

PACIOLI



T.V.A. – Taxation des biens d'occasion au régime de la marge bénéficiaire – livraisons intracommunautaires et exportations

1. Position du problème

Les biens d'occasion peuvent bénéficier de la taxation au régime particulier de la marge bénéficiaire (toutes conditions réunies : achat auprès d'un précédent propriétaire qui n'a pas pu déduire ou récupérer la T.V.A. lors de sa propre acquisition, revente par un marchand en ces biens, etc.).

Les interrogations portent fréquemment sur les limites de l'application de ce régime particulier, pour les opérations réalisées avec des clients établis à l'étranger dans le cadre des livraisons intracommunautaires et des exportations hors Communauté.

Le régime de la taxation de la marge bénéficiaire est entré en vigueur le premier janvier 1995 (circulaires n° 1 et 2 de 1995).

Un rappel des modalités de détermination de la taxe due n'est certainement pas superflu.

C'est à ces aspects que nous nous attachons.

2. Régime de la taxation de la marge bénéficiaire

Pour les biens d'occasion placés sous le régime de la marge bénéficiaire, les éléments constitutifs de la taxation diffèrent selon que la détermination de la marge brute se situe en début, en cours ou en fin d'année.

2.1. Marge brute en début d'année

Lors du dépôt de la première déclaration périodique de l'année, la marge brute se dégage comme suit :

► Achats du mois de janvier ou du premier trimestre
+ Biens en stock au premier janvier

= Achats à comparer aux ventes

► Ventes du mois de janvier ou du premier trimestre
– Achats à comparer aux ventes

= Marge brute du mois de janvier ou du premier trimestre

2.1.1. Marge brute positive

Lorsque le décompte sous 2.1. dégage une marge brute positive, les opérations suivantes mènent à la base imposable et à la T.V.A. due, pour le taux de 21 % :

– Marge brute \times 100/121 = grille 03 de la déclaration périodique.

SOMMAIRE

- **T.V.A. – Taxation des biens d'occasion au régime de la marge bénéficiaire – livraisons intracommunautaires et exportations** **1**
- **Enregistrement des entrepreneurs, Belgique et Traité CE** **5**
- **Nous répondons pour vous : « Taxation de la plus-value dans le cas d'une habitation à usage mixte »** **7**

- Marge brute $\times 21/121$ = grille 54 de la déclaration périodique.

Pour la déclaration du mois de janvier et celle du premier trimestre, la grille 00 n'est pas approvisionnée lorsque le décompte porte sur des chiffres globaux (achats totaux du mois ou du trimestre, comparés aux ventes globales de la même période).

Cette grille 00 n'est alors mouvementée qu'en fin d'année (voir 2.3.1.).

En effet, ce n'est que dans la circonstance où la marge brute est dégagée bien par bien (chaque prix de vente est individuellement comparé au prix d'achat correspondant), qu'il s'indique d'approvisionner la grille 00 du montant des achats sortis, pour chaque période de déclaration.

Qu'il s'agisse d'une marge brute positive ou négative, la grille 81 reste mouvementée des achats de la période.

2.1.2. Marge brute négative

Dans la mesure où le décompte révèle une marge négative en début d'année, celle-ci est reportée à la période suivante pour être ajoutée aux achats de cette période (février ou deuxième trimestre selon la périodicité de dépôt), pour dégager la marge brute de cette période.

En présence d'une marge négative, aucune T.V.A. n'est due.

Les grilles 03 et 54 du formulaire de déclaration périodique ne sont d'ailleurs pas mouvementées.

Il en est de même de la grille 00 (voir 2.1.1. et 2.3.1.).

Lorsque le montant des stocks est important, une marge négative n'est pas anormale en début d'année.

2.2. Marge brute en cours d'année

En cours d'année (opérations des mois de février à novembre, ainsi que celles du deuxième et du troisième trimestres), la marge brute se détermine comme suit :

- ▶ Achats du mois ou du trimestre
- + Marge négative reportée de la période précédente (voir 2.1.2.)

