de sonnette d'alarme du droit des sociétés, peut par exemple aussi compromettre la continuité de l'entreprise cliente et doit dès lors lui être communiquée aussi le cas échéant.

L'art. 10 LCE ne va toutefois pas jusqu'à obliger aussi le professionnel du chiffre de suggérer des mesures de redressement.

Une fois que le professionnel du chiffre a informé l'entreprise cliente de manière circonstanciée, conformément à l'art. 10 LCE, tout nouveau fait qui peut continuer à compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur ne fait pas peser une nouvelle obligation d'information sur ce professionnel.

Un risque de mise en cause de la responsabilité

En tout cas, le professionnel du chiffre fera bien de prendre cette obligation d'information au sérieux. Le législateur attache de l'importance à cette obligation et souligne son utilité dans l'économie, disant ceci dans l'Exposé des motifs de la loi du 27 mai 2013: « dans l'optique d'une prévention efficace de la discontinuité, il est nécessaire d'obliger les professions comptables à prendre une initiative » (Doc. Parl., Chambre, 2012-2013, n° 53 2692/001, 11). Le législateur considère

l'obligation d'information comme un instrument de lutte contre la discontinuité des entreprises.

Le professionnel du chiffre encourt-il quelque risque de mise en cause de sa responsabilité en ne respectant pas cette obligation d'information? Dans la mesure où il ne la respecte pas et que cela provoque la discontinuité d'une entreprise cliente et lui cause un dommage, il court en effet un risque réel d'en être tenu responsable.

Par le passé, la jurisprudence a déjà considéré la passivité à l'égard d'entreprises en difficulté comme une faute dans le chef des personnes qui sont responsables de la continuité de telles entreprises¹. Ainsi, l'organe de gestion d'une société a déjà été condamné pour une violation de son obligation de diligence et jugé responsable de l'accroissement du passif, du fait qu'il a laissé se poursuivre une activité déficitaire sans que la société ne dispose de chances de survie raisonnables². Or, si l'on veut poursuivre l'activité d'une entreprise déficitaire, celle-ci doit disposer de telles chances de survie raisonnables³. Tant que la société a de réelles chances de survie, son organe de gestion n'est pas responsable de la poursuite de son activité déficitaire⁴. Les chances de survie d'une entreprise dépendront dans une large mesure de la qualité des mesures de redressement que son organe de gestion entend prendre. L'administrateur doit prendre des mesures de redressement adéquates. En l'absence complète de telles mesures, la responsabilité de cet administrateur paraît en tout cas compromise⁵.

L'art. 10 LCE fait aussi peser une certaine responsabilité sur le professionnel du chiffre pour la continuité de l'entreprise cliente. Celui-ci est confronté à une obligation d'information circonstanciée de (l'organe de gestion de) cette entreprise. A la lumière de la jurisprudence évoquée ci-dessus, il n'est dès lors pas impensable qu'il soit tenu (co-) responsable s'il n'a pas respecté à temps son obligation d'information circonstanciée vis-à-vis d'une entreprise cliente et que celle-ci a poursuivi une activité déficitaire sans (pouvoir) prendre de mesures de redressement adéquates.

Le risque de mise en cause de la responsabilité du professionnel du chiffre n'a du reste pas échappé au législateur, comme en témoigne ce passage de l'exposé des motifs: «leur responsabilité est par ailleurs engagée à l'égard de tiers également s'ils ne rappellent pas formellement les organes de gestion à leurs obligations» (Doc. Parl., Chambre 2012-2013, n° 53 2692/001, 12).

1 Bruxelles, 4 décembre 2008, *TBH* 2009, 960.

2 Bruxelles, 31 octobre 1991, *JLMB* 1992, 201; Liège, 19 octobre 2004, *JDSC* 2006, 122 et *TBH* 2006, 426, note M. Coipel.

3 Liège (7e ch.), 28 mai 2002, *JDSC* 2004, 251, note M. Delvaux.

4 Anvers, 8 mars 1994, *TBH* 1995, 37; Voyez M. Vandenberghe, *Aansprakelijkheid van vennootschapsbestuurders*, Anvers, Intersentia, 2009, 76.

5 Mons, 3 mars 2008, *RRD* 2007, 294; Gand, 29 juin 2009, *TRV* 2010, 430.

La responsabilité contractuelle

Le professionnel du chiffre qui viole son obligation d'information envers une entreprise cliente assume une responsabilité contractuelle à son égard.

Il ne sera pas toujours évident à l'entreprise cliente de prouver cette violation de l'obligation d'information.

