

SOMMAIRE

- p. 1/ Frais de voiture : qui osera s'atteler à la prochaine réforme ?
- p. 6/ TVA – Déductions et taxations des utilisations privées de voitures automobiles – avantages de toute nature soumis à l'impôt sur les revenus
- p. 12/ Nouvel arrêt de la Cour constitutionnelle sur l'« identification univoque » en matière de cotisation sur les commissions secrètes

Frais de voiture : qui osera s'atteler à la prochaine réforme ?

Le régime fiscal des voitures de société a subi une énième réforme. Conséquence : la taxation de bon nombre de voitures sera désormais plus lourde. Par ailleurs, nous craignons que cette refonte ne mène au chaos, pas forcément sur les routes, mais peut-être bien sur les plans comptable et fiscal.

1. Réforme des frais de voiture à l'impôt des personnes physiques

Pour commencer, les frais de voiture ont déjà été réformés une première fois à l'impôt des personnes physiques le 1^{er} janvier 2018. En effet, depuis cette date, leur déductibilité est alignée sur celle en vigueur dans le cadre de l'impôt des sociétés. Autrement dit, la déduction des voitures particulières s'opère, elle aussi, en fonction des émissions de CO₂. A une petite exception près. Toutes les voitures déjà reprises dans la comptabilité d'une entreprise-personne physique avant le 1^{er} janvier 2018 ont l'avantage d'être toujours déductibles à 75% minimum.

Une voiture polluante n'entraînera donc pas de désavantage, mais les véhicules écologiques pourront, de leur côté, bénéficier d'une déduction plus élevée. Si une société unipersonnelle a acheté une autre voiture (neuve ou d'occasion) depuis le 1^{er} janvier 2018, il se peut toutefois que la déduction tombe à 50%, voire à 40%, à partir de 2020 (cf. ci-dessous).

En soi, ce n'est pas un problème trop important. En effet, nous connaissons déjà ce système par le biais de l'impôt des sociétés. Donc, il ne devrait pas susciter de difficultés. Quoique...

2. Réforme de l'impôt des sociétés

Tout le monde avait eu le temps d'acquérir une maîtrise suffisante de la fiscalité automobile actuelle. Mais voilà, après la déduction liée au CO₂ instaurée en 2007, après celle des frais de carburant, soumise à des restrictions depuis 2010, et après le nouveau calcul des avantages de toute nature en vigueur depuis 2012, l'heure d'un énième changement avait apparemment sonné...

Un grand changement... aux conséquences plus grandes encore qu'on ne l'imaginerait à première vue.

2.1. Modification du pourcentage de déduction

A partir de l'exercice d'imposition 2021 (pour les exercices ayant débuté au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), c'est en premier lieu le pourcentage déductible qui changera. Pour toutes les voitures ou presque ! Avant toute chose, on devra vérifier si les émissions de CO₂ du véhicule concerné sont infé-

rieures à 200 grammes par kilomètre ou pas. Si elles sont égales à ce seuil, voire supérieures, le pourcentage de déduction s'établira à 40%. Si elles sont inférieures à 200 g/km, le pourcentage de déduction se calculera suivant la formule ci-dessous :

$$120\% - (0,5\% \times \text{émissions de CO}_2 \times \text{coefficient carburant})$$

Le coefficient carburant est de 1 pour les voitures au diesel. Les voitures qui roulent au gaz naturel comprimé (GNC ou CNG [*Compressed Natural Gas*]) et qui affichent au maximum 12 chevaux fiscaux (CV), peuvent tabler sur un coefficient de 0,9 que le Roi est même habilité à abaisser à 0,7. Attention, le gaz naturel, ce n'est pas du LPG (*Liquified Petroleum Gas*, parfois appelé GPL ou gaz de pétrole liquéfié ou gaz automobile dans d'autres pays). Toutes les autres voitures – donc, celles roulant au LPG ou à l'essence aussi – donnent lieu à l'application d'un coefficient de 0,95.

Vous aurez peut-être déjà compris que les 7 (ou 8) possibilités différentes existant en matière de déduction (50%, 60%, 70%, 75%, 80%, 90%, 100% (et 120%)) peuvent ainsi céder la place à une multitude de pourcentages de déduction. A chaque voiture son pourcentage, en quelque sorte. L'époque où l'on pouvait diviser les frais de voiture en sous-comptes (par exemple, en subdivisant le compte « Entretien de voitures » en 7 ou 8 sous-comptes fixes) est donc définitivement révolue. Dans le cas d'une flotte limitée, on pourrait choisir d'utiliser un sous-compte distinct pour chaque véhicule, mais les automatismes et les numéros de compte « connus » appartiendront désormais au passé. Dans le cas des parcs plus grands, il sera aussi impossible dorénavant d'établir un sous-compte propre à chaque voiture.

Le calcul correct des dépenses rejetées se transformera dès lors en véritable casse-tête au sein des grands parcs de véhicules. La méthode la plus efficace consiste, selon nous, à mentionner le numéro de la marque d'immatriculation de la voiture dans chaque établissement. Lors du calcul des dépenses rejetées, on peut, d'un point de vue pratique, exporter l'historique du compte de dépenses afférent aux voitures pour le transférer dans un fichier Excel et y attribuer ensuite automatiquement, au moyen d'une fonction de recherche, les émissions de CO₂ aux bonnes plaques minéralogiques et calculer ainsi la déduction. Nous avons tenté d'établir un document-type à ce sujet, mais il s'avère très ardu de le

rendre applicable de manière universelle. Cela pourrait se faire facilement si l'on était certain que la description commence par le numéro de plaque lors de chaque comptabilisation et qu'elle soit libellée de la même façon de préférence. Pour un ordinateur, il y a un monde de différence entre « 1-ABC-123 » et « 1ABC123 ». Et c'est sans compter avec les anciennes plaques. Sans parler des plaques personnalisées.

Bien entendu, reste la question du contrôle de ces chiffres. Combien de temps faudra-t-il à un contrôleur pour éplucher les dépenses rejetées, tout cela pour gonfler éventuellement la base imposable de quelques centaines de malheureux euros ?

Hélas, ce n'est pas là la seule modification.

