

# PACIOLI



## FLASH

### *Majoration des critères de taille des petites sociétés et des petits groupes*

Les seuils relatifs au total du bilan et au chiffre d'affaires hors TVA des petites sociétés, de même que ces mêmes seuils concernant les petits groupes ont été majorés. Cette modification est contenue dans un Arrêté royal du 25 mai 2005 (M.B. 07/06/2005).

Un article plus détaillé sera publié dans un prochain numéro du *Pacioli*.



## **Amende pour dépôt des comptes annuels : ne perdez pas de vue la date limite du 31 juillet...**

*En tant que comptable(-fiscaliste) agréé, vous connaissez actuellement le « rush d'été » annuel pour remplir dans les temps les obligations comptables et fiscales de vos clients. Nous constatons qu'il est accordé une attention particulière aux déclarations à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés. Encore une fois, nous insisterons aussi pour que vous observiez strictement le délai ultime prévu pour le dépôt des comptes annuels, surtout depuis l'entrée en vigueur des amendes administratives infligées en cas de dépôt tardif des comptes.*

*En effet, il n'est pas très judicieux d'éviter à votre client le paiement d'une amende fiscale pour déclaration tardive s'il se voit en même temps infliger une amende administrative pour dépôt tardif des comptes annuels... Les deux obligations découlent de législations différentes et doivent être remplies parallèlement.*

*Nous tenterons de vous donner ci-dessous un aperçu de ces obligations.*

### **1. Le dépôt des comptes annuels**

Le Code des sociétés prévoit en son article 92, §1<sup>er</sup>, alinéa 2, que « les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice. Si les comptes annuels n'ont pas été soumis à l'assemblée générale dans ce délai, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission. »

En outre, le non-respect de la disposition précitée (présentation des comptes annuels à l'assemblée générale) est toujours puni de sanctions pénales, à savoir d'une amende de 50 à 10.000 EUR (voyez l'article 126 C. soc.).

L'article 98 du même code stipule en outre que « les comptes annuels sont déposés par les administrateurs ou gérants

## S O M M A I R E

- **Flash** **1**
- **Amende pour dépôt des comptes annuels: ne perdez pas de vue la date limite du 31 juillet ...** **1**
- **Frais de publicité et frais de réception : conséquences fiscales** **5**
- **Régime de la TVA sur les bâtiments - partie 2** **9**
- **TVA - Arrêt SCANDIC : taxation des avantages de toute nature** **12**
- **Rubrique 06 - Marché à terme** **14**

à la Banque Nationale de Belgique. Ce dépôt a lieu dans les trente jours de leur approbation et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice. Si les comptes annuels n'ont pas été déposés conformément à l'alinéa 2, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission. »

La date exacte du dépôt de vos comptes annuels est enregistrée à la BNB et est la seule date qui sera prise en considération pour déterminer si le dépôt s'est fait ou non en temps utile. N'attendez donc pas le dernier moment et payez également dans les temps.

L'obligation de dépôt précitée repose certes sur les gérants ou administrateurs de la société. Mais dans la pratique, nous constatons que le comptable(-fiscaliste) en est souvent chargé par ses clients, ce qui fait naître une responsabilité contractuelle dans le chef du membre de l'IPCF à l'égard de son client. Tant dans l'hypothèse où les gérants/administrateurs déposent personnellement les comptes que dans celle où le praticien professionnel a été mandaté pour le faire, il repose sur ce dernier une obligation d'information à l'égard de ses clients.

En vertu de l'article 175 de la loi-programme du 8 avril 2003 (M.B. 17/04/2003), qui insère un article 129bis dans le C. soc., le Ministre des Affaires économiques peut également infliger des amendes administratives aux sociétés qui n'ont pas déposé leurs comptes annuels en temps utile (pas de dépôt dans les 7 mois de la clôture, soit au 31 juillet 2005 pour les clôtures antérieures au 31 décembre 2004 !).

Depuis sa mise en œuvre pratique par l'AR du 12 octobre 2004 (M.B. 15/10/2004), nous savons que cette disposition n'est pas restée lettre morte et il n'en sera pas autrement cette année, selon un communiqué de presse du cabinet du Ministre des Affaires économiques !!!

L'amende s'élève à 60 EUR par mois de retard (avec un maximum de 360 EUR) pour les petites sociétés et à 200 EUR (avec un maximum de 1.200 EUR) pour les autres sociétés.

L'imposition de ces amendes relève de la compétence du Ministre des Affaires économiques (SPF Economie), tandis que le recouvrement en a été confié au SPF Finances.

Vous ne pouvez éviter l'amende en question qu'en demandant, par **lettre recommandée** et dans un délai maximum de 15 jours après la date ultime de dépôt, un report pour des raisons de « force majeure » (voyez AR du 12 octobre 2004), à condition que vous expliquiez les raisons pour lesquelles vous invoquez

cette force majeure. Vous joindrez également les pièces qui justifient cette force majeure et vous préciserez la durée probable du retard escompté (date à laquelle vous pourrez procéder au dépôt). Notez qu'une telle demande de report pour raisons de force majeure ne suspend pas le délai de 7 mois. Si une situation de force majeure se présente chez l'un de vos clients, invitez donc bien cette société à demander le plus rapidement possible un tel report à l'adresse suivante :

SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie  
DG Régulation et organisation du marché – Service droit comptable  
North Gate III  
Avenue Roi Albert II 16  
1000 Bruxelles

Les amendes administratives ont été appliquées pour la première fois aux comptes annuels clôturés à partir du 31 décembre 2002. Pour les comptes clôturés le 31 décembre 2002 et le 31 décembre 2003, le gouvernement a cependant, exceptionnellement et à la demande notamment de l'IPCF, élaboré l'an dernier un régime transitoire pour les comptes (2002 et 2003) qui avaient été déposés dans les délais de report consentis à l'époque dans le cadre de la déclaration à l'impôt des sociétés. Aucune amende n'a été infligée si le dépôt avait eu lieu respectivement avant le 30 septembre 2003 et le 30 septembre 2004, ces dates étant les dates ultimes autorisées ces années-là pour la déclaration à l'impôt des sociétés.

Les Instituts professionnels insistèrent pour que le régime instauré des amendes administratives ait un effet rétroactif, si minime fût-il. Sur le plan strictement juridique, l'affaire n'est toutefois pas encore réglée.

Bien que l'obligation de déposer les comptes annuels dans les temps et celle d'introduire la déclaration à l'impôt des sociétés dans les temps aient donc des fondements juridiques distincts (deux législations différentes), un lien a toutefois été établi l'an dernier (et ce pour des raisons d'équité) entre le droit des sociétés et le droit fiscal. Cette année-ci, le Ministre compétent part toutefois du principe que chacun a été suffisamment informé, et il a fait savoir que les amendes administratives seraient intégralement appliquées, sauf en cas de force majeure valable, comme décrit ci-dessus.

## ***2. Le dépôt des comptes annuels peut désormais aussi se faire en ligne !!!***

Outre qu'ils peuvent être déposés sur papier ou sur disquette, les comptes annuels normalisés peuvent,

depuis le mois de mai 2005, également être déposés via internet. Vous trouverez, sur le site de la Centrale des Bilans ([www.centraledesbilans.be](http://www.centraledesbilans.be), rubrique « Dépôt des comptes annuels », « Mode de dépôt des comptes annuels : via Internet, sur disquette ou sur papier », « Dépôt des comptes annuels via Internet : principes ») des informations détaillées sur ces modalités de dépôt des comptes annuels. Nous vous conseillons de lire d'abord attentivement le manuel d'utilisation et les conditions d'utilisation.

Pour le dépôt électronique, vous aurez besoin d'un certificat digital qualifié par Certipost, Globalsign ou Isabel. Il s'agit des mêmes certificats que ceux qui sont acceptés par les applications E-government, telles qu'Intervat, Finprof, Dimona, DMFA et DRS. Si vous disposez de l'un de ces certificats, vous pouvez démarrer immédiatement et déposer les comptes annuels chaque jour ouvrable de 9 à 16 heures. Vous devez toutefois vous faire préalablement enregistrer auprès de la BNB en tant que « tiers déposant » à l'aide d'un modèle de formulaire que vous trouverez sur le site [www.centraledesbilans.be](http://www.centraledesbilans.be). Cette procuration doit encore être préalablement faxée à la BNB.