L'obligation d'information qui pèse sur le professionnel du chiffre lui impose de constater *des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur*, avant d'en informer l'entreprise qui est sa cliente. Pour que la responsabilité du professionnel du chiffre soit retenue, il faudra donc d'abord démontrer qu'il **aurait pu constater** certains *faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur* et qu'il a omis de mentionner à temps ces faits à l'entreprise qui est sa cliente.

Au moment d'apprécier si le professionnel du chiffre aurait pu constater des *faits graves et concordants*, on ne peut perdre de vue que la barre est placée plus haut pour de tels professionnels⁶ et que leur comportement est à comparer à celui du professionnel du chiffre normalement prudent et diligent.

La responsabilité quasi-délictuelle

Le professionnel du chiffre encourt aussi une responsabilité extracontractuelle pour des violations de son obligation d'information.

Le législateur a en effet ancré l'obligation d'information dans la loi, à savoir l'art. 10 LCE. Comme précisé plus haut, il considère cette obligation imposée au professionnel du chiffre comme un instrument de lutte contre la discontinuité des entreprises et le respect de cette obligation a une importance sociale. Le respect, ou non, de cette obligation peut en effet avoir un impact sur la position du débiteur et des créanciers dans l'économie.

Dans cette optique, la violation de son obligation d'information que commet le professionnel du chiffre peut aussi constituer un acte illicite au sens de l'art. 1382 C. Civ. dans son chef. Bien qu'ils ne soient pas dans une relation contractuelle avec le professionnel du chiffre, des tiers (comme des créanciers ou des administrateurs d'une société faillie) peuvent l'en tenir responsable.

Le seul fait que le professionnel du chiffre n'ait pas respecté son obligation d'information n'entraînera pas automatiquement sa responsabilité vis-à-vis de tiers pour un montant égal au dommage contractuel qu'ils ont subi. Peut-être l'entreprise cliente a-t-elle quand même négligé les renseignements que lui avait fournis le professionnel du chiffre et les tiers auraient-ils donc de toute façon subi leur dommage contractuel. De ce fait, des tiers pourront plutôt prétendre à l'indemnisation de la perte d'une chance.

6 Van GERVEN W., *Verbintenissenrecht* Partie 1, Acco, Louvain, 1998, p. 111.

On examinera si un professionnel du chiffre a commis un acte illicite de la même façon qu'on examine sa responsabilité contractuelle, comme indiqué ci-dessus.

Des mesures préventives

Les futures décisions de jurisprudence montreront si les entreprises clientes ou des tiers tentent d'invoquer la responsabilité du professionnel du chiffre du fait d'un non-respect de son obligation d'information.

Le professionnel du chiffre qui ne veut pas risquer de mise en cause de sa responsabilité, demandera à son entreprise cliente, en difficulté, de confirmer par écrit qu'elle a été informée de manière circonstanciée d'une menace potentielle sur sa continuité. Il est intéressant de relever que l'Exposé des motifs de la loi du 27 mai 2013 prévoit que le professionnel du chiffre aura à prouver le respect de son obligation d'information à un moment donné. Il dit en effet ceci lors du commentaire des articles: « *les personnes concernées doivent informer de manière circonstanciée les organes de la personne morale à ce sujet et devront conserver la preuve qu'elles l'ont fait et fournir celle-ci si le débiteur n'a pas pris les mesures requises* » (Doc. Parl., Chambre 2012-2013, n° 53 2692/001, 11).

Que le professionnel du chiffre qui pense pouvoir éviter toute responsabilité pour un non-respect de son obligation d'information en mettant simplement fin à la relation contractuelle avec l'entreprise cliente, se détrompe. Son obligation d'information naît dès qu'il aurait pu constater, dans l'exercice de sa mission, *des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur* et il ne peut pas se libérer ensuite unilatéralement de cette obligation en mettant fin à la relation contractuelle avec l'entreprise cliente.

Enfin, observons encore que si le professionnel du chiffre n'est engagé que pour une mission limitée et/ou spécifique, il faudrait que cette mission soit définie de telle façon à ce qu'il apparaisse plus clairement quels sont *les faits graves et concordants qu'il est susceptible de constater dans l'exercice de sa mission*. Cela réduira sensiblement le risque de mise en cause de sa responsabilité.