2.2. Modification de la déduction des frais de carburant

La deuxième modification concerne la déduction des frais de carburant : à partir de l'exercice d'imposition 2021, ils ne pourront plus être déduits au taux fixe de 75%, mais leur déductibilité subira la même limitation que celle appliquée à la voiture à laquelle le carburant se rapportera. Cela signifie non seulement que les factures du fournisseur de carburant ne pourront plus être comptabilisées en bloc et qu'il faudra les ventiler par voiture, mais aussi que, dorénavant, chacun de ces postes de frais de carburant sera soumis à un pourcentage de déduction spécifique. De nouveau, l'effet sera relativement modéré si le parc de véhicules est modeste, puisque, dans ce cas, il sera toujours possible de travailler avec un sous-compte par voiture pour ce qui est des frais de carburant.

2.3. Fausses hybrides

Troisième modification, l'introduction de la notion de « fausses hybrides ». Comme la rumeur s'intensifiait selon laquelle l'achat d'un véhicule hybride rechargeable s'expliquait par des raisons purement fiscales et que le câble de recharge ne servait jamais, le législateur a instauré un régime dans lequel les modèles équipés d'une batterie trop petite ne permettant pas, dans la pratique, de rouler, ou si peu, à l'électricité, sont qualifiés de « fausses » hybrides et ne bénéficient donc pas d'un avantage fiscal. En général, les voitures dotées d'une batterie insuffisante sont utilisées comme des versions essence ou diesel ordinaires, ainsi qu'il est dit dans l'exposé des motifs. Voilà pourquoi les émissions de CO₂ qui doivent être prises en considération pour ces véhi-

cules sur le plan fiscal, ne sont pas celles qui leur sont propres, mais celles d'un modèle comparable roulant avec le même carburant. A défaut de « modèle correspondant », les émissions de CO₂ propres à la « fausse hybride » sont multipliées par 2,5.

Dans le nouveau système, il faut donc faire une distinction entre « vraies hybrides », qui bénéficient de la valeur de leurs propres émissions de CO₂, et « fausses hybrides » auxquelles on doit appliquer les émissions d'un modèle correspondant ou dont on doit multiplier les émissions de dioxyde de carbone par 2,5, faute de modèle correspondant.

Vraies hybrides

Les vraies hybrides sont d'abord et avant tout les hybrides normales (non rechargeables). Pensez, par exemple, à la Toyota Prius (encore qu'il existe aussi une variante rechargeable de ce modèle). On ne peut pas recharger ces hybrides normales en les branchant sur une prise de courant. Un profane dans le domaine automobile ne saurait même pas qu'il roule en hybride. Dans ce genre de voitures, le conducteur ne doit pas se soucier de recharger la batterie. La voiture s'en occupe elle-même. Les véhicules de ce type se prêtent difficilement à des « abus », puisqu'ils sont tout bonnement utilisés de la façon prévue.

A l'inverse, avec les hybrides rechargeables, un abus est en principe possible, car lors des tests d'homologation qui servent à déterminer les émissions de CO₂, on part du principe que le conducteur effectuera des recharges régulières et que la voiture pourra accomplir une grande partie du trajet normalisé en roulant exclusivement à l'électricité. Pour autant, bien entendu, que la batterie soit rechargée. Mais, prenons le cas d'un travailleur qui reçoit comme voiture de société une hybride rechargeable assortie d'une carte carburant : comment pourrait-il vouloir recharger sa voiture avec de l'électricité qu'il paiera de sa poche, alors que son employeur prendra le carburant entièrement à sa charge ?

Une hybride rechargeable est donc une voiture à moteur thermique dont la batterie peut être rechargée. Pour inciter les conducteurs à rouler autant que possible en mode électrique et, partant, à exploiter pleinement le potentiel (écologique) de ces voitures, le législateur exige qu'à compter de l'EI 2021, ces voitures ne se voient appliquer un régime fiscal avantageux que si leur batterie est de taille suffisante, en clair que si elle fournit au moins 0,5 kilo-

watt-heure (kWh) par tranche de 100 kg de masse en ordre de marche et que si leurs émissions de CO₂ ne dépassent pas 50 g. En général, on peut trouver la capacité de la batterie dans la documentation du véhicule concerné. Nous reviendrons bientôt plus longuement sur les émissions de CO₂, mais précisons tout de suite que la masse en ordre de marche d'une voiture figure sur son certificat de conformité (aussi appelé COC, de l'anglais *Certificate of Conformity*).

Les voitures dont la batterie n'a pas une capacité suffisante, ou qui accusent un taux trop élevé d'émissions de CO₂, ne peuvent donc pas tirer parti de ces valeurs d'émissions, mais requièrent l'application d'un autre taux.

Comme les revendeurs et concessionnaires de marques automobiles passent souvent précommande de nombreux véhicules afin d'abréger sensiblement les délais d'attente des voitures neuves, l'annonce de cette mesure leur a naturellement donné des sueurs froides. Elle revenait à dire que les centaines, si pas les milliers de voitures précommandées dans tous les garages de Belgique ne pourraient pas être vendues. Toutefois, le secteur automobile est parvenu à convaincre le législateur de lui accorder un délai de grâce pour que ces véhicules puissent être écoulés malgré tout. Toutes les voitures encore commandées ou achetées en 2017 ne seront jamais considérées comme de fausses hybrides. Le ministre des Finances a confirmé à plusieurs reprises que c'est la date de signature du bon de commande qui ferait foi en l'occurrence.

Les vraies hybrides sont dès lors les voitures qui :

- ne sont pas rechargeables (hybrides ordinaires);
- sont des hybrides rechargeables commandées ou achetées (ou louées ou *leasées* [cf. plus loin]) avant le 1^{er} janvier 2018;
- sont des hybrides rechargeables achetées (louées ou *leasées*) à partir du 1^{er} janvier 2018 et répondant aux deux conditions ci-dessous :
 - leur batterie a une capacité d'au moins 0,5 kWh par tranche de 100 kg de poids du véhicule (il est permis d'arrondir au 0,1 kWh supérieur ou inférieur¹);
 - leurs émissions de CO₂ n'excèdent pas 50 g/km.

1 Arrêté royal du 5 septembre 2019 modifiant l'AR/CIR 92 en ce qui concerne la notion de véhicule correspondant, M.B. 17 septembre 2019.