Si vous ne disposez pas d'un tel certificat, vous pouvez en faire la demande via le site internet des autorités de certification concernées :

Certipost : <http://www.e-trust.belgacom.be>

Globalsign : <http://secure.globalsign.net>

Isabel : <http://www.isabel.be>

Le paiement des frais de dépôt se fait également en ligne, à l'aide d'une carte de paiement (Bancontact/Mister Cash) ou d'une carte de crédit (Visa/Master Card). Pour les cartes Bancontact/Mister Cash, l'utilisateur a besoin d'un lecteur C-ZAM/PC. Le paiement des frais de dépôt (en cas de dépôt en ligne) ne peut pas se faire par virement ou sur un compte courant ouvert auprès de la BNB.

Vu les facilités d'utilisation et les économies réalisées, nous ne pouvons que vous recommander cette procédure.

### ***3. La déclaration à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés***

En ce qui concerne les délais pour introduire la déclaration et demander un report en matière de contributions directes, le Code des impôts sur les revenus contient les dispositions suivantes :

L'article 308, §1<sup>er</sup>, CIR 1992, prévoit que le délai entre la réception de la déclaration à l'impôt des personnes

physiques et la date limite de son introduction ne peut être inférieur à un mois. En ce qui concerne l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales, l'article 310 CIR 1992 prévoit que le délai d'introduction de la déclaration ne peut être inférieur à un mois à compter de la date de l'approbation des comptes annuels, ni être supérieur à six mois à compter de la date de la clôture de l'exercice comptable.

Conformément à l'article 311 CIR 1992, le directeur général des contributions directes ou son délégué (inspecteur A) peut toutefois accorder des dérogations aux délais prévus ci-dessus.

Sur la base de cette disposition, les comptables (-fiscalistes) agréés peuvent introduire les déclarations au-delà des délais légaux, à condition qu'ils obtiennent un report individuel. Ils peuvent l'obtenir aux conditions suivantes :

- les paiements anticipés doivent avoir été effectués correctement (pour les sociétés = au moins 75 % de l'impôt qui était dû pour l'exercice d'imposition précédent) ;
- le demandeur et les contribuables ne peuvent avoir commis aucune infraction au cours des deux exercices d'imposition précédents ;
- le report doit être raisonnable et la date limite ne peut dépasser le 30 septembre ;
- la demande doit être introduite dans le délai initialement prévu pour l'introduction des déclarations ;
- la demande doit être établie en trois exemplaires, suivant un modèle déterminé (et par service de taxation).

Ces délais de report pour l'introduction de la déclaration fiscale sont donc entièrement indépendants des délais prévus pour le dépôt des comptes annuels.

### **Dates limites sur le plan fiscal et Tax-on-web**

Nous rappelons une fois encore les dates les plus importantes (connues à la date de la rédaction du présent article) pour les déclarations fiscales 2005, et ce bien entendu indépendamment du fait que vous ayez obtenu ou non, en tant que membre de l'IPCF, un report individuel de votre inspecteur A, par le biais de la procédure détaillée ci-dessus :

- déclaration à l'impôt des personnes physiques (partie 1 et/ou 2) sur papier ou via Tax-on-web : a été prolongé par le Ministre jusqu'au 31 août 2005 ;
- déclaration à l'impôt des personnes physiques (partie 1 et/ou 2) via Tax-on-web par des mandataires

enregistrés (comme les membres de l'IPCF) : 31 octobre 2005;

- déclaration à l'impôt des sociétés, des personnes morales : pas encore connu : le modèle doit encore être publié au *Moniteur belge*.

Les professionnels qui veulent introduire des déclarations à l'impôt des personnes physiques via Tax-on-web II, doivent entreprendre les démarches suivantes :

1. création d'une gestion locale pour les bureaux comptables;
2. création des mandats entre le contribuable et les bureaux comptables;
3. introduction de la déclaration par le portail comptable via l'application tax-on-web.

Pour les différents types d'utilisateurs, des pages d'accueil spécifiques ont été créées, avec possibilités d'application propres :

1. contribuables : [www.taxonweb.be](http://www.taxonweb.be)
2. mandataires : [www.taxonweb.be/pro](http://www.taxonweb.be/pro)

Notez également que, contrairement à l'an dernier, vous pourrez encore demander votre enregistrement en tant que mandataire après le 30 juin 2005. Vous avez toutefois intérêt à vous faire enregistrer le plus rapidement possible !

Les catégories suivantes de personnes n'ont cependant pas la possibilité d'introduire leur déclaration via Tax-on-web :

- a. un époux ou les deux sont décédés en 2004 ou 2005 ;
- b. le (ou la) contribuable est devenu(e) veuf(ve) en 2004 ou 2005 ;
- c. les contribuables sont séparés de fait depuis moins d'un an au 1er janvier 2005 et ont reçu des déclarations séparées ;
- d. les contribuables n'ont pas reçu de déclaration sur papier.

#### ***4. Position de l'IPCF en ce qui concerne les dates limites pour l'introduction des déclarations fiscales et le dépôt des comptes annuels***

L'IPCF se réjouit tout d'abord des mesures spécifiques qui ont été mises au point par l'autorité au profit des comptables et des fiscalistes. En effet, le report général au 31 octobre 2005 pour la déclaration à l'impôt des personnes physiques, si la déclaration est introduite par un mandataire via tax-on-web, constitue une nette amélioration par rapport aux tracasseries administratives

qu'entraînaient les demandes individuelles annuelles de report en matière fiscale.

En tant qu'Institut, nous continuerons dès lors à collaborer aux projets existants et nouveaux de l'E-government, comme Edivat, intervat, TOW... Ainsi, nous espérons notamment qu'une déclaration électronique à l'impôt des sociétés sera également disponible à partir du prochain exercice d'imposition. Et ce, tant en ce qui concerne le formulaire de déclaration à l'impôt des sociétés qu'en ce qui concerne l'envoi électronique des annexes nécessaires.

Concernant le Tax-on-web II, nous espérons que les dernières maladies infantiles et imperfections prendront fin rapidement. A cet égard, nous songeons tout d'abord à un module de calcul fonctionnant correctement, à la possibilité pour les mandataires de classer leurs clients par ordre alphabétique suivant leur nom (et même par leur prénom ?). La mise au point du module en allemand – qui est quand même la troisième langue nationale – constitue pour nous une priorité (à savoir que le module en anglais est déjà disponible). L'IPCF ne manquera pas d'encourager ses membres à utiliser ces applications, mais compte dès lors sur le fait qu'avant le lancement de tels projets, les tests nécessaires soient réalisés et qu'un fonctionnement parfait soit garanti.

L'IPCF estime que, compte tenu des intérêts légitimes de tous les intéressés et vu la tendance européenne en la matière (qui plaide en faveur d'un dépôt plus rapide des comptes annuels), une prolongation du délai de dépôt des comptes annuels n'est pas souhaitable.