La déclaration de cessation de paiement de l'entreprise cliente

Le professionnel du chiffre doit aussi réaliser qu'après avoir rempli son obligation d'information de l'entreprise cliente, celle-ci a pour elle des effets juridiques qui ne sont pas sans portée. Ainsi en est-il au niveau de la déclaration par l'entreprise cliente, dans le délai prescrit, de sa cessation de paiement.

L'entreprise cliente est en principe tenue, dans le mois qui suit celui où elle a cessé ses paiements, de le déclarer au greffe du tribunal de commerce, conformément à l'article 9

de la loi sur les faillites. L'organe de gestion d'une société doit déclarer la cessation de paiement au nom et pour le compte de cette société.

L'absence d'une telle déclaration dans le délai ainsi prescrit n'aboutit toutefois pas automatiquement à la responsabilité de l'organe de gestion. Sa responsabilité n'est engagée que s'il *savait ou aurait dû savoir* que la société avait cessé ses paiements et que son crédit était ébranlé⁷. Pour qu'une faute d'un administrateur soit retenue, il faut prouver qu'il *savait ou aurait dû savoir* que les conditions d'une faillite étaient réunies, et cela avant que le tribunal de commerce n'ait prononcé la faillite d'office⁸.

Dès l'instant où un professionnel du chiffre a informé (l'organe de gestion de) l'entreprise cliente de *faits graves et concordants susceptibles de compromettre sa continuité*, son organe de gestion aura plus de difficultés à soutenir qu'il ne savait pas ou n'aurait pas dû savoir que les conditions d'une faillite étaient réunies, s'il n'a pas tenté de mettre en œuvre des mesures de redressement adéquates après que le professionnel du chiffre l'ait informé.

Le professionnel du chiffre ferait bien de rendre l'entreprise cliente attentive à ces conséquences.

L'art. 10 de la LCE autorise du reste le professionnel du chiffre à écrire au président du tribunal de commerce si l'entreprise cliente ne prend pas de mesures de redressement durables dans un délai d'un mois à compter de la date où il l'a informée: « *Si dans un délai d'un mois à dater de l'information faite au débiteur, ce dernier ne prend pas les mesures nécessaires pour assurer la continuité de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois, l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe ou le réviseur d'entreprises peut en informer par écrit le président du tribunal de commerce.* »

L'article 12 de la Loi sur la continuité des entreprises

L'enquête commerciale

Le juge aussi peut, dans le cadre d'une enquête commerciale, recueillir auprès du professionnel du chiffre des informations concernant les recommandations qu'il a faites et les mesures qui ont été prises afin d'assurer la continuité de l'entreprise cliente (art. 12 LCE). Dans ce cas, le secret professionnel est levé.

Par contre, le juge ne peut pas, dans le cadre d'une enquête commerciale, appliquer de sanctions au professionnel du chiffre qui est resté en défaut de remplir son obligation d'information.

⁷ Cass. 22 septembre 1988, AR 8124, *Arr.Cass.* 1988-89, 91, *Bull.* 1989, 80, *JT* 1989, 110, *Pas.* 1989, I, 80, *RCJB* 1990, 203 et *Rev.prat.soc.* 1989, 180; Cass. 7 septembre 1990, *TRV* 1991, 86, note M. Wyckaert.

⁸ Bruxelles 24 février 2000, *JDSC* 2002, 126.

L'article 17 de la Loi sur la continuité des entreprises

La supervision et l'assistance durant la procédure de réorganisation judiciaire

Le législateur renforce également la position du professionnel du chiffre au moment où le débiteur client en difficulté adresse au tribunal de commerce une requête en ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire (art. 17 LCE).

La nouvelle loi institue en effet, tout d'abord, l'obligation de joindre à la requête une situation comptable qui reflète l'actif et le passif et le compte de résultats, ne datant pas de plus de trois mois. Des documents qui doivent être établis **sous la supervision** d'un professionnel du chiffre. Ensuite, la nouvelle loi impose aussi de joindre un budget contenant une estimation des recettes et des dépenses, préparée **avec l'assistance** d'un professionnel du chiffre.

La loi n'impose pas une obligation de certification au professionnel du chiffre. L'Exposé des motifs parle d'une « *objectivation des documents et des prévisions* » (Doc. Parl., Chambre 2012-2013, n° 53 2692/001, 13 et 14). Certains tribunaux

attendent de la part du professionnel du chiffre une déclaration confirmant que les documents précités ont été établis sous sa supervision ou avec son assistance. Si cette évolution se poursuit, elle peut faire courir au professionnel du chiffre un nouveau risque de mise en cause de sa responsabilité, par analogie avec le risque qui existe lors de l'établissement d'un plan financier⁹.