Fausses hybrides

Les fausses hybrides sont donc les véhicules qui ne remplissent pas les critères ci-dessus et qui ont été achetés ou commandés à partir du 1^{er} janvier 2018 seulement. Pour ces voitures, on doit donc se référer au modèle correspondant utilisant le même carburant tant pour calculer la déductibilité que l'avantage de toute nature. S'il n'y a pas de modèle correspondant disponible, il faut multiplier la valeur des émissions de CO₂ par 2,5.

Un grand flou a longtemps régné sur la question de savoir ce qu'est au juste un modèle correspondant. L'arrêté royal du 5 septembre 2019 a apporté des éclaircissements sur ce point.

Pour le législateur, un véhicule correspondant est une voiture qui satisfait aux conditions suivantes :

- elle est de la même marque (rubrique 0.1 du certificat de conformité);
- elle est du même modèle (rubrique 0.2.1 du certificat de conformité);
- sa carrosserie est du même type (rubrique 38 du certificat de conformité); et
- le ratio entre la puissance de la fausse hybride, exprimée en kW, et celle du véhicule correspondant, exprimée en kW (rubrique 27.1), est compris entre 0,75 et 1,25, et il doit se rapprocher le plus de 1. Si plusieurs véhicules possèdent le même ratio de puissance, il faut retenir celui émettant le plus de dioxyde de carbone.

Comme toutes ces données ne sont pas à la disposition du public et que l'on ne possède en général que celles figurant sur le COC (certificat de conformité ou *Certificate of Conformity*) de son propre véhicule, les importateurs de ces voitures sont tenus de transmettre ces informations au fisc. Lors du lancement d'une nouvelle « fausse hybride », ils doivent communiquer les renseignements sur les véhicules correspondants au SPF Finances afin que celui-ci puisse tenir à jour sur sa page Internet une liste des véhicules correspondants pour toutes les fausses hybrides jamais mises sur le marché.

Donc, vous pourrez bientôt consulter les informations relatives au véhicule correspondant à telle ou telle fausse hybride sur le site Web du SPF Finances.

2.4. Valeurs de CO₂

WLTP ou NEDC

Une dernière modification qui n'est pas spécifiquement en rapport avec la réforme de l'impôt des sociétés, mais qui aura des conséquences fiscales, concerne les méthodes de mesure du CO₂.

Auparavant, on mesurait le taux d'émission de CO₂ d'un nouveau modèle au moyen de la méthode du NEDC (de l'anglais *New European Driving Cycle* ou nouveau cycle de conduite européen). Ne vous laissez pas induire en erreur par le terme « New », car il s'agit en fait d'une procédure datant des années 1970. Elle ne tient pas compte de techniques modernes comme les systèmes Stop-and-Start, les hybrides et autres dispositifs. En outre, ce test ne fait pas intervenir non plus la densité du trafic sur les routes et les embouteillages qui en résultent.

Les taux de CO₂ livrés par le NEDC dans nos conditions de circulation ne sont plus réalistes. Raison pour laquelle on a élaboré une nouvelle procédure, plus actuelle. Il s'agit de la WLTP, acronyme de l'anglais *Worldwide Light vehicle Testing Procedure* (en français, procédure d'essai mondiale harmonisée pour les voitures et les véhicules utilitaires légers). Ce nouveau test tient davantage compte des techniques et conditions de circulation de notre époque. On ne s'étonnera dès lors pas que les taux de CO₂ de la procédure WLTP soient nettement plus élevés que ceux affichés par les mêmes véhicules selon le test NEDC. Les taux de CO₂ observés avec la WLTP sont en moyenne 20% plus élevés que ceux fournis par le test NEDC.

Le test WLTP devait être appliqué aux tout nouveaux modèles sortis à partir du 1^{er} septembre 2017. Les modèles qui existaient déjà avant le 1^{er} septembre 2017 peuvent continuer à faire valoir leurs taux NEDC jusqu'au 31 août 2018. Toute voiture neuve vendue depuis le 1^{er} septembre 2018 doit être obligatoirement homologuée selon la procédure WLTP.

Conséquence? Des voitures homologuées selon le NEDC coexistent avec des voitures qui ont été homologuées selon le WLTP et qui sont, de ce fait, « punies » par des émissions de CO₂ plus élevées. Tant l'autorité flamande que le pouvoir fédéral ont fait savoir que leur intention n'est pas de taxer à nouveau davantage les voitures particulières à la suite des nouveaux tests WLTP. En gros, c'est toutefois ce vers quoi l'on s'achemine. La Flandre a annoncé

dans l'accord de gouvernement flamand qu'à dater de 2021, la fiscalité automobile serait adaptée aux nouvelles normes WLTP et que les recettes tirées de la fiscalité routière n'augmenteraient pas globalement, ajoutant toutefois que les voitures écologiques bénéficieraient évidemment d'un avantage additionnel et que les voitures moins économes seraient sanctionnées. La Flandre et le fédéral ont cependant précisé que les émissions NEDC pourraient encore être utilisées jusqu'au 31 décembre 2020.

Le problème, c'est que les voitures sont testées soit selon le WLTP, soit selon le NEDC, en fonction de la date de lancement du modèle et de celle de l'achat du véhicule. Les voitures homologuées selon le WLTP n'ont plus passé de test NEDC. Elles ne possèdent donc plus de taux de CO₂ selon cette procédure. Pour corriger cette distorsion, les émissions de CO₂ mesurées selon le WLTP sont recalculées mathématiquement pour les convertir en taux NEDC. Ces émissions WLTP recalculées par voie mathématique sont dites « NEDC 2.0 » ou « NEDC corrélées ».

Dans les faits, les voitures homologuées selon le WLTP possèdent donc 2 taux d'émission de CO₂. Un taux WLTP et un taux « NEDC corrélé » ou « NEDC 2.0 ». Ce dernier peut être utilisé à titre fiscal jusqu'au 31 décembre 2020. Que se passera-t-il ensuite? La question reste en suspens, surtout parce que le passage à la WLTP sera difficile pour les voitures totalement dépourvues de taux WLTP (par exemple, toutes celles achetées avant le 1^{er} septembre 2017). Il faudra donc encore s'armer d'un peu de patience.

Où trouve-t-on les taux de CO₂ ?