En revanche, l'Institut et ses membres peuvent également nourrir des attentes légitimes de la part de l'autorité. Dans cette perspective, l'IPCF demandera à l'autorité, notamment dans le cadre du protocole d'accord qui sera signé avec l'administration fiscale, les garanties légales suivantes :

- que le report automatique au 31 octobre de l'exercice d'imposition en ce qui concerne la déclaration à l'impôt des personnes physiques via Tax-on-web pour les membres de l'IPCF qui sont mandatés soit maintenu à l'avenir ;
- qu'au niveau du droit des sociétés, de l'impôt des sociétés et de la législation sur les amendes administratives en cas de dépôt tardif des comptes annuels, l'autorité prenne les mesures contraignantes nécessaires pour que tous les documents, formulaires de déclaration et informations nécessaires à l'établissement des comptes annuels, soient mis à la disposition des contribuables au plus tard le 1<sup>er</sup> mars de l'exercice d'imposition. Il s'agit dans ce cas des

informations, de la documentation, des déclarations, des formulaires et explications émanant tant de l'administration fiscale que de l'ensemble des autres autorités et institutions ou organes, en ce compris des organismes privés qui doivent transmettre des documents nécessaires pour l'établissement des comptes annuels et de l'impôt des sociétés (donc en ce compris les banques, les compagnies d'assurances, les fonds de sécurité sociale et les secrétariats sociaux). Nous constatons aujourd'hui que certains contribuables n'ont pas reçu leur déclaration avant le 1<sup>er</sup> juin ou qu'ils n'ont reçu leur fiche fiscale que dans le courant du mois de juin ou encore que plusieurs banques n'ont fourni les attestations nécessaires à leurs clients que dans le courant du mois de juin ;

- que si les informations et la documentation précitées ne sont pas, pour quelque raison que ce soit, mises à la disposition du contribuable à la date du 1<sup>er</sup> mars de l'exercice d'imposition, l'autorité s'engage à reporter en conséquence la date à partir de laquelle les amendes sont infligées pour dépôt tardif des comptes annuels ;
- l'IPCF demande enfin que ses membres soient automatiquement considérés par l'autorité fiscale comme mandatés, sans qu'une procuration écrite ne doive être rédigée à cet effet.

De cette manière, chaque bureau comptable a suffisamment de temps pour organiser ses propres travaux suivant un aménagement du temps efficace, et

ce, en conformité avec la législation sur les comptes annuels et la législation fiscale. En même temps, le planning des vacances du bureau s'inscrira avec plus de souplesse dans ce schéma.

L'autorité aura également la garantie nécessaire que les obligations qu'elle a imposées dans le cadre de la législation fiscale et du droit des sociétés sont remplies dans les temps. Le professionnel comptable et fiscal pourra en outre établir la déclaration à l'impôt des sociétés consécutivement à l'établissement des comptes annuels. Cela constitue une méthode de travail logique, qui permet de gagner du temps, puisqu'il ne doit se plonger qu'une seule fois dans le dossier complet pour remplir les deux obligations.

Plus spécifiquement, en ce qui concerne le dépôt des comptes annuels, la date prévue pour le dépôt peut être respectée sans qu'une amende soit encourue, et les intérêts légitimes des « stakeholders » ou parties prenantes (actionnaires, travailleurs, clients, fournisseurs, banques, ...) restent garantis.

De cette manière, l'autorité, d'une part, et les comptables et conseillers fiscaux, d'autre part, deviennent de réels partenaires qui poursuivent ensemble un même objectif, à savoir une information correcte transmise en temps utile à l'entreprise.

Geert LENAERTS  
Directeur général de l'IPCF



## Frais de publicité et frais de réception : conséquences fiscales

*Vous connaissez cela régulièrement avec votre clientèle.*

*Une entreprise organise pour ses fournisseurs, ses clients et leur famille un événement avec boissons et collations à l'occasion de la modernisation de l'entreprise.*

*Dans le cadre de la promotion de l'entreprise, toutes sortes de gadgets sont distribués aux enfants (bics, ballons, ballons de plage, etc.).*

*Une autre entreprise organise un événement à l'occasion du lancement d'un nouveau produit. Pour faire connaître le produit, aucune dépense et aucun effort ne sont épargnés : balade en montgolfière, divertissements pour les enfants, prestation d'un artiste, etc.*

*Ces entreprises peuvent-elles déduire entièrement leurs dépenses, ou le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, en abrégé, le 'CIR 1992') a-t-il prévu des limitations ? Ces entreprises*

*peuvent-elles récupérer la TVA payée sur ces dépenses, ou la déduction est-elle en tout ou partie refusée ?*

*Vous trouverez ci-après un résumé des modalités de traitement réservées à ces dépenses en matière de contributions directes et de TVA.*

### 1. Notion de frais de publicité et de frais de réception

Il n'est pas si simple de définir les 'frais de publicité' et les 'frais de réception'. En général, on entend par *frais de publicité* les dépenses consenties dans le but de faire connaître l'entreprise ou un produit au grand public. La meilleure définition des *frais de réception* est celle de dépenses faites dans le but de recevoir des gens. Les

deux notions sont plus amplement précisées par les différentes administrations fiscales et la jurisprudence.

## 2. Contributions directes

En principe, conformément à l'article 49 du CIR 1992, les dépenses sont déductibles si elles ont été faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. Le contribuable est tenu de prouver, au moyen de documents probants, que la dépense a été faite ou supportée.

Le CIR 1992 prévoit une série d'exceptions au principe de la déductibilité. En ce qui concerne les frais de réception, l'article 53, 8° CIR 1992 prévoit que les frais de réception et de cadeaux d'affaires faits à titre professionnel, à l'exclusion toutefois des articles publicitaires portant de manière apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice, ne sont déductibles qu'à 50 %.

Le Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, en abrégé, le 'Com.IR. 1992') ne donne pas davantage d'explications. On peut y lire que les frais de réception, ou tous frais liés à l'accueil de clients ou fournisseurs potentiels, relations d'affaires et autres personnes que le contribuable reçoit dans ses propres locaux (ou ailleurs), ne sont déductibles qu'à 50 %. Il s'agit non seulement des frais de traiteur, d'achat de boissons, d'aliments, d'articles pour fumeurs ou de fleurs, mais également de l'amortissement ou de la location des locaux destinés à recevoir les visiteurs, ainsi que le papier peint, les tentures, les tapis, le mobilier et les salaires du personnel chargé de l'accueil des visiteurs (*Com.IR 1992*, n°53/144).

Par cadeaux d'affaires (*Com.IR. 1992*, n° 53/150-153), il y a lieu d'entendre les objets d'une certaine valeur, offerts périodiquement ou occasionnellement dans le cadre de relations professionnelles. Le Commentaire cite une série d'exemples, notamment le vin, le champagne ou l'alcool, les parfums, les bouquets de fleurs, les pralines, les confiseries, etc.

On trouve plus loin dans le Commentaire (*Com.IR. 1992*, n° 53/154) ce que l'administration des contributions entend par articles publicitaires, à savoir les sommes qui sont consacrées à des objets, gadgets et articles utilitaires qui sont distribués largement afin de faire connaître la firme et qui portent, de manière apparente et durable, la dénomination de l'entreprise donatrice. Ces sommes sont déductibles à 100 %. On vise ainsi des objets tels que stylos, bics, briquets,

agendas, cendriers, balles, calendriers, porte-clés, etc., qui sont distribués tant à la clientèle existante qu'à la clientèle potentielle et servent avant tout de support publicitaire.

A l'origine, certains frais de réception étaient assimilés à des frais de publicité et étaient donc déductibles à 100 %, s'ils profitaient à des activités sportives et culturelles (*Com.IR 1992*, n° 53/159-160). Cette intervention a été supprimée pour les frais de réception faits avant le 1<sup>er</sup> janvier 1999. Dorénavant, ces frais sont soumis à la limitation générale précitée.

Quelle est la position de l'administration à l'égard des frais de publicité ? En ce qui concerne les frais de réclame et de publicité, le Commentaire précise (*Com.IR. 1992*, n° 52/205-206) que les dépenses que le contribuable consacre à la réclame ou à la publicité pour ses affaires sont déductibles à titre de frais professionnels, si elles satisfont aux conditions générales fixées par l'art. 49, CIR 1992. Le contribuable doit cependant donner l'indication exacte du nom et du domicile des bénéficiaires ainsi que la date des paiements. On peut déduire du Commentaire que l'administration fiscale dispose d'une certaine liberté d'appréciation, car il y est précisé ensuite que si le fonctionnaire fiscal a des doutes sur la nature des dépenses – quant à savoir si elles constituent des frais de publicité ou des libéralités –, il devra apprécier, à la lumière des données, argumentation et preuves fournies par le contribuable, si les dépenses ainsi faites contribuent à stimuler l'épanouissement de l'entreprise du contribuable en lui donnant plus de publicité ou en présentant ses activités sous un jour plus favorable auprès du public. Sur la base de ces commentaires, il apparaît que les frais de publicité ne doivent être que de faible importance et porter sur un objet bien défini. En outre, le bénéficiaire doit être clairement connu. Les frais liés à des événements visant un large public pourront donc difficilement être qualifiés de frais de publicité.