En tout cas, des efforts renforcés seront demandés au professionnel du chiffre. La loi ainsi modifiée prévoit donc non seulement son intervention obligatoire, mais les documents précités doivent à présent aussi être joints à la requête en ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire, alors qu'avant la modification de la loi, il était également possible de les fournir après le dépôt de cette requête. L'entreprise cliente qui risque d'être dépossédée de ses biens et tente d'introduire une procédure de réorganisation judiciaire, sera donc dans une large mesure dépendante de la rapidité de l'intervention d'un professionnel du chiffre.

Bert BEKAERT

Avocat – Associé Everest avocats

⁹ Bruxelles, 7 novembre 2008, *TBH* 2008,357.

Voitures de société et TVA : la quatrième décision est enfin publiée !

Depuis quelques mois déjà, nous étions dans l'attente d'une quatrième décision administrative sur le traitement TVA des biens d'investissement à usage mixte dont l'enjeu et les questions principaux concernent davantage les véhicules de société. Voilà qui est chose faite par la publication, le 9 septembre 2013, de la décision administrative n° E.T. 119.650/4. Ce nouveau commentaire administratif présente le mérite de clarifier certains points restés flous avec les décisions antérieures et apporte également quelques nouveautés, notamment en ce qui concerne le traitement TVA applicable aux camionnettes « fiscales ». Nous analysons ci-après l'impact de cette décision pour les assujettis.

1. Bref retour sur une saga administrative...

Depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011⁹ du nouvel article 45, §1^{er}quinquies, du Code de la TVA, le traitement TVA applicable aux biens d'investissement à usage mixte a fait l'objet de nombreux commentaires administratifs que nous pouvons retracer comme suit :

- Décision n° E.T. 119.650/1 du 20 octobre 2011 : cette première décision administrative avait pour ambition de commenter les modalités pratiques d'application du nouveau régime de déduction entré en vigueur dix mois plus tôt. Cependant, en raison des nombreuses critiques émises quant à son application, l'exécution de cette décision fut suspendue le 4 novembre 2011 ;
- Décision n° E.T. 119.650/2 du 23 décembre 2011 : cette deuxième décision visait à préciser les conséquences de la suspension de la décision du 20 octobre. Les assujettis ont alors bénéficié d'une option d'application du nouveau régime dans le temps concernant uniquement les biens meubles, en ce compris les voitures de société : soit ils appliquaient le nouveau régime à partir du 1^{er} janvier 2011, soit à partir du 1^{er} janvier 2012. Aucune modalité pratique n'était toutefois communiquée ;
- Décision n° E.T. 119.650/3 du 11 décembre 2012 : la troisième décision administrative proposait cette fois des méthodes pratiques de calcul du pourcentage d'utilisation professionnelle des véhicules. Celle-ci était cependant insuffisante et de nombreuses questions sont restées en suspens, laissant une grande place à l'incertitude juridique pour les assujettis ;

⁹ Loi-programme du 29 décembre 2010, *M.B.*, 31 décembre 2010, 4^e édition.

- Décision n° E.T. 119.650/4 du 9 septembre 2013 : la quatrième décision administrative vise à pallier aux nombreux écueils rencontrés dans la pratique jusqu'à présent et restés sans réponse. Nous verrons dans quelle mesure cette décision apporte les réponses nécessaires pour les assujettis.

2. Régime de déduction de la TVA sur les véhicules de société à usage mixte

2.1. Principes applicables dans le cadre du nouveau régime

Lorsqu'un véhicule de société est utilisé tant à des fins professionnelles qu'à des fins privées par le bénéficiaire, son utilisation est dite « mixte ». Par conséquent, la TVA grevant l'achat ou la location de ce véhicule ainsi que tous les frais liés à son utilisation (carburant, réparation, entretien, etc.) est, en principe, déductible uniquement à concurrence du pourcentage de l'utilisation professionnelle dudit véhicule (article 45, §1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA).

En d'autres termes, le nouveau régime de déduction introduit un système de « déduction proportionnelle » de la TVA en fonction de l'usage professionnel plutôt qu'une déduction forfaitaire anciennement toujours équivalente à 50%. En effet, dans l'ancien régime de déduction, un assujetti pouvait déduire 50% de la TVA sur l'achat ou la location d'un véhicule (ainsi que tous les frais y liés) sans avoir à déterminer ni à se soucier de la proportion de l'usage professionnel qu'il faisait du véhicule. Une TVA sur l'avantage de toute nature tel que déterminé en impôts directs devait également être payée afin de compenser l'utilisation privée qui était faite du véhicule.