Jusqu'il y a peu, les émissions de CO₂ figuraient sur le formulaire d'immatriculation de la voiture. Il n'en est plus ainsi dans bien des cas. Pour connaître ses émissions de CO₂, on est obligé de se rabattre sur le certificat de conformité (COC) évoqué plus haut.

C'est à la rubrique 49.4 que l'on trouve les émissions WLTP (si elles sont disponibles), et à la rubrique 49.1 que l'on trouve les émissions NEDC. S'il n'y a pas de rubrique 49.4, c'est la rubrique 49.1 qui indique les véritables émissions NEDC. Mais, s'il y en a une, la valeur mentionnée à la rubrique 49.1 est le taux NEDC 2.0 ou NEDC corrélé.

La valeur de CO₂ indiquée sous le code 49.1 peut donc continuer à être utilisée jusqu'au 31 décembre 2020 inclus.

Comme ces émissions ne sont plus mentionnées sur le formulaire d'immatriculation, il faut donc demander non seulement ce formulaire, mais aussi, depuis peu, le certificat de conformité si l'on veut établir un dossier complet et remplir la déclaration à l'impôt des sociétés (ou des personnes physiques). Bref, encore des charges administratives en plus.

WLTP et fausses hybrides

Un autre point qui n'est pas encore totalement clair non plus est celui de savoir quel effet cela aura sur les fausses hybrides. Pour l'instant, les hybrides rechargeables sont vendues avec un taux de CO₂ de type NEDC 2.0 de moins de 50 grammes par kilomètre. Si ces véhicules ont une batterie d'une capacité suffisante, ils bénéficient donc des avantages accordés aux vraies hybrides. Mais, dans certaines situations, les émissions WLTP associées dépassent tout juste la barre des 50 g/km.

Cela veut-il dire que, dans ce cas, cette voiture ne sera plus considérée comme une véritable hybride à partir de 2021 et qu'elle poursuivra sa route sous la qualification de fausse hybride? Cette question attend toujours d'être réglée. Les concessionnaires et les importateurs des voitures concernées ne cessent de rassurer leurs clients en leur disant que les autos achetées au plus tard le 31 décembre 2020 pourront continuer à bénéficier de leur taux NEDC après 2020 aussi, mais malheureusement, il manque à ces déclarations un caractère officiel. Nous espérons pour les acquéreurs de ces véhicules qu'il en sera bien ainsi, mais pour l'heure, nous ne pouvons pas le leur garantir.

3. Conclusion

Vous l'aurez remarqué, nous sommes d'avis que l'on n'a pas encore pris toute la mesure du surcroît de tracasseries administratives que la nouvelle fiscalité automobile engendrera. Elle réclamera des adaptations afin d'en connaître le traitement sur le bout des doigts. Et... sans vouloir décourager le lecteur, toute cette polémique entre WLTP et NEDC pourrait fort bien déboucher sur une nouvelle refonte complète de la fiscalité automobile...

Roel VAN HEMELLEN
Conseil fiscal TaxQuest

TVA – Déductions et taxations des utilisations privées de voitures automobiles – avantages de toute nature soumis à l'impôt sur les revenus

1. Position du problème

Les utilisations privées connaissent des taxations différenciées selon les impôts directs ou la TVA. Pour le CIR, lesdites utilisations privées deviennent des revenus imposables, en tant qu'avantages de toute nature. En TVA, il s'agit d'opérations qui rentrent, ou échappent, à son champ de taxation. Les présents commentaires se focalisent sur les implications TVA des *utilisations privées de voitures automobiles*. Les références légales permettent, aux lecteurs intéressés, d'approfondir cette matière, certaines publications étant principalement organisées par articles du CTVA.

Depuis le 1^{er} janvier 2011, le CTVA s'est encore nettement dissocié du CIR. Les utilisations privées de voitures automobiles peuvent générer :

- soit une non-déductibilité des taxes en amont (articles 45, § 1^{er}, *quinquies*, du CTVA, et/ou 45, § 1^{er}, du CTVA, pour les investissements à usage mixte). Cette non-déductibilité sur les utilisations privées écarte définitivement la taxation visée au 2^{ème} tiret;
- soit une taxation des dépenses engagées, par assimilation desdites utilisations privées à une prestation de services, lorsqu'une déduction a été opérée, à bon droit, en raison de la non-application des dispositions du 1^{er} tiret, (article 19, § 1^{er}, et 33, § 1^{er}, 2^o, du CTVA).

Il est interdit de cumuler la non-déductibilité du 1^{er} tiret, avec la taxation du 2^{ème} tiret, les champs d'application étant opposés.

Depuis le 1^{er} janvier 2016, la circulaire 36/2015, ET 119.650, dd. 23 novembre 2015, est, entre autres,

consacrée à la problématique des utilisations économiques et privées.

2. Fondamentaux et postulats

Pour l'appréhension des implications TVA liées à l'utilisation privée d'une voiture automobile, les opérations doivent rencontrer certaines approches.

- Assujettis avec droit à déduction, par le biais des déclarations périodiques (exclusions du régime de la franchise de l'article 56bis, du CTVA; du régime particulier agricole visé à l'article 57, du CTVA; des exonérés par l'article 44, du CTVA; des régimes particuliers de non-dépôt de déclarations périodiques; etc.);
- Statut d'investissement de la voiture achetée (exclusions des voitures destinées à la vente; des utilisations comme voitures de direction, de démonstration, de courtoisie, etc., sous le régime particulier de la circulaire 9/1985, du 30.07.1985; des voitures prises en location, dont le leasing, lesquelles ne sont pas des investissements TVA pour les locataires; etc.);
- Affectation totale de l'investissement au patrimoine économique (exclusions des investissements placés dans le patrimoine privé de l'assujetti, personne physique, et de ce fait sortis du cadre de l'assujettissement; des voitures prises en location jamais considérées comme des investissements dans le chef du locataire; etc.);
- Opérations taxées à la TVA belge (exclusion des opérations posées par les particuliers; de celles réalisées par les autres non assujettis; des livraisons exemptées, ou localisées à l'étranger; etc.);
- Respect de toutes les limitations à déduction, (plafond de moitié de l'article 45, § 2, du CTVA; non-déductibilité liée au prorata général des assujet-

tis mixtes selon l'article 46, du CTVA; absence de déduction pour les biens d'occasion soumis au régime de la taxation de la marge bénéficiaire instaurée par l'article 58, § 4, du CTVA; etc.);