Sur la base des dispositions évoquées ci-dessus, nous pensons pouvoir conclure que la première entreprise de notre exemple pourra déduire à 100 %, au titre d'articles publicitaires, les dépenses faites pour les gadgets. A notre avis, les frais de réception ne pourront être déduits qu'à 50 %. Comme l'événement organisé par l'autre entreprise vise un large public, il sera difficile de pouvoir identifier les bénéficiaires. Les dépenses ne seront déductibles qu'à 50 %.

## 3. TVA

En principe, tout assujetti a le droit de déduire la TVA ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis

(article 45, § 1<sup>er</sup> du Code de la TVA). Il existe certaines exceptions à ce principe, notamment en ce qui concerne les frais de réception (article 45, § 3, 4<sup>o</sup> du Code de la TVA). La TVA sur les frais de publicité est toutefois déductible.

### 3.1. La notion de 'frais de réception'

La notion de *frais de réception* n'est pas définie dans le Code de la TVA. Pour interpréter cette notion, l'administration de la TVA s'inspire principalement du texte large de la note n° 103 du 31 décembre 1970, § 15. Par frais de réception, il y a lieu d'entendre « les frais exposés dans le cadre de relations publiques pour l'accueil, la réception et l'agrément des visiteurs étrangers à l'entreprise, plus particulièrement les fournisseurs et les clients. Est visée par-là toute TVA se rapportant à l'accueil (frais d'hôtel et de restaurant, frais payés à des traiteurs, frais exposés pour l'achat de boissons, d'aliments, de fleurs, frais de décoration de salle, etc.) ».

L'administration de la TVA a toujours interprété cette règle de manière très stricte. Les frais de réception ont souvent un caractère publicitaire, mais cet objectif publicitaire ne suffit pas pour ôter à certains frais une nature liée à l'accueil. Selon l'administration, ce n'est pas l'objectif des dépenses, mais bien leur nature qui est le critère déterminant (voyez P.V. n° 129 de Mr FOURNAUX du 24 novembre 1999, Q.R., Ch.repr., 1999-2000, n° 24, p. 2738).

Cette interprétation n'est toutefois pas entièrement conforme au point de vue adopté par la Cour européenne de Justice. Dans un arrêt du 17 novembre 1993, la Cour estimait que les 'services de publicité' étaient une notion relevant du droit commun, devant être interprétée de manière uniforme afin d'éviter une double imposition ou une absence d'imposition à la suite d'interprétations divergentes. En se basant sur ce principe, la Cour a jugé que « la notion d'action de promotion recouvre la vente de biens à des prix réduits, la fourniture aux consommateurs de biens meubles corporels vendus par une agence de publicité au bénéficiaire du service, la fourniture de services à un tarif réduit ou à titre gratuit, ou l'organisation d'un cocktail ou d'un banquet, lorsque l'activité consiste à diffuser un message afin d'informer le public de l'existence et des qualités du produit vanté ou du service vanté, dans le but d'accroître la vente de ceux-ci. Il en est de même pour toute opération qui fait indissociablement partie d'une campagne publicitaire et qui, de ce chef, contribue à la transmission d'un message publicitaire, ce qui est le cas lors de la

production de moyens utilisés pour une publicité déterminée. »

En dépit de la position de la Cour européenne de Justice, l'administration de la TVA a toujours gardé une vision très étroite du sujet.

### 3.2. L'arrêt de la Cour de Cassation du 8 avril 2005

Dans un arrêt du 8 avril 2005 (la fameuse affaire Mediaxis), la Cour de Cassation a jugé que les frais qui sont faits en vue d'événements ou de manifestations axés sur la publicité relative à certains produits ou sur leur vente directe, doivent avoir un caractère strictement professionnel et ne peuvent pas être considérés comme des frais de réception. La TVA qui est payée sur de tels frais est dès lors déductible dans le chef de l'assujetti.

En l'espèce, la maison d'édition organisait divers événements dans le cadre du lancement d'un nouveau magazine (Feeling) ou de la promotion d'autres magazines. Parmi ces événements, on citera notamment la remise du 'Prosper d'or' et l'élection de l'Homme et de la Femme de l'année. La clientèle (acheteurs ou futurs acheteurs potentiels de ses publications) et la presse furent conviées à ces festivités. Nourriture, boissons, détente et délassement furent offerts aux invités. La maison d'édition estimait en effet que les dépenses engagées devaient être considérées comme des frais de publicité, et non des frais de réception.

Pour la qualification de frais de publicité, l'éditeur se basait essentiellement sur le fait que la notion de frais de réception, à défaut d'être définie dans le droit belge, devait être interprétée conformément à la sixième directive. Cette directive définit les frais de réception comme « les dépenses faites pour les clients ou les invités, sans qu'un autre avantage soit poursuivi que celui de créer une atmosphère généralement favorable à l'entreprise. Les frais qui visent une vente directe ou sont faits en vue de la publicité pour des produits particuliers ne sont pas couverts par cette définition et sont des frais de publicité (article 17,6 de la sixième directive) ».

Tant le tribunal de première instance d'Anvers (Trib. Anvers, 16 mai 1995) que la Cour d'appel d'Anvers (Anvers, 15 mars 1999) avaient déjà donné raison à la maison d'édition.

La Cour de Cassation suit les arguments cités par la Cour d'appel :

- le champ d'application de la notion de 'frais de réception' se limite aux frais de détente et de

délasserment faits pour les clients ou les invités, sans qu'un autre avantage soit poursuivi que celui de créer une atmosphère généralement favorable à l'entreprise ;

- si les frais engagés visent la vente directe ou ont été faits en vue de la publicité pour des produits particuliers, il s'agit de publicité et de dépenses ayant un caractère strictement professionnel (en l'espèce, par exemple, une fête spécialement organisée pour faire connaître un nouveau magazine ; cf. CJCE, 17 novembre 1993, C-68/92, 69/92 et 73/92) ;
- le fait que la publicité ait été faite dans des circonstances offrant détente ou délasserment au visiteur des événements et que les dépenses se situent dans la sphère de la consommation finale, n'enlève rien au caractère strictement professionnel des dépenses.

Dans la mesure où les dépenses engagées par une entreprise visent la vente directe d'un produit ou sont faites en vue de la publicité pour des produits particuliers, et donc pas uniquement en vue de la création d'une atmosphère généralement favorable, la TVA due sur ces frais est entièrement déductible. Cela signifie concrètement que, pour autant que l'événement dépasse l'« agréable », la TVA est en principe toujours déductible. Comme en l'espèce, le droit à la déduction est explicitement lié à l'affectation donnée aux dépenses, et non à la nature des dépenses elles-mêmes (p.ex. frais de nourriture et de boisson), ce principe implique, par exemple, que la TVA sur les frais de catering, et de représentation, entre également en ligne de compte pour la déduction, ...

### 3.3. Quelles sont les implications de l'arrêt ?

L'arrêt de la Cour de Cassation est très intéressant pour la pratique journalière de la TVA, étant donné que les assujettis peuvent désormais s'appuyer sur une jurisprudence qui n'est plus susceptible de recours et qui permet de déduire entièrement les frais de boissons et de nourriture lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une campagne publicitaire ou d'une activité destinée à stimuler les ventes.

Conformément à la communication du 21 avril 2004, la TVA pour laquelle le droit à la déduction est né avant le 6 juillet 2003 peut encore être exercée selon l'ancienne procédure. Dans la pratique, de telles

corrections peuvent, moyennant l'accord préalable du contrôle TVA local, se rapporter à des opérations pour lesquels le droit à la déduction est né pendant la deuxième moitié de l'année 2000.

Il y a lieu d'observer que si, à l'occasion d'un contrôle TVA, des assujettis se sont déclarés d'accord avec le refus de la déduction de la TVA, ils pourraient dans ce cas également procéder à une régularisation. Un tel accord n'a en effet pas la force juridique d'une transaction par laquelle l'assujetti aurait renoncé à ses droits (cf. les contributions ne peuvent pas faire l'objet d'une transaction).

