

PACIOLI



Editorial du Président

En fin d'année, il est d'usage que le Président rédige l'éditorial du *Pacioli*. Il s'agit là d'une tradition et j'espère que les bonnes traditions doivent être respectées.

L'année qui vient de s'écouler n'a pas été bonne pour notre économie nationale. Nous constatons que les différents gouvernements tentent de sortir de la crise (économique) à coup de mesures successives. L'Institut a lui aussi connu des problèmes, mais ceux-ci ne nous ont pas empêchés de continuer à travailler avec enthousiasme et, tout en assurant les missions que la loi nous confère, à défendre les intérêts de tous nos membres et stagiaires. A cet effet, le Bureau (la gestion journalière de l'Institut) a pu compter sur le soutien de nombreux mandataires bienveillants. Nous tenons à les en remercier explicitement.

Nous sommes en place depuis assez longtemps (deux ans et demi déjà) pour savoir ce qui peut (encore) être fait au cours de l'année et demie de mandat qu'il nous reste. Vous ne nous en voudrez donc pas de nous attarder quelque peu sur ce qui a été réalisé en 2009 et d'annoncer également les défis qui nous attendent dans un avenir proche.

En ce qui concerne notre réglementation interne, l'arrêté royal, adaptant l'arrêté existant relatif aux sociétés comptables, sera publié prochainement au *Moniteur* (il aura peut-être déjà été publié au moment où vous lirez cet éditorial). Cet arrêté assouplira tant la structure actionnariale que le nombre minimum d'administrateurs et de gérants au sein d'une société comptable et permettra par ailleurs de constituer une société interprofessionnelle avec nos confrères des autres professions du chiffre. Cette initiative a été développée

en étroite concertation avec notre ministre de tutelle, Madame Sabine Laruelle, ainsi qu'avec nos collègues de l'I.E.C., et ce par analogie avec la réglementation en vigueur pour les réviseurs d'entreprises. Nous espérons à court terme, aboutir au même résultat positif pour l'agrément de nos confrères internes, agrément qui se fera sur une base tout à fait volontaire et avec les mêmes garanties de qualité en matière de formation et de compétence professionnelle.

Grâce à une même collaboration fructueuse entre l'I.P.C.F., le cabinet de notre ministre de tutelle, l'I.E.C. et l'I.R.E., un projet de loi a récemment été transmis au Parlement. Cette loi devrait permettre à l'avenir de limiter notre responsabilité professionnelle dans des proportions raisonnables, comme c'est déjà possible depuis longtemps pour d'autres professions libérales. La même procédure qui, nous l'espérons, débouchera en 2010 sur les résultats escomptés, a été suivie en vue d'une législation anti-blanchiment plus réaliste pour les titulaires de professions économiques.

L'I.P.C.F. s'est en outre concerté étroitement avec le cabinet de Madame Laruelle dans le cadre de son projet de loi sur la «S.P.R.L. starter», qui aboutira notamment en une intervention obligatoire d'un titulaire d'une profession économique (comme le sont les

SOMMAIRE

- **Editorial du Président** **1**
- **Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1er janvier 2010** **3**

membres I.P.C.F. agréés) lors de l'établissement d'un plan financier pour cette catégorie de sociétés. L'Institut a également été consulté régulièrement à propos d'une éventuelle simplification du calcul des cotisations sociales des travailleurs indépendants. Il nous faudra toutefois encore un peu de patience avant d'en voir les résultats concrets.

En matière d'E-gouvernement, l'Institut a été étroitement associé dans le développement des différentes applications et ce, en collaboration avec le S.P.F. Finances et le Secrétariat d'Etat à la Modernisation du Service public fédéral Finances de Monsieur Bernard Clerfayt. Malgré le succès croissant et les améliorations considérables de la communication électronique avec l'Administration, nous ne pouvons ignorer les maladies de jeunesse (parfois persistantes) de ces applications. Nous continuerons donc à apporter notre collaboration constructive en la matière et plaiderons par ailleurs pour des outils conviviaux et performants, y compris en période d'affluence, de manière à ce que l'Institut ne doive plus intervenir à l'avenir auprès des autorités pour demander un délai supplémentaire *in extremis* au cours de la dernière semaine des délais de déclaration.