- Considérations globalement transposables pour toutes les utilisations privées mobilières et immobilières (bien que les présents commentaires soient plus spécifiquement réservés aux seules voitures automobiles);
- Utilisations privées à titre gratuit (exclusions des utilisations avec aspect onéreux, dont les interventions dans le coût, les diminutions corrélatives des rémunérations de l'utilisateur, les inscriptions au débit de comptes courants, etc.);
- Absence de distinction entre les assujettis personnes physiques ou personnes morales (qui consentent les utilisations privées);
- Occultation des situations particulières exceptionnelles (assujettis avec droit total à déduction devenant mixtes, partiels, exonérés par l'article 44, du CTVA, sans droit à déduction, et inversement; cessations totales ou partielles de l'activité économique, etc.).

3. Chronologie

Les présents développements, consacrés aux *utilisations privées de voitures automobiles*, suivent la chronologie suivante:

- (Poste 4) Déductibilité de la TVA grevant l'acquisition de la voiture investie, si utilisation mixte dès l'achat (économique et privée - articles 45, § 1^{er}, *quinquies*, et 45, § 1^{er}, du CTVA, sans préjudice du plafond de moitié de l'article 45, § 2, du CTVA);
- (Poste 5) Taxation de l'utilisation privée de la voiture investie, si absence d'utilisation privée dès l'achat, (utilisation totale économique à l'achat), **et** si utilisation privée ultérieure, non prévisible au moment de l'acquisition (combinaison des articles 45, § 1^{er}, pour l'utilisation économique, et 45, § 2, du CTVA, pour le plafond de moitié);
- (Poste 6) Déductibilité des frais de prise en location d'une voiture (pas un investissement TVA dans le chef du locataire, ou du preneur en *leasing*);
- (Poste 7) Déductibilité des frais de fonctionnement d'une voiture achetée, prise en location, ou autre (carburant, entretien, réparation, etc.);
- (Poste 8) Tableau synthétique;
- (Poste 9) Considérations finales.

4. Utilisation mixte de l'investissement prévue à l'achat de la voiture

4.1. Limitation de la déduction à l'usage économique (usage mixte)

Dès l'achat, il est établi que:

- la voiture automobile constitue un investissement;
- l'utilisation mixte est certaine (besoins économiques **et** privés de l'assujetti, ou des membres de son personnel, ou étrangers à l'activité économique).

Lorsque ces deux conditions sont réunies, la TVA, grevant l'acquisition, ne peut être déduite qu'à concurrence de la seule estimation initiale de l'utilisation économique, dans le respect du plafond de moitié prévu à l'article 45, § 2, du CTVA, et des autres limitations (assujetti partiel, mixte, etc.).

Dans le passé, en distinguant les différentes législations, avant le 1^{er} janvier 2011, il pouvait être parfaitement légal de pouvoir également déduire la TVA grevant l'achat, relative à la partie utilisée à titre privé. Cette déduction était ensuite corrigée par le biais des différents mécanismes, variables selon les anciennes dispositions légales.

4.2. Conséquences de la limitation de la déduction à l'usage économique estimé (usage mixte)

- Aucune déduction de la TVA grevant l'achat ne peut être opérée, à l'acquisition, sur l'estimation de l'usage privé.
- La taxation de l'article 19, § 1^{er}, du CTVA, s'en trouve **TOTALEMENT** et **DEFINITIVEMENT** écartée, lorsque l'utilisation mixte de l'investissement est avérée dès l'achat.

En d'autres termes, il est absolument **INTERDIT**, comme parfois dans le passé, d'encre soumettre à la TVA, tout ou partie des avantages de toute nature CIR.

Le poste 5 est consacré aux circonstances exceptionnelles, dans lesquelles la taxation « résiduelle » de l'article 19, § 1^{er}, du CTVA, peut encore trouver à s'appliquer, lorsqu'aucune utilisation mixte n'a existé à l'achat, mais que survient une utilisation privée importante (plus de 50%), postérieure à l'acquisition, et durant une période

limitée à 5 ans maximum (révision quinquennale sur l'investissement).

- Les différences qui pourraient survenir, entre l'estimation de l'utilisation économique et privée, au moment de l'achat, et l'utilisation effective, à l'échéance de l'année de l'acquisition, doivent subir une première révision annuelle des déductions. Cette première révision porte sur la totalité de la TVA grevant l'achat.

Pendant les quatre années restant à courir, sur la révision quinquennale propre à cette voiture investie, les révisions se dégagent, à concurrence d'un cinquième annuel, entre les différences d'utilisation, après la première révision précitée, et les utilisations réelles des années subséquentes (voir 4.3.).

4.3. Applications (usage mixte)

Première application

Un expert-comptable indépendant achète, l'année X, une voiture automobile, placée entièrement dans son patrimoine économique, pour 40.000 EUR, plus 8.400 EUR de TVA. Selon les prévisions, cet investissement est estimé utilisé à 70 % économiques, les 30 % restants évalués privés.

La TVA totale de 8.400 EUR subit une première limitation des 30 % de l'estimation initiale de l'utilisation privée ($8.400 \times 30\% = 2.520$ non déductibles – article 45, § 1^{er}, *quinquies*, du CTVA).

Ensuite, une deuxième limitation correspond au plafond de moitié de la TVA totale de 8.400 EUR (article 45, § 2, du CTVA). La déduction finale se monte à 4.200 EUR.

A l'issue de la première année X, les utilisations réelles sont de 60 % économiques et 40 % privés.

La première révision, de l'année X, doit s'opérer comme suit: première limitation $8.400 \times 40\%$ privés = 3.360; deuxième limitation $8.400 \times 50\% = 4.200$ EUR. Il en résulte que la première révision de l'année X, opérée en X + 1, reste sans effet.

Les révisions annuelles, en cinquième (années X + 1, X + 2, X + 3, X + 4), ne prennent pas corps, tant que l'utilisation privée ne dépasse pas 50 % (TVA non déduite – voir deuxième application).