Ainsi, dans le nouveau régime de déduction, un assujetti doit déduire la TVA supportée en amont sur le véhicule acheté ou pris en location à concurrence d'un pourcentage d'utilisation professionnelle et avec un plafond maximum de 50%. Cette règle est applicable lorsque le véhicule est mis à disposition à titre gratuit.

Cependant, lorsque ce véhicule est mis à disposition à titre onéreux, c'est-à-dire, lorsqu'une contribution nette (*i.e.* déduction du salaire net) est demandée par l'employeur au bénéficiaire, la déduction de la TVA est toujours équivalente à 50% (à l'instar ce qui était d'application avant l'entrée en vigueur du nouveau régime).

Dans ce cas, l'employeur doit payer une TVA sur la contribution nette payée par l'employé. Bien entendu, afin d'éviter que cette contribution nette ne soit constituée par une somme modique, l'administration exige que cette contribution nette soit au moins équivalente à la valeur normale du véhicule à calculer selon une formule prévue uniquement en matière de TVA (*cf.* point 3.2.). En pratique, cette valeur normale est assimilée à « un avantage de toute nature » propre à la TVA. Notons que si la contribution nette payée par l'employé est inférieure à la valeur normale, l'employeur doit verser une

TVA au Trésor sur la différence entre la valeur normale et la contribution nette payée par l'employé (*cf.* point 3.2.).

Il est, à cet égard, important de souligner que l'avantage de toute nature tel que déterminé en impôts directs ne joue plus aucun rôle en matière de TVA tel que cela était le cas auparavant. En effet, dans l'ancien régime, l'administration de la TVA acceptait, par mesure de simplification, que le montant de l'avantage de toute nature tel que déterminé en impôts directs soit retenu comme base d'imposition pour le paiement de la TVA sur l'utilisation privée du véhicule de société (combinaison des articles 19, §1^{er} et 33, 2°, du Code de la TVA). A présent, seule la contribution nette payée par l'employé sert de base d'imposition pour la taxation de l'utilisation privée du véhicule de société (excepté lorsque la contribution nette est inférieure à la valeur normale; dans ce cas, la valeur normale sert de base d'imposition).

2.2. Détermination du pourcentage d'utilisation professionnelle pour les véhicules autres que les camionnettes « fiscales »

Il convient de ne pas perdre de vue que le pourcentage d'utilisation professionnelle d'un véhicule doit être nécessairement déterminé que ce soit dans l'hypothèse d'un véhicule mis à disposition à titre gratuit ou d'un véhicule mis à disposition à titre onéreux. En effet, dans le premier cas, ce pourcentage détermine le droit à déduction de l'assujetti et, dans le second, celui-ci est un paramètre du calcul nécessaire à la détermination de la valeur normale.

Afin de déterminer le pourcentage d'utilisation professionnelle d'un véhicule de société tombant dans le champ d'application du nouveau régime, l'administration de la TVA propose les méthodes suivantes :

- Méthode 1 : l'assujetti tient un registre des trajets par saisie manuelle (carnet, programme informatique) ou d'une manière automatisée. Cette méthode consiste à déterminer, en fonction des kilomètres parcourus, l'utilisation professionnelle réelle sur la base d'un carnet de route à compléter pour chaque trajet. Suivant l'administration, un registre exhaustif des trajets suppose la conservation d'une série de données relatives aux déplacements journaliers à caractère professionnel (*e.g.* date du trajet, adresses de départ et d'arrivée, kilomètres parcourus par trajet et total des kilomètres parcourus par jour).

En outre, l'administration exige que le kilométrage du début à la fin de l'année civile soit enregistré. Notons que cette méthode requiert que l'utilisation pour chaque véhicule soit déterminée de façon individuelle (seul un registre dûment tenu constitue la base pour déterminer le droit à déduction);

- Méthode 2 : une deuxième méthode proposée combine un forfait et une utilisation réelle. Il est en effet possible, pour un assujetti, de déterminer le nombre de kilomètres parcourus sur une année. Par conséquent, un assujetti

peut déterminer la proportion d'utilisation privée réelle d'un véhicule comme suit :

$$\frac{(\text{KM domicile} - \text{lieu de travail} \times 2 \times 200) + 6.000 \text{ KM} \times 100}{\text{Kilométrage total}}$$

Les kilomètres entre le domicile et le lieu de travail (qui, pour rappel, sont considérés comme effectués à titre privé) doivent être multipliés par 2 en raison des allers et retours effectués chaque jour et par 200, qui correspond à un nombre forfaitairement déterminé de jours effectifs de travail prestés par année civile (ce nombre tient déjà compte des jours de vacances, des jours de maladie, des jours de télétravail, du travail à temps partiel souligne l'administration).