Outre nos contacts avec les autorités et les partenaires socio-économiques, nous n'avons pas non plus omis en 2009 de nous profiler auprès des écoles et des entreprises. En attestent les nombreuses «visites d'écoles» et notre présence sur des stands, lors d'événements et de foires à travers tout le pays, où nous avons présenté tant l'Institut que notre profession de manière didactique.

Ces initiatives ont notamment été soutenues par les activités de la «commission d'accompagnement du stage» et par la commission pour «l'avenir de la profession». Ces deux commissions ont transmis leur évaluation finale au Conseil au cours de l'année écoulée. A partir de l'an prochain, leurs analyses devront être traduites en actions concrètes, là où cela s'avérera nécessaire.

En ce qui concerne les «publications IPCF» et nos séminaires pour stagiaires et membres, nous avons une longue tradition et une réputation à défendre. Nous y sommes une fois encore parvenus en 2009 et nous viserons le même succès pour 2010. Il en va de même pour la présentation de notre rapport annuel à laquelle avaient assisté l'an dernier 400 membres et stagiaires.

J'aimerais enfin m'attarder quelque peu sur le *Pacioli*, le fer de lance de notre Institut. La rédaction s'efforce de publier un maximum d'articles utiles pour notre pratique quotidienne. Heureusement, nous pouvons faire appel à de vrais professionnels qui accomplissent cette tâche avec beaucoup d'enthousiasme et de compétence. Nous tenons dès lors à remercier ici chaleureusement tous les auteurs et toutes les personnes qui collaborent au *Pacioli*.

Nous remercions bien entendu aussi toute l'équipe des collaborateurs de l'I.P.C.F. de l'avenue Legrand à Bruxelles qui, chaque jour, nous apportent leur aide.

Merci encore à notre ministre de tutelle, à son cabinet ainsi qu'à notre commissaire du gouvernement pour leur soutien infaillible et l'attention qu'ils portent à notre profession.

Il nous est enfin agréable de pouvoir conclure cet éditorial en vous remerciant, chères consoeurs, chers confrères, pour le soutien que vous nous avez témoigné, à nous et à l'Institut, au cours de l'année écoulée. Tous les mandataires et les collaborateurs de l'Institut se joignent à nous pour vous souhaiter, à vous et à tous ceux qui vous sont chers, une très bonne année 2010, synonyme de bonheur et de santé.

Etienne VERBRAEKEN
Comptable agréé,
Président de l'I.P.C.F.

Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : nouvelles orientations au 1^{er} janvier 2010

Articles 11 et 18, § 3, CTVA – Circulaire n° 46/2009 du 30 septembre 2009

1. Position du problème

Par application combinée des articles 11 et 18, § 3, du CTVA, n'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la TVA, si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant.

De même, ne sont pas considérées comme des prestations de services, les opérations qui sont effectuées lors de la cession, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité dans les conditions précitées.

Dans la circulaire n° 46/2009, datée du 30 septembre 2009, l'administration précise sa position à compter du 1^{er} janvier 2010. Cette position rejoint, entre autres, la jurisprudence européenne. Dans une certaine mesure, l'administration revoit l'application qu'elle préconisait à l'occasion de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité.

Nous vous en livrons la quintessence, principalement sous l'angle de la déduction des taxes en amont, et des révisions ultérieures, surtout en matière de bâtiments et travaux immobiliers.

2. Fondements de la non perception de la taxe – articles 11 et 18, § 3, du CTVA

Le régime TVA applicable, en Belgique, à la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité résulte directement de l'utilisation par la Belgique de la faculté prévue par les dispositions communautaires.

La règle d'absence de livraison ou de prestation constitue une notion autonome du droit communautaire, ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application

du régime de la TVA d'un Etat membre à l'autre, lorsque les Etats membres ont fait usage de ladite faculté.

Cette disposition vise à faciliter les transferts d'entreprises, ou de parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont.