Deuxième application

Un menuisier indépendant acquiert une voiture automobile, placée totalement dans son patrimoine économique, pour 30.000 EUR plus 6.300 EUR de TVA. L'utilisation estimée pour l'année X, au moment de l'achat du véhicule, est de 30 % pour son activité indépendante, et 70 % privés.

La TVA de 6.300 EUR subit la première limitation de l'article 45, § 1^{er}, *quinquies*, du CTVA, restreinte aux 30 % économiques, soit 1.890 EUR. Le plafond de moitié de l'article 45, § 2, du CTVA est écarté.

Les utilisations réelles de l'année X se montent respectivement à 45 % économiques et 55 % privés. La première révision, sur la TVA totale, est: $(6.300 \times 45\%) - (6.300 \times 30\%) = 945$ EUR (favorable).

L'année X + 1 révèle une utilisation économique réelle de 29 %. La révision s'établit comme suit: $(6.300 \times 45\% \times 1/5 = 567) - (6.300 \times 29\% \times 1/5 = 365,4) = 201,6$ EUR (défavorable).

Les années X + 2, X + 3, X + 4, restent non échues sur la période quinquennale de révision des déductions. Le menuisier doit encore examiner, pour 1/5 annuel, si les variations entre les utilisations réelles entraînent une révision annuelle, favorable ou défavorable.

5. Utilisation économique totale de l'investissement à l'achat de la voiture (usage privé inexistant et non prévu dans le futur)

5.1. Déduction selon l'usage économique avec plafond de moitié (usage économique total à l'achat)

Puisque l'utilisation économique prévue est totale, au moment de l'acquisition, ce sont les articles 45, § 1^{er}, et 45, § 2, du CTVA, qui s'appliquent. L'article 45, § 1^{er}, permet une déductibilité totale, laquelle est ensuite rabaissée par le plafond de moitié de l'article 45, § 2.

5.2. Conséquences de la déduction selon l'usage économique avec plafond de moitié (usage économique total à l'achat)

- Déduction maximale sur l'achat du bien d'investissement, totalement affecté au patrimoine

professionnel, et utilisé entièrement pour l'activité économique, avec plafond de moitié de l'article 45, § 2, du CTVA.

- Non-application DEFINITIVE de l'article 45, § 1^{er}, *quinquies*, du CTVA, à défaut d'usage mixte.
- Toute utilisation privée ultérieure, non prévue au moment de l'achat, subit la taxation des dépenses engagées soumises à TVA (articles 19, § 1^{er}, et 33, § 1^{er}, 2^o, du CTVA).
- Neutralisation de ladite taxation, lorsque l'utilisation privée, postérieure à l'achat, reste inférieure aux 50% non déductibles du plafond de l'article 45, § 2, du CTVA.

5.3. Applications (usage économique total à l'achat)

Première application

Une société de travaux publics acquiert, l'année X, une voiture automobile pour 50.000 EUR, plus 10.500 EUR de TVA. A l'origine, aucune utilisation privée n'est prévue.

Cet assujetti, par application combinée de l'article 45, § 1^{er}, (usage économique), et 45, § 2, du CTVA (plafond de moitié), peut déduire 5.250 EUR.

L'année X + 1, la voiture est utilisée partiellement pour les besoins privés d'un membre du personnel. Cette utilisation privée réelle annuelle est de 25%.

L'utilisation privée tombe dans le champ d'application de l'article 19, § 1^{er}, du CTVA, avec taxation des dépenses engagées soumises à TVA (article 33, § 1^{er}, 2^o, du CTVA).

La formule suivante couvre la taxation des dépenses engagées, sur la période de la révision quinquennale des déductions de la voiture, visée par le plafond de déductibilité de moitié de l'article 45, § 2, du CTVA :

$$\frac{\text{Prix achat HTVA}}{5 \text{ ans}} \times (\% \text{ usage privé} - 50\% \text{ non déductibles})$$

La détermination chiffrée est la suivante :

$$\frac{50.000}{5 \text{ ans}} \times (25\% - 50\%) = \text{négatif} = \text{non-taxation.}$$

Ce calcul doit être suivi durant les années X + 2 à X + 4 (période non échue de la révision quinquennale).

Deuxième application

L'année X, une société achète une voiture, visée par le plafond de déductibilité de moitié (article 45, § 2, du CTVA), destinée à l'usage exclusif de son activité, pour 35.000 EUR, plus 7.350 EUR de TVA.

La déduction initiale correspond au plafond de moitié, soit 3.675 EUR.

L'année X + 2, la voiture est utilisée pour les déplacements du domicile au siège d'exploitation, par un actionnaire. Cette utilisation privée réelle correspond à 60%.

Pour cette année X + 2, la taxation est :

$$\frac{35.000}{5 \text{ ans}} \times (60\% - 50\%) \text{ soit } 1.750 \text{ EUR} \times 21\% = 147 \text{ EUR.}$$

La taxation des dépenses engagées de l'utilisation privée doit être suivie les années X + 3 et X + 4, période de révision quinquennale non écoulée.

Dès la fin de la période de 5 ans, aucune taxation du prix d'acquisition n'est réalisée.

6. Utilisation privée de la voiture prise en location

6.1. Déduction selon l'usage économique avec plafond de moitié (location)

Pour les voitures prises en location, leasing compris, ces biens ne constituent jamais des investissements, sens TVA, dans le chef du locataire. Les frais relatifs à ces locations suivent les dispositions normales de déduction (articles 45, § 1^{er}, pour l'utilisation économique, et 45, § 2, du CTVA pour le plafond de moitié).

6.2. Applications (frais de location)

Une voiture automobile est prise en leasing. L'utilisation économique estimée est de 60%, et l'usage privé de 40%. Le loyer annuel se monte à 10.000 EUR, hors TVA 2.100 EUR.

La déduction devient $10.000 \times 21\% \times \frac{1}{2} = 1.050 \text{ EUR}$. La quotité privée est négligée, l'utilisation économique étant supérieure au plafond de déductibilité de moitié (article 45, § 2, du CTVA).

Supposons que l'utilisation privée effective se chiffre à 55%.

Déduction adaptée: $(10.000 \times 21\% \times 45\% \text{ économiques} = 945 \text{ EUR})$ d'où $(1.050 - 945 = 105 \text{ EUR}$ à verser).