Il existait quelques doutes quant à la position que l'administration adopterait à l'égard de l'arrêt. L'interprétation allait en effet avoir des effets non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé, et allait par conséquent avoir un impact financier important. Les entreprises qui n'ont pas encore déduit la TVA sur certains événements pourraient donc encore le faire, conformément aux principes énoncés dans le paragraphe précédent.

Après un contact oral avec l'administration centrale, nous pouvons confirmer que l'administration s'est inclinée devant le contenu de l'arrêt. En revanche, elle souligne qu'il revient à l'assujetti de démontrer le lien qui existe entre les dépenses et le produit vanté. Rien n'indique toutefois clairement si elle publiera à court terme une note sur le sujet.

### 4. Conclusion

Le fait qu'en matière de TVA la différence ait été clairement établie entre les frais de réception et les frais de publicité est une bonne chose.

Cependant, les précisions apportées à la notion n'auront vraisemblablement aucun impact en matière de contributions directes.

Les deux législations doivent être précisées et interprétées séparément.

L. GOOSSENS  
Senior Tax Counsel  
Baker Tilly Belgium

E. VAN EENHOOGHE  
Tax Counsel



La première partie de cet article a été publiée dans le *Pacioli* n° 187.

## Chapitre II – Influence des nouvelles dispositions sur la révision des déductions

Il est rappelé que conformément à l'article 9, § 1<sup>er</sup> de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, la déduction initialement opérée des taxes ayant grevé les opérations qui tendent ou concourent à l'érection ou à l'acquisition d'un bâtiment avec paiement de la taxe, ou à l'acquisition avec paiement de la taxe d'un droit réel au sens de l'article 9, al. 2, 2° du Code de la TVA, portant sur un bâtiment, est sujette à révision pendant une période de quinze ans qui commence à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

Se pose alors la question de la période de révision applicable aux taxes déduites lorsque ces travaux portent sur des biens auxquels la « *nouvelle notion de BÂTIMENT* » est applicable à compter du 29 août 2002.

En l'espèce, cette période doit être exclusivement déterminée en fonction de la naissance du droit à déduction. La fixation du point de départ de la révision, telle que prévue par l'article 9, § 2 de l'arrêté précité, n'exerce aucune influence à cet égard.

Il en résulte que, pour les biens immeubles qui répondent dorénavant à la nouvelle définition de bâtiment à compter du 29 août 2002 (c'est-à-dire ceux pour lesquels un droit à déduction a pris naissance avant le 26 avril 2002), c'est la période de révision de cinq ans qui est applicable si la date d'exigibilité de la TVA grevant les biens et les services relatifs à la construction ou l'acquisition de ce bien ou des droits réels y afférents, est antérieure au 29 août 2002. En revanche, pour les taxes pour lesquelles la date d'exigibilité est postérieure au 28 août 2002, la période de révision est de quinze ans.

### Cas d'application

Tel est le cas, par exemple, pour les travaux de construction d'un parking d'une grande surface,

s'étalant sur toute l'année 2002, lorsque le droit à déduction de la taxe ayant grevé ces travaux, fût-il même partiel, a pris naissance avant le 26 avril 2002. Pour toutes les taxes pour lesquelles le droit à déduction a pris naissance avant le 29 août 2002, c'est la période de cinq ans qui est applicable, alors que pour les taxes pour lesquelles le droit à déduction a pris naissance à compter du 29 août, la période de révision est de 15 ans.

En revanche, pour les biens immeubles qui répondent dorénavant à la nouvelle définition de bâtiment, à compter du 26 avril 2002 (c'est-à-dire ceux pour lesquels aucun droit à déduction n'a pris naissance avant le 26 avril 2002), c'est la période de révision de cinq ans qui est applicable si la date d'exigibilité de la TVA grevant les biens et les services relatifs à la construction ou l'acquisition de ce bien ou des droits réels y afférents, est antérieure au 26 avril 2002. En revanche, pour les taxes pour lesquelles la date d'exigibilité se situe à compter du 26 avril 2002, la période de révision est de quinze ans.

### Cas d'application

Prenons l'exemple des travaux de construction d'un parking, s'étalant sur toute l'année 2002, mais cette fois pour une compagnie d'assurances (assujetti exempté, sans droit à déduction). Si au cours de l'année 2003, cette compagnie devait réorienter ses activités et devenir assujetti avec droit à déduction partielle, elle pourrait opérer une révision en sa faveur des taxes ayant grevé ses biens d'investissement. La révision devrait s'opérer en cinquièmes pour les taxes exigibles avant le 26 avril 2002 et en quizièmes pour les taxes exigibles à compter du 26 avril 2002.

Juxtaposés, les effets respectifs des deux dates d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions aboutissent, au dénominateur commun suivant ce qui concerne la période de révision des déductions des biens immeubles qui ne constituent des bâtiments que depuis l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions :

- pour les taxes exigibles *avant le 26 avril 2002*, c'est en toute hypothèse la période de révision de **CINQ** ans qui est applicable ;
- pour les taxes exigibles *à dater du 29 août 2002*, c'est en toute hypothèse la période de révision de **QUINZE** ans qui est applicable ;

- pour les taxes exigibles à compter du 26 avril 2002 et jusqu'au 28 août 2002, la période de révision se détermine, en principe, *en fonction de l'existence ou non, avant le 26 avril 2002, d'un droit à déduction.*

En présence de la problématique concernant l'insécurité juridique et les discriminations éventuelles, l'administration ne critiquera pas, pour les taxes exigibles à compter du 26 avril 2002 jusqu'au 28 août 2002, relatives à des biens immeubles qui ne constituent des bâtiments que depuis l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, le choix de la période de révision (5 ou 15 ans) qui sera retenu par l'assujetti.

### *Exemple*

Un assujetti exempté, sans droit à déduction, a fait construire un parking, au cours des années 2001 et 2002. Des factures lui ont été délivrées, conformément aux dispositions réglementaires, le 5 novembre 2001, le 5 avril 2002, le 5 juillet 2002 et le 5 octobre 2002.

En 2003, cet assujetti réoriente ses activités et devient assujetti avec droit à déduction partielle de la TVA. Cet assujetti peut opérer une révision en sa faveur des taxes ayant grevé la construction du parking.

Pour les taxes qui lui ont été portées en compte :

- le 5 novembre 2001 et le 5 avril 2002, la révision doit être opérée en cinquièmes ;
- le 5 octobre 2002, la révision doit être opérée en quinzièmes ;
- le 5 juillet 2002, l'assujetti peut opérer la révision en quinzièmes, qui lui est en principe la plus favorable.

Dans l'hypothèse où les travaux décrits ci-dessus auraient été effectués par un assujetti avec droit à déduction totale ou partielle qui, en 2003, devrait opérer une révision en faveur du trésor des taxes initialement déduites, les périodes de révision à prendre en considération seraient :

- de cinq ans, pour les taxes portées en compte le 5 novembre 2001 et le 5 avril 2002 ;
- de quinze ans, pour les taxes portées en compte le 5 octobre 2002 ;
- de cinq ou de quinze ans, à son choix, pour les taxes portées en compte le 5 juillet 2002.

### **Remarques importantes**

Quel que soit son régime de déduction (prorata général ou affectation réelle), l'assujetti est tenu d'appliquer la période de révision qu'il choisit (5 ou 15 ans) à **TOUTES** les taxes exigibles au cours de la période du

26 avril 2002 au 28 août 2002, relatives à **TOUS** les biens immeubles ou droits réels portant sur des biens immeubles auxquels la qualité de bâtiments n'est reconnue qu'à compter de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.

L'assujetti doit informer l'administration de la période de révision qu'il choisit par une lettre explicative adressée à l'office de contrôle compétent au moment du dépôt de la première déclaration dans laquelle il procède ou doit procéder à la révision des déductions.

En cas de non-respect des conditions prévues ci-avant, la régularisation des taxes devra, en fonction de la situation rencontrée, être opérée en fonction des dispositions réglementaires et non en fonction du choix de l'assujetti.