= Achats à comparer aux ventes

- ▶ Ventes du mois ou du trimestre
- Achats à comparer aux ventes

= Marge brute du mois ou du trimestre

2.2.1. Marge brute positive

La base imposable et la T.V.A. due se dégagent comme sous 2.1.1.

2.2.2. Marge brute négative

Les implications sont les mêmes que sous 2.1.2., y compris le report de cette marge négative à ajouter aux achats de la prochaine période.

2.3. Marge brute en fin d'année

Pour les opérations relatives au mois de décembre ou celles se rapportant au quatrième trimestre, le décompte suit la chronologie exposée sous 2.3.1. à 2.3.4.2.

2.3.1. Achats annuels sortis – grille 00 de la déclaration

La première opération consiste à déterminer les achats sortis relatifs à TOUTE L'ANNEE CIVILE, selon le schéma suivant :

- ▶ Stock début d'année
- + Achats des douze mois ou des quatre trimestres
- Stock fin d'année

= Achats annuels sortis

Ce montant des achats annuels sortis doit être reporté dans la grille 00 de la déclaration du mois de décembre ou du quatrième trimestre, déduction faite de l'éventuelle marge résiduelle négative (voir 2.3.4.2.).

2.3.2. Ventes de l'année

Les ventes totales des douze mois ou des quatre trimestres, sont ici prises en considération.

2.3.3. Marge brute annuelle

La marge brute relative à l'année s'établit comme suit :

- ▶ Ventes de l'année
- Achats annuels sortis

= Marge brute annuelle

2.3.4. Déclaration périodique

Les montants à porter dans la déclaration périodique du mois de décembre ou du quatrième trimestre, résultent des décomptes suivants :

- ▶ Marge brute annuelle
- Marges brutes positives déclarées en cours d'année (grilles 03 + 54)

= Marge brute annuelle résiduelle

2.3.4.1. Marge brute annuelle résiduelle positive

La base imposable à incorporer dans la grille 03, ainsi que la T.V.A. due à comprendre dans la grille 54, se déterminent comme sous 2.1.1.

2.3.4.2. Marge brute annuelle résiduelle négative

Les grilles 03 et 54 ne sont alors par mouvementées.

La marge négative d'une année ne peut absolument pas être reportée à l'année suivante.

En d'autres termes, cette marge négative doit être considérée « perdue ».

3. Opérations réalisées avec d'autres pays

3.1. Livraisons intracommunautaires

En première approche, il faut considérer que les biens sont placés sous le régime de la taxation de la marge bénéficiaire, chaque fois que les conditions sont remplies.

Dans cette philosophie, tous les prix d'achat composent le montant à inscrire dans les registres *ad hoc* pour dégager la marge brute (registre des achats et registre des comparaisons).

Tant que les biens restent placés sous le régime particulier de la taxation de la marge bénéficiaire, la taxe due se détermine comme exposé *supra*.

Il en est ainsi même pour les livraisons intracommunautaires, sans se soucier, en première analyse, de la qualité des acheteurs (particuliers, marchands, autres assujettis, etc.).

Exemple

Un brocanteur établi en Belgique vend, *sous le régime de la marge*, un bibelot à un brocanteur établi en France, et dûment titulaire d'un numéro d'identification à la T.V.A. française.

Au moment de l'achat, le brocanteur établi en Belgique a placé le bien sous le régime belge de la marge.

Il a tenu compte de ce prix pour l'application du régime particulier.

Lors de la livraison intracommunautaire du bien, puisque cette vente est laissée sous le régime particulier, le prix obtenu est incorporé à toutes les autres ventes au régime de la marge bénéficiaire pour dégager la marge brute.

En d'autres termes, c'est bien la T.V.A. belge qui continue à s'appliquer.

La livraison intracommunautaire n'est alors pas exemptée par l'article 39*bis* de notre Code, et aucun listing intracommunautaire ne doit renseigner cette opération.

D'ailleurs, à son tour, le brocanteur établi en France, peut laisser le bibelot sous le régime de la marge appliqué dans son pays.