Les écarts entre les estimations et les utilisations réelles génèrent des révisions des déductions, à la hausse ou à la baisse. Puisque les TVA en jeu ne grèvent pas un investissement, la révision quinquennale est écartée.

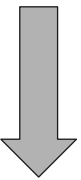
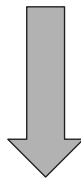

7. Frais de fonctionnement (voiture achetée, prise en location, ou autre)

La déduction de la TVA sur les frais d'usage n'est pas nécessairement liée à la déductibilité de la TVA grevant l'achat, ou la location d'une voiture. Toutes

conditions réunies (facturations avec TVA, etc.), un assujetti peut légalement exercer son droit de déduire la TVA sur les frais de carburant, d'entretien, de réparation, etc., engagés pour les besoins de son activité économique. Ainsi, un professionnel du chiffre, indépendant, qui demande à un employé, avec sa voiture privée, de démarcher la clientèle, de retirer des documents auprès des clients, etc., peut valablement déduire la TVA grevant les frais engagés dans ce cadre, dans le respect des limitations légales. Il est sans importance que ledit assujetti ne possède aucun droit réel ou de créance sur la voiture (voir colonnes 3 et 6, du Tableau synthétique).

Bien entendu, les remboursements forfaitaires n'ouvrent pas droit à la déductibilité de la TVA.

8. Tableau synthétique

TVA grevant achat voiture (investie au patrimoine économique)			TVA grevant location voiture (dont leasing)		
utilisation économique et privée (mixte) à l'achat	utilisation économique totale (privé neant) à l'achat	utilisation privée totale à l'achat	utilisation économique et privée début location	utilisation économique totale début location	utilisation privée totale début location
déduction <i>TVA s/achat limitée à estimation utilisation économique</i>	déduction <i>TVA s/achat maximum utilisation économique</i>	pas déduction TVA s/achat	déduction <i>TVA s/loyers limitée à utilisation économique</i>	déduction <i>TVA s/loyers selon utilisation économique</i>	pas déduction TVA s/loyers
<i>respect plafond moitié et autres limitations</i>	<i>respect plafond moitié et autres limitations</i>		<i>respect plafond moitié et autres limitations</i>		
<i>= aucune déduction s/estimation utilisation privée</i>	<i>taxation 1/5 dépenses engagées (achat) s/utilisation privée ultérieure + 50% (non prévue a l'achat)</i>				
révisions déduction + - différence entre estimation à l'achat et utilisation effective	= taxation jamais révisions déductions				

TVA grevant achat voiture (investie au patrimoine économique)			TVA grevant location voiture (dont leasing)		
1 ^{ère} révision s/ TVA totale achat		↓			↓
4 révisions annuelles 1/5 s/TVA achat (après 1 ^{ère} révision)		↓	↓		↓
déduction s/frais utilisation (carburant, etc.) limitée à usage réel économique (respect plafond moitié et autres limitations)	déduction s/frais utilisation (carburant, etc.) selon usage réel économique (respect plafond moitié et autres limitations)	déduction s/frais utilisation (carburant, etc.) selon usage réel économique (respect plafond moitié et autres limitations)	déduction s/frais utilisation (carburant, etc.) selon usage réel économique (respect plafond moitié et autres limitations)	déduction s/frais utilisation (carburant, etc.) selon usage réel économique (respect plafond moitié et autres limitations)	déduction s/frais utilisation (carburant, etc.) selon usage réel économique (respect plafond moitié et autres limitations)

9. Considérations finales

Parler de «*soumettre à la TVA les avantages de toute nature CIR, sur voitures automobiles*», est une formulation à tout le moins obsolète. Dans l'état actuel de la législation TVA, elle pourrait même être qualifiée d'impropre, d'inappropriée, d'erronée.

L'utilisation privée d'une voiture automobile, achetée ou louée, suit un régime TVA autonome, par rapport aux avantages de toute nature, en matière de contributions directes.

La non-déductibilité de la TVA constitue la ligne de force.

Accessoirement, lorsqu'une déduction a été opérée, à bon droit, un rattrapage exceptionnel peut survenir, sur les dépenses engagées, par assimilation à une prestation à titre onéreux.

Ce rattrapage est subordonné à des conditions cumulatives préalables :

- un investissement;
- une absence de tout usage privé lors de la première utilisation (utilisation économique exclusive);

- une déductibilité à bon droit, en raison de l'utilisation économique initiale totale;
- une utilisation privée survenue ultérieurement, totalement imprévisible à l'origine;
- une utilisation privée née pendant la période quinquennale de révision des déductions;
- une utilisation économique totale devenant minoritaire (100% tombant entre 0% et 49%);
- une existence de dépenses engagées grevées de TVA (exclusions des assurances, frais financiers, taxes d'immatriculation, taxes de circulation, etc.).

Une telle accumulation tient de l'exceptionnel imprévisible. Gardons toutefois à l'esprit de ne pas définitivement exclure un tel cumul d'éventualités, purement fortuites.

Yvon COLSON
Collaborateur externe de l'IPCF

Nouvel arrêt de la Cour constitutionnelle sur l'« identification univoque » en matière de cotisation sur les commissions secrètes

Depuis le 29 décembre 2014, la cotisation sur les commissions secrètes ne peut plus être appliquée lorsque le bénéficiaire du revenu non déclaré est identifié de manière univoque dans les délais. En 2017 et 2018, la Cour constitutionnelle avait déjà répondu à des questions préjudicielles sur cette identification univoque¹ et, le 26 septembre dernier, elle l'a fait pour la troisième fois. Dans l'intervalle, une question a d'ores et déjà été posée au ministre des Finances au sujet des conséquences de ce récent arrêt.

Pas de cotisation sur les commissions secrètes s'il y a identification univoque en temps voulu

Quand une société accorde des rémunérations, commissions, honoraires, indemnités, avantages... qui constituent des revenus professionnels pour leur bénéficiaire, mais qu'elle n'a pas mentionnés sur une fiche 281², le fisc peut en principe appliquer une cotisation distincte de 100%^{3,4} sur ces commissions dites secrètes.