3. Champ d'application

3.1. Notions d'universalité de biens et de branche d'activité

L'universalité de biens se définissait comme l'ensemble du patrimoine, tant actif que passif, d'une société absorbée ou fusionnée, ou bien encore comme la totalité des éléments composant le fonds de commerce d'une personne physique ou d'une société en liquidation.

La branche d'activité se définissait comme l'ensemble des biens investis dans une division de l'entreprise et qui constituaient, au point de vue technique, une exploitation indépendante capable de fonctionner par ses propres moyens.

A la lumière des anciennes décisions administratives, trois éléments se distinguaient :

- les notions d'universalité de biens et de branche d'activité étaient examinées dans le chef du *cédant* (v. notamment décision n° E.T. 18.638 du 16 octobre 1974 – supprimée – voir *infra*) ;
- mises à part certaines situations particulières (v. notamment décision n° E.T. 26.872 du 27 septembre 1978 – supprimée – voir *infra*), la cession de l'immeuble dans lequel était exercée l'activité économique cédée (ou des droits y relatifs) que possédait le cédant sur cet *immeuble*, constituait un élément essentiel pour déterminer si l'article 11 était ou non applicable ;

- pour les personnes physiques, l'administration se montrait plus tolérante en ce qui concerne les éléments qui devaient nécessairement faire l'objet de la cession pour que celle-ci puisse bénéficier de l'article 11 du Code (circ. n° 74 du 6 mai 1971 et déc. n° E.T. 26.872 du 27 septembre 1978 – supprimées – voir *infra*).

S'inspirant des enseignements de la Jurisprudence de la C.J.C.E., dans le poste 1.2. de la circulaire n° 46/2009, l'administration remet en cause certains points de vue qu'elle avait précédemment retenus.

Ainsi, sur la base de l'arrêt du 27 novembre 2003 (affaire C- 497/01, Zita Modes Sarl), la Cour précise que la règle de non-livraison s'applique à tout transfert d'un fonds de commerce, ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise, susceptible de poursuivre une activité économique autonome. Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis, et donc non simplement l'intention de liquider immédiatement l'activité concernée et, le cas échéant, de vendre le stock.

La Cour n'exige pas que tous les éléments de l'entreprise ou de la division de l'entreprise soient cédés. Il suffit, selon elle, qu'un ensemble d'éléments ou qu'une combinaison d'éléments permettant la poursuite d'une activité économique autonome, soit cédé pour pouvoir appliquer le régime particulier de non-livraison.

Elle pose aussi le principe selon lequel il convient d'apprécier la notion d'universalité totale ou partielle de biens *dans le chef du cessionnaire et non dans celui du cédant*.

L'administration admet dorénavant que les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA soient aussi susceptibles de s'appliquer lorsque le cédant conserve certains actifs de l'universalité de biens ou de la branche d'activité cédée, à condition que cela n'empêche pas le cessionnaire d'exercer une activité économique autonome au moyen des éléments cédés.

Dès lors, la circonstance que l'immeuble dans lequel l'universalité de biens ou la branche d'activité était exploitée (ou les droits portant sur cet immeuble) ne soit pas cédé, n'est pas nécessairement de nature à remettre en cause l'application des articles 11 et 18, § 3, du CTVA.

Toutefois, dans cette hypothèse, le cédant pourrait avoir à supporter une révision de son droit à déduction (v. *infra*).

Sans en faire une condition formelle à l'application des articles 11 et 18, § 3, du CTVA, l'intention du cessionnaire de poursuivre une activité économique autonome constitue, en principe, un élément essentiel pour autoriser l'application de ces dispositions.

Il n'est toutefois pas exigé que l'activité économique, qui sera poursuivie par le cessionnaire, soit strictement identique à celle que poursuivait le cédant. De même, il importe peu qu'avant la cession, le bénéficiaire exerçait déjà le même type d'activité économique que le cédant.

Par ailleurs, il existe aussi des situations où l'absence de continuation de l'activité n'exclura pas l'application des articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA. Il en est notamment ainsi lorsqu'un commerçant rachète le fonds de commerce d'un concurrent, localisé dans le même périmètre commercial, et rassemble les deux exploitations sur le site où il exerçait déjà.