Alors, il ne doit pas soumettre à la T.V.A. française son acquisition intracommunautaire.

Signalons que la taxation des biens d'occasion au régime de la marge bénéficiaire est un système communautaire. Il s'applique normalement dans tous les Etats membres.

Toutefois, le marchand établi en Belgique dispose de la possibilité de faire sortir des biens du régime particulier de taxation de la marge bénéficiaire.

Il doit alors assurer les implications liées à ce changement de régime, notamment la correction négative dans le registre des achats, au moment du passage au régime normal.

Précisons qu'il est possible de sortir du régime de la marge, pour accéder au régime normal, mais que, par contre, la sortie du régime normal, pour entrer au régime de la marge, est normalement interdite.

Pour cette raison, le régime de la marge est appliqué d'emblée aux biens d'occasion.

Lorsque le régime de la marge n'est pas appliqué (obligation à défaut de réunir les conditions, ou lors de sorties volontaires), c'est donc le régime normal qui trouve à s'appliquer.

La T.V.A. est alors due sur la totalité du prix de vente, même en cas de vente à perte.

La circonstance qu'aucune T.V.A. déductible n'ait été postulée lors de l'achat est sans importance.

En matière intracommunautaire, le recours volontaire au régime normal se rencontre essentiellement à la demande de l'acheteur (régime estimé plus favorable à son égard, par exemple en matière de voitures automobiles, lorsque la T.V.A. acquittée sur l'acquisition intracommunautaire de l'acheteur permet une déduction complète de cette taxe dans son Etat membre).

Rappelons que les livraisons intracommunautaires impliquent que le bien vendu quitte l'Etat membre du vendeur, la Belgique en l'occurrence.

Lorsque le régime normal devient applicable aux livraisons intracommunautaires, la taxation suit les modalités suivantes :

- si l'acheteur ne produit pas un numéro d'identification valablement attribué dans un autre Etat membre, la vente est soumise à la T.V.A. belge sur la totalité du prix de vente (considéré taxe comprise);
- si l'acheteur produit un numéro valablement attribué dans un autre Etat membre, l'exemption de l'article 39*bis* du Code belge (livraison intracommunautaire exemptée) s'applique, avec toutes obligations qui en résultent (dépôt du listing trimestriel, etc.).

Afin de pouvoir revendiquer valablement l'exemption pour livraison intracommunautaire, le vendeur doit se ménager la preuve que :

- le numéro T.V.A. fourni par l'acheteur est valablement attribué dans un autre Etat membre;
- le bien vendu a physiquement quitté la Belgique.

Les éléments de preuve sont les mêmes que pour toutes les autres livraisons intracommunautaires.

En pratique, la preuve doit résulter d'un ensemble d'éléments, plus particulièrement lorsque l'acheteur vient prendre possession du bien en Belgique, pour le transporter personnellement dans son pays (accusé de réception de prise en charge, numéro de plaque minéralogique du véhicule utilisé pour le transport, photocopie de la carte d'identité du chauffeur, paiement provenant d'une institution étrangère, etc.).

Ainsi, en matière de biens d'occasion, deux régimes distincts cohabitent pour l'application de la T.V.A. :

- d'une part, le régime de la marge, lorsque toutes les conditions sont réunies; d'autre part
- le régime normal, lorsque les conditions d'application du régime de la marge ne sont pas remplies, ou lorsque le marchand a décidé de faire sortir le bien du régime particulier de la taxation de la marge bénéficiaire.

3.2. Exportations

Normalement, le régime de la marge ne couvre que des opérations communautaires.

Cela signifie que le bien devrait sortir du régime de la marge pour les exportations hors Communauté.

Cependant, dans la pratique, par mesure de prudence au niveau des formalités douanières, surtout lorsqu'elles doivent être accomplies *par l'acheteur*, les marchands décident parfois de laisser le bien sous le régime de la marge.

De la sorte, ils ne prennent pas le risque de revendiquer l'exemption prévue par l'article 39 du Code de la T.V.A., pour raison d'exportation hors Communauté, afin de se prémunir dans l'hypothèse où toutes les formalités et preuves ne seraient pas correctement mises en œuvre par l'acheteur.