A cela s'ajoutent 6.000 kilomètres qui représentent une utilisation privée forfaitairement déterminée par année civile (pour l'usage durant le week-end). Il découle que l'utilisation professionnelle correspond à la différence entre le pourcentage d'utilisation privée obtenu par la formule ci-dessus et 100 %.

L'administration précise que cette formule doit être adaptée au cours d'une année civile si un changement survient dans l'utilisation du véhicule. Lorsqu'un véhicule est mis en service au cours d'une année civile, les paramètres «200» et «6.000» doivent être adaptés.

En outre, lorsque la distance entre le domicile et le lieu de travail change dans le courant de l'année civile (e.g. un déménagement), le paramètre «distance domicile – lieu de travail» doit être calculé au *pro rata temporis* sans pour autant que les paramètres «200» et «6.000» ne soient modifiés.

L'administration précise encore, dans sa quatrième décision, que lorsque le domicile (ou la résidence) 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» équivaut à «0».

- **Méthode 3** : une troisième méthode offerte aux assujettis consiste à fixer une forme de forfait général. Lorsqu'un assujetti n'est pas en mesure de prouver l'utilisation professionnelle réelle d'un véhicule ou lorsqu'il veut éviter une charge administrative trop lourde, l'administration accepte un forfait d'utilisation professionnelle équivalent à 35 %.

Contrairement à ce qui était prévu dans la décision administrative du 11 décembre 2012 précitée, il n'est pas nécessaire de disposer d'au moins quatre véhicules à usage mixte pour pouvoir appliquer cette troisième méthode de sorte qu'un assujetti disposant d'un seul véhicule peut recourir à ce forfait. Notons que cette méthode ne peut être combinée aux méthodes 1 et 2 et doit être utilisée pendant quatre années civiles au moins.

2.3. Détermination du pourcentage d'utilisation professionnelle pour les camionnettes « fiscales »

Pour les véhicules du type camionnette « fiscale »¹ dont l'administration de la TVA en précise les caractéristiques dans sa décision du 9 septembre 2013 précitée, le pourcentage d'utilisation professionnelle doit être déterminé suivant un régime parfaitement distinct des autres véhicules. Notons cependant que les camionnettes utilisées exclusivement à des fins professionnelles et/ou qui ne sont pas utilisées par l'assujetti dans le cadre de son activité économique (ou de manière seulement négligeable) ne sont pas soumises à ce régime distinct prévu par la nouvelle décision.

Ainsi, l'administration de la TVA estime qu'un assujetti dispose des deux méthodes suivantes pour déterminer le pourcentage d'utilisation professionnelle d'une camionnette « fiscale » :

- **Méthode 1** : la méthode est identique à la méthode 1 proposée pour les autres moyens de transport ;
- **Méthode 4** : cette nouvelle méthode est propre aux camionnettes « fiscales » et consiste en un forfait général équivalent à 85 % d'utilisation professionnelle. Ce forfait n'est cependant utilisable que lorsque l'assujetti utilise la camionnette de façon prépondérante pour transporter des biens dans le cadre de son activité économique.

Une appréciation en fait sera réalisée par l'administration en tenant compte, notamment, de l'activité économique de l'assujetti afin de (i) vérifier que le transport de choses (matières premières, matériaux, etc.) est un élément caractéristique de son activité et (ii) que la camionnette (plateau de chargement ouvert, espace de chargement séparé, etc.) que l'assujetti utilise soit liée à son activité économique ainsi que (iii) l'identité de la personne à qui le moyen de transport est mis à disposition (ses fonctions et ses tâches).

Dès lors, si l'utilisation de la camionnette par un assujetti ne répond pas aux conditions mentionnées ci-avant, seule une déduction forfaitaire de 35 % sera acceptée.

Précisons également que si l'assujetti opte pour l'application de la méthode 4 (85 % et/ou 35 %), celui-ci devra l'appliquer pour toutes les camionnettes « fiscales » et pendant quatre années civiles au moins.

2.4. Déduction selon un pourcentage moyen global de déduction

L'administration de la TVA offre également aux assujettis ayant fait application des méthodes 1 et/ou 2 la possibilité de recourir à un pourcentage moyen global de déduction.