### ***Chapitre III – Livraison d'un bâtiment et du fonds sur lequel ce bâtiment est érigé – Base d'imposition à la TVA et déduction***

Conformément à l'article 30 du Code de la TVA, lorsqu'un assujetti cède un bâtiment, avec application de la taxe, en même temps que le fonds sur lequel ce bâtiment est érigé, moyennant un prix unique, la taxe est calculée sur une base obtenue en déduisant du prix et des charges stipulés, la valeur vénale du fonds à la date de la cession, compte tenu de l'état de ce fonds avant le commencement des travaux.

Les règles en la matière sont inchangées.

Compte tenu du fait que la nouvelle notion de « bâtiment » s'étend également aux travaux d'infrastructure emportant immobilisation par nature de matières ou matériaux (conduites d'eau, de gaz, d'électricité, voiries, égouts, etc.), les assujettis (lotisseurs) dont l'activité économique consiste à vendre d'une manière habituelle des terrains sur lesquels ont été effectués de tels travaux et qui peuvent être considérés comme bâtiments au sens des nouvelles dispositions, sont visés par l'article 12, § 2 du Code de la TVA et doivent soumettre à la TVA, en se conformant à l'article 30 du Code, la partie du prix et des charges stipulés qui se rapportent à ces travaux.

Par ailleurs, en ce qui concerne la déduction par les assujettis visés à l'article 12, § 2 du Code de la TVA, selon le régime de l'affectation réelle, de la taxe ayant grevé les frais d'infrastructure, les règles établies par la section 3 de la circulaire n° 17 du 29 juillet 1975 doivent être adaptées comme suit :

1. La taxe ayant grevé les travaux d'infrastructure emportant immobilisation par nature de matériaux est en règle déductible puisque ces travaux d'infrastructure sont considérés comme des bâtiments dont la cession sera soumise à la TVA ;

2. Les taxes ayant grevé les travaux d'infrastructure n'emportant pas immobilisation par nature de matériaux (mesure du terrain, nivellement du sol, démolition de constructions anciennes, etc.) peuvent être déduites lorsque l'assujetti vend le terrain et le bâtiment (construction incorporée au sol) pour un prix unique, étant donné que la TVA due en raison de la vente du bâtiment (construction) doit être perçue sur une base qui comprend le coût de ces travaux ;

3. En principe, la déduction des frais d'infrastructure n'emportant pas immobilisation par nature de matériaux ne peut être opérée qu'au moment où le ou les contrat(s) comportant vente du terrain et/ou du bâtiment sont conclus ;

4. Toutefois, si avant la conclusion de ces contrats, l'assujetti visé à l'article 12, § 2, du Code de la TVA, entame déjà des travaux d'infrastructure emportant immobilisation par nature de matériaux, il est autorisé à exercer la déduction des taxes relatives aux travaux d'infrastructure n'emportant pas immobilisation de matériaux à compter du moment où il commence ces derniers travaux ;

5. Lorsqu'il s'agit de travaux d'infrastructure (voirie, égouts, zones vertes, etc.) réalisés par le lotisseur qui est tenu à la réalisation de ces travaux comme charge du permis de bâtir qui lui a été délivré et qui doit en abandonner **gratuitement** la propriété à l'**autorité publique**, les taxes ayant grevé ces travaux ne sont **pas déductibles**.

#### Chapitre IV – Prélèvement visé à l'article 12, § 2, du Code de la TVA

Il ressort de ce qui précède que l'application du nouveau délai visé à l'article 12, § 2 du Code de la TVA n'entraîne aucune modification radicale par rapport au délai applicable antérieurement, lorsque l'enrôlement au précompte immobilier s'opère ou s'est opéré normalement.

Tel n'est toutefois pas le cas lorsque l'enrôlement au précompte immobilier s'est opéré tardivement, quelle qu'en soit la raison.

Les assujettis visés à l'article 12, § 2 du Code de la TVA, devront dès lors être attentifs à la date de la première occupation ou utilisation des bâtiments qu'ils détiennent en stock, et plus particulièrement à l'égard des bâtiments acquis de tiers, qui étaient déjà occupés ou utilisés au moment de leur acquisition.

Par ailleurs, l'entrée en vigueur du nouveau délai entraîne également certaines conséquences sur les bâtiments que les assujettis visés à l'article 12, § 2 du Code de la TVA détenaient en stock avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.

L'exemple suivant permettra de mieux cerner la problématique :

Prenons le cas d'un constructeur professionnel qui aurait acquis en 2000, avec application de la TVA, un bâtiment destiné à la revente, dont l'occupation a eu lieu pour la première fois en 1999 et pour lequel l'enrôlement au précompte immobilier n'a eu lieu qu'en 2001. Avec l'ancien délai, ce bâtiment pouvait encore être considéré comme neuf jusqu'au 31 décembre 2002.

L'entrée en vigueur des nouvelles dispositions entraîne la requalification de ces bâtiments auparavant neufs, en bâtiments anciens. Dans l'exemple donné, l'entrée en vigueur de la loi impose de considérer ce bâtiment comme « **ancien** » depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Il en résulte que, dans l'exemple précité, l'assujetti visé à l'article 12, § 2 du Code de la TVA devrait opérer, à la date du 29 août 2002 au plus tard, le prélèvement visé par cette disposition.

L'administration admet toutefois que la régularisation des taxes dues en raison de ce prélèvement puisse avoir lieu :

- si la cession du bâtiment avec application des droits d'enregistrement se place entre le 29 août 2002 et le 31 décembre 2002, dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle a eu lieu cette cession ;
- si le bâtiment n'est toujours pas cédé au 31 décembre 2002, dans la dernière déclaration (mensuelle ou trimestrielle) relative à l'année 2002.

#### Chapitre V – Bâtiments anciens transformés

Il est rappelé que certains bâtiments anciens qui ont subi des transformations peuvent, compte tenu de la nature ou de l'importance de ces transformations, être considérés comme des bâtiments neufs dont la cession peut être soumise à la TVA.

Les critères à prendre en considération pour apprécier si un bâtiment ancien doit être considéré ou non comme neuf, après l'exécution des transformations, sont définis sous le n° 152/2 du Manuel de la TVA.

Ces critères restent d'application sauf en ce qui concerne, bien entendu, l'application du délai dans lequel un tel bâtiment doit être revendu, qui se réfère dorénavant à la première occupation ou la première utilisation du bâtiment après exécution des transformations.

Cette référence ne présente en principe pas de difficultés particulières dès lors que l'occupation ou l'utilisation du bâtiment a été interrompue en raison de la nature ou de l'importance des travaux de transformation effectués pendant la durée de ces travaux. Tel est normalement le cas lorsque les transformations sont radicales.

Il n'est toutefois pas exclu que dans certaines situations, l'occupation ou l'utilisation du bâtiment ne soit pas interrompue en raison de l'exécution des transformations, et ce, nonobstant l'importance de celles-ci.

En principe, la cession de tels bâtiments n'est pas soumise à la taxe.

L'administration admet toutefois, bien qu'il n'y ait pas eu interruption dans l'occupation ou l'utilisation du

bâtiment, que la cession de tels bâtiments puisse être soumise à la TVA aux conditions prévues par le n° 152/2 du Manuel de la TVA précité, et à condition en outre que :

1. au cours des deux années qui précèdent celle au cours de laquelle a lieu la déclaration préalable à l'office de contrôle, prévue par l'article 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de l'AR n° 14, soit le montant cumulé des travaux de transformation effectués atteigne les 60 % requis, soit des modifications radicales soient intervenues ;

2. le bâtiment soit cédé au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la déclaration préalable.

Les règles ainsi fixées s'appliquent par exemple lorsqu'il s'agit de maisons d'habitation privées, qui font l'objet de transformations progressives, s'étalant sur plusieurs années et dont la valeur cumulée peut même finalement dépasser largement la valeur vénale de ces bâtiments après transformation, ou encore dans le cas de certaines infrastructures industrielles, immobilisées par nature, dont certaines parties doivent être renouvelées régulièrement en raison de leur usure.