Cette position est admissible dans la mesure où une marge nulle ou positive est dégagée.

Par contre, en cas de vente à perte, l'Administration fiscale serait fondée à écarter les exportations de l'application de la taxation de la marge bénéficiaire, puisque la taxation à ce régime s'en trouverait réduite à concurrence de la perte.

4. Considérations finales

Nous attirons particulièrement l'attention sur la manière de dégager la marge brute en début d'année.

La plupart des publications en la matière ne mettent pas en évidence cette particularité en se contentant d'exposer la détermination de la marge, en cours et en fin d'année.

D'ailleurs, les circulaires n° 1 et 2 de 1995 pêchent aussi à cet égard.

C'est uniquement lors de l'examen des exemples chiffrés que le lecteur découvre la manière de déterminer la marge en début d'année, par incorporation du stock aux achats.

Pour des raisons pratiques, certains professionnels de la comptabilité décident de répartir la charge de T.V.A. sur l'ensemble de l'année, lorsque des stocks importants existent.

En effet, en respectant scrupuleusement les modes de détermination de la marge en début, en cours et en fin d'année, ces professionnels de la comptabilité peuvent être confrontés à des interrogations de leurs clients, surtout lorsque leur activité économique ne connaît pas des fluctuations importantes durant l'année.

Exemple

- Absence de T.V.A. due au premier trimestre (marge négative provenant de l'incorporation d'un stock important aux achats de ce trimestre).
- Absence ou faible taxe due (suite à l'ajout de la marge négative du premier trimestre aux achats du second trimestre).
- Montant raisonnable à payer pour le troisième trimestre (calculé sur les achats et les ventes propres de ce trimestre).
- Sommes astronomiques suite au décompte du quatrième trimestre (basé sur les achats et ventes de l'année, avec fluctuation des stocks).

Les explications ne sont pas toujours bien comprises par ces marchands.

Ils peuvent alors reporter la cause sur le dos du professionnel de la comptabilité.

En outre, l'importance des sommes dues en fin d'année peuvent être la source de nombreux problèmes : trésorerie, mises à zéro du compte courant T.V.A., amendes et intérêts moratoires, etc.

A tout le moins, une information préalable des clients concernés doit être mise en œuvre en temps utiles.

Enregistrement des entrepreneurs, Belgique et Traité CE

La loi du 4 août 1978 de réorientation économique et la loi-programme du 6 juillet 1989 prévoyaient toutes les deux des dispositions destinées à combattre les mécanismes de fraude dans le secteur de la construction. Leurs dispositions englobent des mesures tant en matière d'impôts sur les revenus qu'en matière de cotisations sociales.

Plusieurs activités sont visées et touchent au secteur de la construction (cf. art. 1^{er}, A.R. d'exécution du 26/12/1998 en matière d'enregistrement des entrepreneurs). La majorité des travaux visés sont les mêmes que ceux répondant à la notion de « travaux immobiliers » en matières de TVA (cf. art. 19, § 2 C.T.V.A.); certaines différences existent cependant et chaque cas devra être traité de façon particulière.

Dans chaque province, une commission d'enregistrement a été créée; ces commissions ont pour mission de statuer sur les demandes d'enregistrement qui ont été introduites; l'enregistrement en tant qu'entrepreneur n'est accordé qu'aux personnes qui, au moment de la décision de la commission d'enregistrement, remplissent certaines conditions que nous ne décrivons pas davantage dans la présente contribution.

Le numéro d'enregistrement qui est délivré est composé du numéro de T.V.A. et suivi de divers numéros de codes caractéristiques de l'enregistrement.

Contrairement à une idée largement répandue, un entrepreneur n'est en principe *pas tenu de se faire enregistrer*. Le fait qu'un entrepreneur ne soit pas enregistré peut toutefois faire obstacle à une obligation contractuelle ou au respect des dispositions attachées à un dossier d'octroi d'un marché public ou d'un subside. Un particulier qui veut faire construire ou rénover ne peut demander une prime à l'Etat que s'il fait appel à un entrepreneur enregistré.