¹ Le terme camionnette « fiscale » est utilisé par l'administration dans sa décision du 9 septembre 2013 en référence à l'article 4, § 2, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Un tel pourcentage peut donc être utilisé pour les véhicules de société « classiques » (visés par l'article 45, §2, al. 1^{er}, du Code de la TVA), les camionnettes fiscales (avec utilisation de la méthode 1), les véhicules automobiles destinés au transport rémunéré de personnes (article 45, §2, al. 2, j), du Code de la TVA) ainsi que les cyclomoteurs et les motos (visés par l'article 45, §2, al. 2, g), du Code de la TVA).

La détermination d'un tel pourcentage nécessite, en premier lieu, de déterminer le pourcentage d'utilisation professionnelle de chaque véhicule, avec un maximum de 50 % pour les voitures et de 100 % pour les autres véhicules, conformément aux méthodes 1 et/ou 2 et, en second lieu, de faire une moyenne de ces pourcentages d'utilisation individuels en fonction du nombre de véhicules, dont le résultat peut être arrondi à l'unité supérieure. Dès lors, un seul pourcentage peut être utilisé par catégorie afin de déduire la TVA supportée en amont.

2.5. Application dans le temps du nouveau régime

Il découle des différentes décisions administratives qu'un assujetti peut choisir d'appliquer l'ancien ou le nouveau régime de déduction comme suit² (en tentant compte du fait que lorsque l'option est levée en 2011, le nouveau régime est nécessairement applicable en 2012):

Année	Possibilité 1	Possibilité 2	Possibilité 3
2010	Ancien régime	Ancien régime	Ancien régime

² Ph. Gamito, S. Kirsch et B. Mariscal, «Fiscalité des voitures de société à usage mixte – impôts directs et TVA», Kluwer, 2013, p. 78.

Exclus de toute méthode	Méthode	Pourcentage d'utilisation professionnel	Pourcentage de déduction
Voiture A	/	100 %	50 %
Voiture B	/	0 %	0 %
Faisant l'objet d'une méthode			
Voiture C	1	65 %	50 %
Voiture D	2	26 %	26 %
<i>Pourcentage moyen global de déduction</i>			38,33% (arrondi à 39%)
Camionnette F	1	83 %	83 %
Camionnette G	1	90 %	90 %
<i>Pourcentage moyen global de déduction</i>			86,50% (arrondi à 87%)
Motocyclette H	1	32 %	32 %
Motocyclette I	2	55 %	55 %
<i>Pourcentage moyen global de déduction</i>			43,50% (arrondi à 44%)
Camion J	/	100 %	100 %

Notons que dans l'hypothèse où un assujetti décide d'appliquer la méthode 3 pour les voitures de société autres que des

3.2. Mise à disposition à titre onéreux

Un assujetti dispose d'une flotte de deux véhicules de société pris en leasing. Il paie une facture de leasing de €700 (hors TVA)

⁴ Loi-programme du 29 mars 2012, M.B., 6 avril 2012.

2011	Ancien régime	Ancien régime	Nouveau régime (option) sauf camionnette fiscale
2012	Ancien régime	Nouveau régime (option)	Nouveau régime
2013	Nouveau régime	Nouveau régime	Nouveau régime

Dans l'hypothèse où un assujetti décide ne pas appliquer le nouveau régime de déduction pour les années 2011 et 2012, celui-ci peut toujours déduire 50 % de la TVA, conformément à l'ancien régime, sur tous les frais afférents à ces deux années.

Cependant, cet assujetti devra payer une TVA sur l'avantage de toute nature tel que déterminé en impôts directs. Soulignons que, dans la plupart des cas, le montant de TVA ainsi à payer sera plus important à partir de 2012, date d'entrée en vigueur du nouveau régime de détermination de l'avantage de toute nature en matière d'impôts directs⁴.

3. Cas pratiques d'application

Les exemples ci-dessous partent de l'hypothèse selon laquelle l'assujetti a décidé d'appliquer le nouveau régime de déduction de la TVA sur les véhicules de société à partir du 1^{er} janvier 2012.