Une société dispose toutefois de deux moyens d'échapper à l'application de cette cotisation⁵. Premièrement, cette dernière ne s'applique pas si la société prouve que le bénéficiaire du revenu a déclaré celui-ci spontanément et dans les délais (= dans le délai de déclaration normal)⁶. Deuxièmement, le fisc ne peut pas non plus appliquer la cotisation pour commissions secrètes si le bénéficiaire du revenu

a été identifié de manière univoque dans les deux ans et six mois à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition⁷. C'est à propos de cette seconde « échappatoire » que la Cour constitutionnelle s'est déjà prononcée à trois reprises.

Précédents arrêts de la Cour constitutionnelle sur l'identification univoque

Dans un arrêt du 13 juillet 2017⁸, la Cour constitutionnelle a jugé que le fisc doit encore pouvoir appliquer la cotisation lorsque la commission secrète ne peut plus être imposée dans le chef de son bénéficiaire, quand bien même celui-ci a été identifié de manière univoque dans les deux ans et six mois à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, et que selon la lettre de la loi, la société pouvait donc échapper à la cotisation.

Dans un arrêt du 4 octobre 2018⁹, la Cour constitutionnelle a estimé cette fois qu'il était raisonnablement justifié que l'exception à l'application de la cotisation distincte en cas d'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé soit limitée aux commissions secrètes au sens strict du terme, soit les rémunérations, honoraires, etc., non justifiés par une fiche 281, et qu'elle ne concerne pas les bénéfices dits dissimulés.

Arrêt du 26 septembre 2019¹⁰

Question préjudicielle : En 2011, une SA met un appartement gratuitement à la disposition de l'un de ses administrateurs. Elle ne mentionne pas l'avantage de toute nature résultant du logement

1 Voy. F. VANDEN HEEDDE, « Deux arrêts de la Cour constitutionnelle concernant la cotisation sur les commissions secrètes », *Pacioli*, 2019, n° 483, 10-11.

2 Art. 57 CIR 1992.

3 Art. 219, al. 1^{er} et 2 CIR 1992.

4 Encore à majorer de la cotisation spéciale de crise de 2% jusqu'au 31 décembre 2019 (art. 463bis CIR 1992).

5 Depuis le 29 décembre 2014, tant pour les litiges nés depuis cette date que pour ceux nés antérieurement, mais pas encore définitivement clos à cette date.

6 Art. 219, al. 6 CIR 1992 (al. 5 à partir du 01.01.2020).

7 Art. 219, al. 7 CIR 1992 (al. 6 à partir du 01.01.2020).

8 C. const., 13 juillet 2017, n° 92/2017.

9 C. const., 4 octobre 2018, n° 123/2018.

10 C. const., 26 septembre 2019, n° 125/2019.

gratuit sur la fiche 281.20 de l'administrateur, et ce dernier ne le déclare pas non plus.

En octobre 2014, le fisc envoie un avis de rectification tant à l'administrateur qu'à la société. Le premier apprend que sa rémunération imposable de dirigeant d'entreprise sera majorée de l'avantage de toute nature reçu, la seconde que l'avantage de toute nature sera soumis dans son chef à la cotisation pour commissions secrètes.

D'après la loi, le fisc a agi dans les règles. En effet, le délai dans lequel le bénéficiaire devait être identifié de manière univoque pour que la cotisation sur les commissions secrètes soit exclue dans le chef de la société avait déjà expiré le 30 juin 2014. Selon la lettre de la loi, la taxation effective de l'avantage dans le chef du bénéficiaire n'exclut pas l'application de la cotisation sur les commissions secrètes. La Cour d'appel d'Anvers nourrit cependant des doutes sur le point de savoir si la taxation tant dans le chef de la société que de l'administrateur est conforme à la Constitution, et elle pose une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle¹¹.

Arrêt : La Cour constitutionnelle constate qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi-programme du 19 décembre 2014 qui a instauré le régime actuel en matière de cotisation pour commissions secrètes, que le législateur a voulu conférer à la cotisation distincte un caractère purement indemnitaire. La cotisation n'a plus pour seul objectif que de compenser la perte d'impôts sur les revenus due au défaut de déclaration, et non plus, comme auparavant, de punir les contribuables. Eu égard à cet objectif du législateur, il n'est pas raisonnablement justifié que la cotisation pour commissions secrètes ne puisse pas être appliquée lorsque le bénéficiaire de l'avantage est identifié de manière univoque dans les deux ans et demi à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, et qu'elle puisse l'être lorsque l'identification univoque a lieu au-delà de ce délai, mais que le bénéficiaire peut encore être

soumis à l'impôt approprié dans les délais d'imposition légaux. La Cour constitutionnelle conclut que la cotisation distincte ne peut pas être appliquée si le bénéficiaire de l'avantage a été effectivement imposé dans les délais d'imposition légaux.

Question parlementaire : quelles conséquences l'arrêt a-t-il ?

En réponse à une question parlementaire orale¹², le ministre des Finances a révélé que l'administration se rallie à l'arrêt et qu'elle exposera son point de vue dans une circulaire. Les sociétés qui se trouvent dans une situation analogue à celle de la SA en cause peuvent déposer une réclamation ou, s'il s'agit de cotisations pour lesquelles le délai de réclamation a expiré et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond, introduire une demande de dégrèvement d'office, dans un délai de cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l'exercice pendant lequel l'impôt est établi¹³. Les litiges administratifs ou judiciaires encore pendants feront l'objet, de la part du fisc, de décisions ou de conclusions conformes aux directives énoncées dans la circulaire, étant entendu que la charge de la preuve incombe au contribuable.

Le ministre a annoncé par ailleurs que l'article 219 CIR 1992 serait adapté pour le mettre en conformité avec la Constitution. Cette modification législative respectera le choix opéré en 2014 de ne conférer à la cotisation distincte qu'un caractère exclusivement compensatoire.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

¹¹ Anvers, 16 octobre 2018.

¹² *Compte rendu intégral* – Commission des Finances et du Budget, Chambre, CRIV 55 COM 037, 22 octobre 2019, 29-30 (Q.O. n° 55000897C, VERHERSTRAETEN).

¹³ En effet, un arrêt préjudiciel de la Cour constitutionnelle constitue un fait nouveau au sens de l'art. 376, § 1^{er} CIR 92 (C. const., 8 novembre 2006, n° 160/2006).