La survie économique d'un entrepreneur non enregistré est en pratique rendue presque impossible :

- tout d'abord, le maître de l'ouvrage qui fait appel à un entrepreneur non enregistré est astreint à une responsabilité solidaire dans les dettes fiscales et sociales dudit entrepreneur non enregistré;
- ensuite, le maître de l'ouvrage est tenu – sous peine de sanctions – de prélever directement des montants de la facture de l'entrepreneur non enregistré au profit de l'Etat ou de ses subdivisions.

Toute personne qui fait appel à un entrepreneur non enregistré doit communiquer ses coordonnées (outre d'autres

informations) à l'Office national de sécurité sociale (O.N.S.S.) dans les 15 jours de la conclusion du contrat.

Ce délai de 15 jours prend cours dès la conclusion du contrat et non après la mise en route du chantier qui débute généralement plus tard.

Responsabilité solidaire

Toute personne qui fait appel à un entrepreneur non enregistré en vue de l'exécution de travaux immobiliers en Belgique est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales et sociales de l'entrepreneur ou de son sous-traitant.

La responsabilité solidaire signifie que le maître de l'ouvrage de l'entrepreneur non enregistré pourrait être obligé au paiement des dettes en lieu et place de cet entrepreneur (quitte à ensuite se retourner contre lui).

- En matière sociale : les cotisations de sécurité sociale, les majorations éventuelles de ces cotisations et les intérêts de retard (cf. – article 30*bis* de la loi du 27 juin 1969).
- En matière fiscale : l'impôt sur les revenus (I.P.P. ou I. Soc.), les précomptes, la T.V.A. ainsi que les majorations de ces impôts et intérêts de retard.

La responsabilité reste toutefois limitée à :

- 50 % du prix total des travaux concédés à l'entrepreneur non enregistré (y compris le prix des matériaux) pour les dettes sociales (article 30*bis*, § 3, alinéa 7 de la loi du 27 juin 1969);
- 35 % du prix global des travaux pour les dettes fiscales; cette mesure résulte du prescrit des articles 400 à 408 du C.I.R. 92; elles ne visent que le contrat d'entreprise, à l'exclusion du contrat de vente.

Obligation de retenue et de versement

La loi stipule en effet qu'une partie des montants dus à un entrepreneur non enregistré doit être retenue et ce, à concurrence de :

- 15 % des montants dus (H.T.V.A.) en matière sociale auprès de l'Office National de Sécurité sociale (O.N.S.S.);
- 15 % des montants dus (H.T.V.A.) en matière fiscale auprès de la Recette des contributions.

Ces retenues sont obligatoires, même lorsqu'il est établi que l'entrepreneur n'a aucune dette fiscale ou sociale; elles doivent intervenir en même temps que le paiement de la facture à l'entrepreneur.

Notes :

- le versement ne libère **pas** le maître de l'ouvrage de sa responsabilité solidaire; les montants versés sont toutefois portés en déduction du montant pour le recours à un entrepreneur non enregistré;
- le non-versement des montants imposés entraîne l'application de mesures pénales relevant tant du droit fiscal que du droit social. Ces mesures frappent exclusivement le maître de l'ouvrage. Ces mesures pénales sont (notamment) les suivantes :
 - sur le plan social : le montant à retenir (= 15 %, cf. ci-dessus) est multiplié par 2;
 - sur le plan fiscal : le montant à retenir (= 15 %, cf. ci-dessus) est multiplié par 2.

Exemple

Imaginons que l'entrepreneur non enregistré ait contracté des dettes fiscales et sociales à concurrence de 1.000,00 €. Le montant de la facture afférente à des travaux effectués pour Monsieur ENE s'élève à 500 €. L'obligation de retenue et de versement est supposée ne pas avoir été remplie.