Il est entendu par ailleurs que seule la taxe ayant grevé les travaux effectués à partir du début de la période prévue au point 1 (ci-dessus), peut être prise en considération pour l'exercice du droit à déduction.



## **TVA – Arrêt SCANDIC : taxation des avantages de toute nature**

### **1. Position du problème**

En TVA, la taxation des avantages de toute nature correspondait à une pratique bien stabilisée.

Cependant, à la lumière de l'arrêt SCANDIC, il apparaît que la taxation de certains avantages de toute nature, selon les pratiques belges, ne correspond pas aux règles qui devraient être appliquées en conformité avec la 6<sup>ème</sup> directive.

Rappelons que la 6<sup>ème</sup> directive supprime les législations des différents pays membres de l'Union européenne. Dans l'hypothèse où la base imposable retenue par les pratiques nationales est en opposition avec la base d'imposition retenue par cette directive, cette dernière s'applique impérativement.

### **2. Pratiques belges**

Pour la taxation des avantages de toute nature, l'administration fiscale retenait les bases imposables suivantes :

#### **2.1. Absence de prix**

En l'absence de prix à acquitter par le bénéficiaire de l'avantage de toute nature, sauf rares exceptions, la TVA est considérée comme comprise dans le montant de cet avantage.

#### **Exemple**

En raison de l'utilisation d'une voiture automobile, un avantage de toute nature de 1.000 EUR est déterminé à charge d'un membre du personnel.

Aucune intervention financière n'est réclamée à l'utilisateur.

Ce montant de 1.000 EUR comprend une TVA de 21 %.

En divisant le montant de l'avantage de toute nature par la formule administrative simplifiée de 1,0855 le montant hors TVA est obtenu ( $1.000/1,0855 = 921,23$  EUR).

La TVA due résulte de la soustraction suivante :

$$1.000 - 921,23 = 78,77 \text{ EUR.}$$

Rappelons que la formule administrative de 1,0855 utilisée comme dénominateur pour obtenir le montant hors TVA résulte essentiellement des considérations suivantes : la TVA à payer sur l'avantage de toute nature doit correspondre à la TVA déduite. Or, en matière de voitures automobiles, la déductibilité connaît un plafond de moitié de la taxe (10,5 % seulement déductibles sur les 21 % facturés). En outre, il faut aussi tenir compte des frais constitutifs de l'avantage de toute nature qui n'ont pas souffert de TVA (taxe de circulation, frais d'assurances, intérêts de financement, etc.). C'est pour tenir compte de ces considérations que la formule de 1,0855 a été constituée.

En d'autres termes, il est hors de question de vouloir reconstituer une TVA de 21 % au départ du montant hors TVA obtenu en appliquant la formule administrative précitée, puisque la TVA due sur les avantages de toute nature pour utilisation privée d'une voiture automobile est bien inférieure à la moitié des 21%.

L'arrêt SCANDIC ne remet pas en cause cette manière de dégager la TVA due.

## 2.2. Prix réduit et fixation d'un avantage de toute nature

En présence d'un prix trop faible, il arrive que, pour la perception des impôts sur les revenus, un avantage de toute nature soit dégagé.

### Exemple 1

Un membre du personnel acquitte auprès de son employeur une somme de 200 EUR pour l'utilisation privée d'une voiture automobile de l'entreprise.

Par application du barème en la matière (nombre de kilomètres privés multipliés par la valeur retenue selon la puissance fiscale du véhicule), un avantage de toute nature de 800 EUR est ajouté à l'assiette imposable de cet employé.

La TVA due était alors déterminée comme suit :

TVA due sur le prix payé :	
200 EUR x 21/121 =	34,71 EUR
TVA due sur l'avantage retenu :	
800 EUR – 800 EUR/1,0855 =	<u>63,01 EUR</u>
TVA totale due :	97,72 EUR

Dans cette pratique, la taxation portait, d'une part, sur le prix payé, et d'autre part, sur le montant de l'avantage de toute nature, en l'occurrence considéré TVA comprise.

### Exemple 2

Supposons que dans un mess d'entreprise, un membre du personnel paye un prix réduit de 1 EUR pour chaque repas consommé.

Pour la perception de l'impôt direct, postulons qu'un avantage de toute nature est fixé à 2 EUR par repas.

La TVA due se calculait sur : 1 EUR + 2 EUR = 3 EUR x 21/121 soit 0,52 EUR.

La taxation portait tant sur le prix payé que sur le montant de l'avantage de toute nature.

Les pratiques reprises dans les deux exemples qui précèdent sont en opposition avec l'enseignement de l'arrêt SCANDIC précité.

## 3. Enseignement de l'arrêt SCANDIC

### 3.1. Données du litige

SCANDIC exerce une activité en Suède, dans les secteurs de l'hôtellerie et de la restauration. Dans ce cadre, cet employeur fournit à son personnel le repas de midi pour un prix réduit.

Quelle est la base imposable à soumettre à la TVA dans l'hypothèse où le prix payé par les membres du personnel est inférieur aux coûts exposés par l'employeur ?

La Cour de Justice distingue nettement deux situations :

- d'une part, une opération entièrement à titre gratuit ;
- d'autre part, une opération à titre onéreux pour un prix réduit non symbolique.

#### Une opération entièrement gratuite

La Cour estime qu'il faut recourir, pour l'application de la TVA, aux mécanismes correcteurs mis en place par la 6<sup>ème</sup> directive.

Ces mécanismes correcteurs ont été traduits dans le Code belge de la TVA sous les articles 12 et 19.

Il s'agit, en fait, d'assimilations à des opérations à la sortie comme les prélèvements, les livraisons à soi-même et les prestations pour soi-même.

En parfait accord entre la 6<sup>ème</sup> directive et le Code belge de la TVA, la base imposable est alors constituée, selon le cas, par le prix d'achat, ou par le prix de revient, ou par les dépenses engagées, ou encore par la valeur normale.

Cette taxation empêche qu'un assujetti, ou un membre de son personnel, obtienne sans payer de TVA, au stade de consommateur final, des services et/ou des biens, pour lesquels la TVA initiale a été épongée par l'exercice d'un droit à déduction.

Ces mécanismes correcteurs visent donc à assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien ou utilise un service pour des besoins privés, avec un consommateur privé qui se procurerait les mêmes biens et services en devant acquitter la TVA.

Les pratiques de taxation appliquées en Belgique restent conformes à la 6<sup>ème</sup> directive.

#### *Une opération à titre onéreux*

Selon l'arrêt SCANDIC, les articles 2, 5, § 6, et 6, § 2, sous b), de la 6<sup>ème</sup> directive s'opposent à une

réglementation nationale qui considère comme prélèvement d'un bien ou la prestation de services pour des besoins privés, des opérations pour lesquelles une contrepartie réelle est acquittée, même si cette contrepartie est inférieure au prix de revient du bien ou du service fourni.

En d'autres termes, lorsqu'une opération revêt l'aspect onéreux en raison du paiement d'un prix, c'est ce prix qui devient la seule référence pour déterminer la TVA due.

Il en est ainsi même si ce prix est réduit par rapport aux coûts, et pour autant que le prix ne soit pas symbolique.

En appliquant cet enseignement aux exemples précédents, la TVA peut exclusivement être perçue sur le prix payé (considéré TVA comprise), et la base imposable ne peut pas comprendre le montant de l'avantage de toute nature déterminé en raison de l'insuffisance du prix payé.

C'est en cela que les pratiques belges ne correspondent pas aux prescriptions de la 6<sup>ème</sup> directive.



## **Rubrique 06 – Marché à terme**

Cette rubrique enregistre sous les comptes Y afférents :

- 060 Marchandises achetées à terme – à recevoir
- 061 Créanciers pour marchandises achetées à terme
- 062 Débiteurs pour marchandises vendues à terme
- 063 Marchandises vendues à terme – à livrer
- 064 Devises achetées à terme – à recevoir
- 065 Créanciers pour devises achetées à terme
- 066 Débiteurs pour devises vendues à terme
- 067 Devises vendues à terme – à livrer

Les marchés à terme conclus à l'achat, d'une part, à la vente d'autre part, portent sur des marchandises et sur des devises étrangères ainsi que, corrélativement, sur les engagements de paiements ou les créances qui en résultent.