3.1. Mise à disposition à titre gratuit

Un assujetti dispose d'une flotte de neuf véhicules de société dont deux camionnettes, deux motocyclettes et un camion pris en leasing. Le droit à déduction de la TVA peut être déterminé comme suit :

camionnettes « fiscales », celui-ci n'est pas tenu d'appliquer obligatoirement la méthode 4 et *vice versa*.

par mois pour le véhicule A. Il décide d'appliquer la méthode 2 pour les deux véhicules. Les données (annuelles) peuvent être résumées comme suit :

Nature du moyen de transport	Méthode	Contribution (TVA comprise)	KM domicile-lieu de travail	KM total du véhicule	Coûts (leasing, essence, réparation) hors TVA	Pourcentage d'utilisation professionnelle	Pourcentage de déduction
Véhicule A	2	Oui: €125	20	21.000	13.400	33,33%	50,00%
Véhicule B	2	non	7	14.000	8.800	37,20%	37,20%

En ce qui concerne le véhicule A, le pourcentage d'utilisation professionnelle se détermine comme suit: $100 - (((20 \times 2 \times 200) + 6.000) / 21.000) \times 100 = 33,33\%$. Notons qu'en raison du fait qu'une contribution nette de €125 est demandée à l'utilisateur du véhicule (et qu'un droit à déduction de 50% est par conséquent octroyé), il convient de vérifier si cette contribution correspond à la valeur normale qui se calcule comme suit :

- Valeur normale: $(€8.400 + €5.000) \times (50,00\% - 33,33\%) = €2.234$
- Contribution annuelle (hors TVA): $((€125 \times 12) - ((€125 \times 12) \times 21\%) / 1,21) = €1.240$

Le montant net payé par l'utilisateur (€1240 sur une base annuelle) est inférieur au montant de la valeur normale (€2.234) de €994. Par conséquent, l'assujetti doit payer, en plus d'une TVA de €260 sur la contribution, un montant de €209 sur la différence de €994.

En ce qui concerne le véhicule B, le pourcentage d'utilisation professionnelle se détermine comme suit: $100 - (((7 \times 2 \times 200) + 6.000) / 14.000) \times 100 = 37,20\%$. En raison du fait qu'il n'y a pas de contribution demandée à l'utilisateur du véhicule, la déduction sera limitée en amont à concurrence de 37,20%. Aucune TVA ne devra cependant être payée par l'assujetti sur l'avantage de toute nature tel que déterminé en impôts directs.

4. Conclusion

Cette quatrième décision administrative concernant les biens d'investissement à usage mixte était très attendue par les assujettis, principalement afin de déterminer le traitement TVA applicable aux véhicules de société utilisant les méthodes 2 ou 3 de déduction ainsi qu'aux camionnettes « fiscales ».

Pour les véhicules de société « classiques », les paramètres de calcul de la méthode 2 restent inchangés par rapport à la décision précédente (n° E.T.119.650/3). De plus, l'administration confirme l'application d'un paramètre « 0 » pour le calcul de la distance domicile-lieu de travail pour les commerciaux et personnes n'ayant pas de siège fixe de travail. En outre, pour la méthode 3, la subordination de son application à la

détention d'au moins quatre véhicules est abrogée de sorte qu'un assujetti avec un seul véhicule de société peut appliquer cette méthode 3.

De plus, cette décision présente le mérite de clarifier le traitement TVA applicable aux camionnettes « fiscales » pour lesquelles un régime distinct est désormais prévu. Par l'introduction d'une méthode 4 à deux niveaux (85% ou 35% de déduction) en fonction de la destination de l'utilisation de la camionnette et de paramètres factuels liés à l'activité économique de l'assujetti, l'administration entend lutter contre les abus. Ceci nous semble être en parfaite conformité avec l'intention du législateur.

Reste encore à déterminer, entre autres, le traitement TVA applicable aux assujettis mixtes. En effet, en raison de leur droit à déduction de la TVA en amont limité à concurrence de leurs activités taxables, les assujettis mixtes mettant des véhicules de société à disposition de leurs employés à titre onéreux sont pénalisés. Ceux-ci doivent s'acquitter d'une TVA de 21% sur la contribution (et éventuellement sur la différence entre la valeur normale et la contribution) sans qu'un coefficient (fonction de leur droit à déduction) ne soit appliqué, comme c'était pourtant le cas auparavant.

Il reste à espérer que l'administration apporte rapidement une solution à ce problème afin de taxer les dépenses engagées en tenant compte du droit à déduction limité dans le chef des assujettis mixtes, lesquels subissent déjà une double limitation de leur droit à déduction de la TVA en amont sur les frais à l'entrée relatif aux véhicules.

Sebastian KIRSCH,

Senior VAT Manager – KPMG

Philippe GAMITO,

Senior VAT Adviser – KPMG

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable:** Jean-Marie CONTER, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: http://www.ipcf.be **Rédaction:** Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec kluwer – www.kluwer.be