Si la dette fiscale et sociale vient se répercuter sur les clients de l'entrepreneur non enregistré et que des mesures pénales doivent être appliquées, le coût de revient total des travaux de Monsieur ENE sera de :

– le coût de revient des travaux exécutés	€ 500,00
– la responsabilité solidaire limitée à 50 % (niveau social)	€ 250,00
– la responsabilité solidaire limitée à 35 % (niveau fiscal)	€ 175,00
– mesure pénale sur le plan social (15 % × 2)	€ 150,00
– mesure pénale sur le plan fiscal (15 % × 2)	€ 150,00
– les amendes éventuelles ...	
Soit un total de :	€ 1.225,00

Notons enfin qu'en matière de T.V.A., l'application du taux réduit de 6 % sur certains biens immobiliers (utilisés à titre privé) n'est dévolue qu'aux seuls entrepreneurs enregistrés.

Arrêt de la Cour de justice du 9 novembre 2006

Dans son arrêt du 9 novembre 2006, largement inspiré des conclusions de son avocat général (*datées quant à elles du 6 avril 2006*), la Commission européenne estime qu'un certain nombre des principes repris dans la législation belge en matière d'enregistrement des entrepreneurs constituent une entrave à la liberté de circulation des services au sein de l'Union, en application des articles 49 et 50 du Traité CE. Remarquons que, même si la portée de cet arrêt se réfère au C.I.R., que l'on en déduira – à notre avis – les mêmes conséquences sur la teneur du volet social (et T.V.A.) décrit ci-dessus.

L'article 49 du Traité de Rome stipule que la liberté de circulation des travailleurs est assurée au sein de l'Union et que toute discrimination fondée, entre autres sur la nationalité, doit être abolie.

La Commission reproche à la Belgique que les conséquences liées au non enregistrement en qualité d'entrepreneur sont pénalisantes financièrement et fiscalement (cf. art. 403 C.I.R. 92 : le commettant ou l'entrepreneur doit retenir en faveur de l'Administration belge une somme correspondant à 15 % du prix facturé par un prestataire non enregistré, ce qui revient à priver ce prestataire de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie de ses revenus, qu'il ne peut récupérer qu'au terme d'une procédure administrative spécifique). Cette obligation constitue une entrave à la libre prestation de services sur le marché belge de la construction.

La Cour rappelle dans sa décision du 9 novembre 2006 que, même lorsque cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux d'autres Etats membres, elle ne peut être de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités des prestataires des autres Etats membres qui, dans leur Etat membre d'origine, fournissent légalement des services analogues. Ces obligations freinent l'accès des sous-traitants non enregistrés aux chantiers belges de construction, de rénovation ou de démolition.

Par ailleurs, le mécanisme de solidarité prévu par l'article 402 C.I.R. 92, en vertu duquel le commettant ou l'entrepreneur qui contracte avec un prestataire non enregistré en Belgique sont rendus solidairement responsables pour toutes les dettes fiscales de ce prestataire relatives à des périodes imposables antérieures, à concurrence des 35 % du prix des travaux à effectuer, est susceptible de dissuader ce commettant ou cet entrepreneur de recourir aux services d'un prestataire non enregistré et non établi en Belgique, fournissant légalement des services identiques dans son Etat membre d'établissement.

La Cour conclut que l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire constituent dès lors une restriction à la libre prestation de services.

Selon la Cour, une telle restriction ne peut être justifiée que pour autant qu'elle réponde à des raisons impérieuses d'intérêt général qui ne seraient pas déjà sauvegardées par d'autres règles auxquelles le prestataire est soumis dans l'Etat membre où il est établi, qui seraient de nature à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

Le Gouvernement belge avait soutenu que les mesures litigieuses sont justifiées par des raisons impérieuses de la lutte contre la fraude fiscale. La Cour argumente cependant que la nécessité de combattre la fraude fiscale ne saurait suffire

à justifier l'application d'une mesure contraire à l'une des libertés fondamentale du Traité. La Cour suggère ainsi de prévoir l'échange des informations entre les commettants et les entrepreneurs, les prestataires et l'Administration fiscale belge, permettant par exemple aux commettants et aux entrepreneurs de s'informer sur les éventuelles dettes fiscales de leurs cocontractants ou instaurant une obligation d'informer l'Administration fiscale belge de tout contrat conclu avec des cocontractants non enregistrés ou de tout paiement opéré en leur faveur.