### **1. Marché à terme en marchandises**

#### **1.1. Application**

Ces comptes n'apparaissent pratiquement que dans les entreprises qui achètent et vendent à terme où le

commerce porte principalement sur quelques matières premières de base qui répondent à quelques spécifications bien précises par exemple le café, les grains, les minerais de cuivre, de fer, d'étain.

#### **1.2. Avis, CNC 132/4**

Cet avis explique comment le marché à terme influence la comptabilisation.

En principe les marchandises en stock sont évaluées à leur prix d'acquisition ou à la valeur du marché, si à la date de clôture de l'exercice, cette valeur est inférieure.

#### **1.3. Achats à terme non couverts**

L'entreprise qui achète à terme des marchandises dont la valeur de marché, baisse par la suite, subit dans le cadre de cette opération la même perte potentielle que l'entreprise qui les détient en stock.

L'achat est constaté, le délai de livraison est fixé et les conditions d'achat sont définitives.

Si à la date de clôture, le prix au comptant est inférieur au prix à terme, la différence s'enregistre par le biais de la constitution d'une provision pour risques et charges. Dès que le montant de la baisse se résorbe, la provision doit être reprise.

Si à l'inverse le prix du marché est supérieur au prix de la convention d'achat, le bénéfice LATENT, non réalisé ne peut être enregistré comme profit.

060		Marchandises achetées à terme – Métal		
061	à	Créanciers pour marchandises achetées à terme		

#### 1.4. Ventes à terme non couverts

Lorsque l'entreprise a vendu des marchandises non détenues en stock, ni achetées à terme, elle a une position à la baisse.

Elle prévoyait une baisse de prix et a vendu les marchandises dans l'espoir de pouvoir acheter, plus tard, les marchandises à livrer.

La vente est constatée au niveau de la quantité, de la date de la livraison et du prix. Le risque naît du prix des biens à acheter :

- tant que le prix de vente à terme est supérieur au prix d'achat au comptant des marchandises à vendre, aucun risque n'est encouru. Le bénéfice LATENT non réalisé ne peut être enregistré ;
- si à la date du bilan, le prix du marché est supérieur au prix de la convention de vente, une provision pour risques et charges doit être constituée.

062		Débiteurs pour marchandises vendues à terme		
063	à	Marchandises vendues à terme (grains)		

#### 1.5. Opérations à terme couvertes

On rencontre ici des achats à terme ou des ventes à terme dont le risque est couvert par une autre opération. Une couverture correcte implique des conditions de prix mais également un délai exact.

##### Exemple 1

L'entreprise achète à terme à 100 des biens pour les revendre aussitôt à terme à 110.

L'évolution ultérieure des prix du marché reste sans influence sur le patrimoine et le résultat (le bénéfice de 10 n'est plus influencé).

##### Exemple 2

L'entreprise possède un stock pour 100 et prévoit une baisse du prix de marché. Pour se couvrir contre cette

baisse prévue elle vend à terme à 105. Le risque de prix sur les stocks est couvert par la vente à terme. L'entreprise rachètera ces marchandises plus tard à moindre prix.

##### Exemple 3

L'entreprise a reçu une commande nécessitant la transformation de matières premières. L'offre de prix tient compte d'un prix d'achat de ces matières de X. Pour éviter tout risque d'augmentation de prix de ces matières, elles sont achetées à terme. Elle couvre le risque de prix par l'achat à terme des matières.

## 2. Opérations en devises, avoirs et engagements en devises

L'application de ces engagements et les écritures comptables qui en résultent se retrouvent auprès des entreprises qui travaillent sur les marchés étrangers.

##### Exemple

Une entreprise de construction qui obtient du gouvernement tunisien le marché pour construire un complexe d'immeubles pour un montant de 2.000.000 EUR payable suivant les états d'avancement en US Dollars.

En vue de se prémunir contre les différences de change, l'entrepreneur peut vendre à terme des dollars pour un même montant.

La difficulté dans ce cas, réside dans le fait que le prix sera payé en plusieurs échéances et que pour se couvrir contre les différences de change, l'entrepreneur devra tenir compte des différentes échéances lors de la vente à terme des dollars.

Ainsi l'achat ou la vente à terme de marchandises, peut se combiner avec une couverture en ventes ou achats à terme de devises.

## 3. Opération de change à terme

### 3.1. Cotation

Les opérations de change à terme sont des achats et des ventes fermes de devises dont l'exécution est différée; les termes les plus fréquents faisant l'objet d'une cotation sont un, deux, trois et six mois.

La cotation du change à terme s'exprime par un écart par rapport au cours au comptant à la même date ; le cours du terme est le cours au comptant auquel s'ajoute le report ou dont se déduit le déport.

Dans le cours à terme, deux éléments sont, conformément aux modalités de cotation, à distinguer :

- d'une part, le cours au comptant qui sert de référence ;
- d'autre part, le report et le déport qui, en tant que différentiel d'intérêt s'acquiert prorata temporis entre

la date à laquelle l'opération à terme est conclue et celle à laquelle elle est dénouée.

### 3.2. Enregistrements comptables

L'AR du 12.9.1983 prescrit la comptabilisation des opérations de change à terme, parmi les droits et engagements hors bilan.

064	Devises achetées à terme – à recevoir		
065	à Créanciers pour devises achetées à terme		
066	Débiteurs pour devises vendues à terme		
067	à Devises vendues à terme – à livrer		

Eu égard aux deux composantes du cours à terme, une opération de change à terme donnera lieu à 2 écritures distinctes :

- l'une, relative à l'opération de change, proprement dite, comptabilisée dans les comptes 064 à 067 au cours de change au comptant à la date de l'opération ;
- l'autre, relative au report/déport, enregistré en compte de bilan.

Ces deux écritures permettent, d'une part, la prise en résultats prorata temporis du report ou du déport, d'autre part, de confronter notamment en fin d'exercice, le cours auquel l'opération de change est comptabilisée au cours de clôture.

#### Exemple

	<u>US dollars</u>	<u>Dollars Aus.</u>
Cours – comptant acheteur	1,0099 EUR	
comptant vendeur		0,5414 EUR
Terme 3 mois acheteur – Report	0,0198 EUR	
vendeur – déport		0,0372 EUR

1. Un achat de 1.000.000 dollars australiens à trois mois sera traduit en écritures comme suit :

064	Dol Aust. achetés à terme – à recevoir	541.400	
065	à Créanciers (EURO) pour D.AUST. achetés à terme		541.400

414	Produits à recevoir (report/déport)	37.200	
493	à Produits à reporter (report/déport)		37.200

2. Une vente de 100.000 USD à trois mois sera comptabilisée :

066	Débiteurs (EURO) pour devises vendues à terme	100.990	
067	à USD vendus à terme – à livrer		100.990
414	Produits à reporter (report/déport)	1.980	
493	à Produits à reporter (report/déport)		1.980

3. Le report et le déport sont pris en résultats prorata temporis

- en charges financières
  - le report sur achats à terme
  - le déport sur ventes à terme
- en produits financiers
  - le déport sur achats à terme
  - le report sur ventes à terme

493	Produits à reporter (1 mois avant clôture exercice)	12.400	
756	à Produits financiers divers		12.400

#### 4. Remarque

La distinction opérée dans le cours de change à terme appliqué entre le cours au comptant et le report/déport n'a, sous l'angle des comptes annuels, d'utilité effective que pour les opérations dont la date d'échéance ne se situe pas dans le même exercice. Un souci de simplification des écritures comptables peut dès lors justifier de n'enregistrer la conclusion de l'opération de change à terme que dans les comptes d'engagements hors bilan, au cours de l'opération à terme et de n'acter le prorata relatif au report/déport qu'en fin d'année pour les seules opérations en cours à ce moment.

Georges HONORÉ  
Membre de la Commission de Stage IPCF

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:** Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. – 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:** Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.