En outre, s'agissant du système de responsabilité solidaire, afin de limiter l'effet dissuasif de celle-ci, un moyen moins restrictif serait de prévoir la possibilité, pour ces prestataires de services, de prouver la régularité de leur situation fiscale ou de permettre aux commettants et aux entrepreneurs d'échapper à la responsabilité solidaire s'ils ont effectué certaines formalités en vue de s'assurer de la régularité de la situation fiscale des prestataires de services avec lesquels ils envisagent de contracter.

Enfin, la Cour conclut ainsi que le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 et 50 du Traité des Communautés européennes.

Le cocontractant d'une telle entreprise étrangère non enregistrée n'est dorénavant plus tenu, lors de chaque paiement à une telle entreprise, d'effectuer la retenue et le versement prévu à l'article 403 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Les dispositions de l'article 400 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992 restent intégralement d'application vis-à-vis des cocontractants d'entreprises belges non enregistrées, ainsi que vis-à-vis de cocontractants d'entreprises non enregistrées établies en dehors de l'Union européenne.

La loi-programme du 27 avril 2007 (M.B. 8 mai 2007) tend à modifier le système actuel en matière d'enregistrement des entrepreneurs :

- il ne sera plus obligatoire pour les entrepreneurs de se faire enregistrer;
- le preneur de service devra cependant vérifier l'existence de dettes vis-à-vis des contributions et/ou de l'O.N.S.S. avant de payer son cocontractant;
- l'enregistrement restera nécessaire pour certaines situations telles que la T.V.A. réduite à 6 % ou pour l'obtention de certains marchés publics.

Stéphane MERCIER
Comptable-fiscaliste agréé



Nous répondons pour vous : « Taxation de la plus-value dans le cas d'une habitation à usage mixte »

Monsieur X possède avec son épouse une habitation, qu'il affecte à des fins professionnelles à raison de 25%, pendant 10 ans. Dans le cadre de l'activité indépendante (il ne s'agit pas d'une société), cet usage professionnel est amorti au taux de 3%. Depuis 2006, Monsieur X n'est plus indépendant qu'à titre complémentaire, l'usage professionnel de l'habitation se réduit à 10% et 10% sont encore amortis. Les propriétaires envisagent alors de vendre l'habitation et une plus-value sera sans doute réalisée à l'occasion de cette vente.

Quel régime de taxation faut-il appliquer sur la plus-value réalisée, comment déterminer la plus-value, les travaux d'amélioration exécutés doivent-ils être pris en considération, quels seront les taux de taxation, etc. ?

1. A l'impôt des personnes physiques, les plus-values réalisées sur une habitation sont encore dans de nombreux cas exonérées d'impôt, si la cession s'inscrit dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé.

Les plus-values peuvent tout de même être taxées par suite :
– d'une vente rapide de l'habitation (article 90, 8° et 10° C.I.R. 92);

- d'une opération spéculative (article 90, 1° C.I.R. 92); ou
- de la vente d'une habitation (partiellement) affectée à la profession qui a fait l'objet d'un amortissement.

L'habitation de la famille X connaît un usage mixte et la quote-part affectée à un usage professionnel a été partiellement amortie. L'usage professionnel a certes diminué, mais il n'a pas pris fin. Les plus-values réalisées sur des actifs affectés à des fins professionnelles (même partiellement) sont taxées au titre de revenus professionnels.

Pour pouvoir être à nouveau considéré comme un « bien privé » en cas de vente, il faut que l'immeuble ne soit plus utilisé à des fins professionnelles durant toute une période. Dans la jurisprudence, la période minimum varie de 11 mois à quelques années ... Une vente en 2007 par la famille X, dans la situation susmentionnée, entraînera éventuellement une taxation sur 25% de la plus-value et certainement sur 10% (soit la quote-part affectée à l'exercice de la profession). Si la vente survient au cours d'une année ultérieure, il nous semble qu'une quotité de 10% seulement de la plus-value sera taxable au titre de revenu professionnel. Une vente totalement exonérée d'impôt est peu probable tant qu'il sera encore

question d'un usage partiellement professionnel (et donc de frais d'amortissement).

2. La plus-value réalisée est égale à la différence positive entre (article 43 C.I.R. 92) :

- d'une part, la valeur de réalisation de l'immeuble ou l'indemnité perçue, déduction faite des frais de réalisation, et,
- d'autre part, sa valeur d'acquisition diminuée des réductions de valeur et amortissements fiscalement admis.

Les frais de réalisation sont, notamment, les frais de publicité, les frais de notaire, les frais de courtier, les honoraires des conseillers, les frais d'estimation, etc.

Le fait que des travaux d'adaptation/d'amélioration qui ont été exécutés aient une incidence sur le montant de la plus-value dépend également de la question de savoir si un amortissement a été pratiqué sur l'investissement visé.

Pour illustrer le calcul de la plus-value, supposons que la famille X a acheté l'habitation en 1997 pour un montant de 200.000,00 € et qu'elle la revend en 2007 pour 300.000,00 €. Des travaux d'amélioration ont été exécutés au cours de l'année 2002 pour un total de 50.000,00 €. L'habitation est affectée à des fins professionnelles à raison de 25%. Tant l'habitation que les travaux d'amélioration sont amortis à un taux de 3%. Pour concrétiser la vente, le contribuable a fait appel à un courtier et à des conseillers, ce qui lui a coûté 5.000,00 €.

La plus-value sera calculée de la façon suivante :

- Prix de vente	300.000,00
- diminué des frais de réalisation	<u>(5.000,00)</u>
Solde prix de vente	295.000,00

- Prix d'achat + travaux d'amélioration	250.000,00
- diminué des amortissements fiscalement admis	<u>(67.500,00)</u>
(200.000,00 × 3% × 10 ans (calculés sur la valeur d'acquisition)	
+ 50.000 × 3% × 5 ans (calculés sur les travaux d'amélioration)	
Solde valeur comptable	182.500,00

Plus-value réalisée : 295.000,00 – 182.500,00 = 112.500,00 €.

L'usage professionnel étant limité à 25%, la plus-value sera taxée à concurrence de 29.125,00 € au titre de revenu professionnel. Si l'usage professionnel est déjà passé à 10% durant une certaine période, la plus-value peut être limitée à 10% ...

3. Taxation, mais à quel taux ?

En principe, la plus-value obtenue se cumule aux bénéfices et profits et elle est taxée au taux marginal à l'impôt des personnes physiques.

La plus-value peut également être taxée distinctement au taux de 16,5% si l'actif concerné est utilisé à des fins professionnelles depuis plus de 5 ans (calculés de jour à jour), à moins que le cumul ne soit plus avantageux.

Pour les plus-values sur des immobilisations corporelles qui ont été affectées durant plus de 5 ans à des fins professionnelles, on peut également opter, sous certaines conditions, pour une taxation étalée différée avec emploi obligatoire.

Si la plus-value est réalisée par suite d'une cessation complète et définitive de l'activité professionnelle, un taux distinct de 16,5% est d'application (indépendamment de la durée d'utilisation).

Conclusion

En cas de vente en 2007, une partie de la plus-value réalisée sur la vente de l'habitation (25% ou 10% selon la date de réalisation) sera taxable au titre de revenu professionnel. La partie restante de la plus-value sera exonérée si la vente s'inscrit dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé.

Pour le calcul du montant de la plus-value, nous soulignons également le fait que les frais de réalisation doivent être déduits du prix de vente à dater de l'exercice d'imposition 2007. Les travaux d'amélioration exécutés auront une incidence sur la plus-value si des amortissements fiscalement admis sont pratiqués sur leur prix de revient.

Pierre COLAERT
Tax Partner Baker Tilly Belgium
Comptable-Fiscaliste agréé I.P.C.F.

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** : Roland SMETS, 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, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.