Enfin, un autre élément de nature à remettre en cause la pratique administrative belge tient dans le fait que la Cour a précisé, à plusieurs reprises, que le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (v. notamment arrêt du 7 septembre 1999 – affaire C-216/97, Gregg).

Par conséquent, la qualité du cédant – personne physique ou morale – n'exerce dorénavant plus une quelconque influence sur l'application des articles 11 et 18, § 3, du CTVA.

3.2. Cession gratuite

Les articles 11 et 18, § 3, du CTVA visent spécifiquement la cession à titre gratuit d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, et permettent ainsi d'éviter toute rémanence d'impôt dans cette situation particulière, le cessionnaire étant censé continuer la personne du cédant.

3.3. Forme de la cession

Toutes les formes de cession d'universalité de biens ou de branche d'activité sont visées.

Est ainsi visée, la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, effectuée au profit d'une seule société, au moyen de deux contrats distincts, tels un apport et une vente, qui portent chacun sur une partie du fonds de commerce, à condition que, dans l'inten-

tion des parties, les deux contrats dépendent l'un de l'autre, en ce sens qu'ils ne peuvent exister l'un sans l'autre, et qu'ils ont effet à la même date (v. décision n° E.T. 9.449 du 28 décembre 1971).

Il en est de même pour une cession matériellement étalée dans le temps, à condition que le principe de la cession soit acquis de manière irrévocable, dès la conclusion du contrat, et que les différentes opérations soient liées entre elles, de telle sorte que l'intention des parties de transférer l'universalité de biens ou la branche d'activité ne fasse aucun doute.

4. Situation du cédant

4.1. Immeubles neufs ou anciens – distinction superflue

Auparavant, l'administration opérait cette distinction, imposant notamment à l'assujetti occasionnel d'opter pour céder sous le régime de la TVA, lorsque le bâtiment avait le caractère neuf (v. déc. ET 41.147 du 28 juillet 1982 – supprimée – voir *infra*).

Dorénavant, l'administration admet que les termes mêmes de l'article 11 du CTVA, en ce qu'ils considèrent que la cession d'un bâtiment n'est pas une livraison de biens, et la fiction de continuité de la personne du cédant par le cessionnaire, démontrent à suffisance que l'exercice de l'option pour céder sous le régime de l'assujettissement occasionnel, et l'accomplissement des formalités prévues par l'arrêté royal n° 14 du 3 juin 1970, s'avèrent totalement superflues, et n'ont donc pas de raison d'être.

Etant donné que, en cas d'application de l'article 11, il n'y a pas de livraison pour l'application de la TVA, il n'y a pas lieu de procéder à une quelconque révision des taxes dans le chef du cédant, même si les bâtiments concernés ne sont plus neufs pour l'application de cette taxe et sont passibles des droits d'enregistrement (voir toutefois *infra*).

4.2. Absence de révision des déductions dans le chef du cédant

En principe, lorsqu'elle est couverte par les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA, la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité comprenant des immeubles et d'autres biens d'investissement, n'entraîne, en tant que telle, aucune révision des déductions dans le chef du cédant.

Toutefois, dans certaines situations, le cédant pourrait devoir opérer la révision des déductions des taxes ayant grevé l'acquisition, la transformation ou l'amélioration des immeubles (voir *infra*).

4.3. Obligation de révision des déductions dans le chef du cédant

Lorsque, dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, visée par les articles 11 et 18, § 3, du CTVA, le cédant cède la *totalité* des droits dont il dispose sur les immeubles dans lesquels l'activité cédée était exploitée (droits de propriété, droits réels, baux, etc.), il n'y a pas lieu de procéder à une quelconque révision des déductions des taxes ayant grevé l'acquisition de ces immeubles ou des droits réels portant sur ces immeubles, ni de celles ayant grevé les travaux de transformation ou d'amélioration effectués par le cédant auxdits immeubles.

De même, lorsque, dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, visée par les articles 11 et 18, § 3, du CTVA, le cédant, propriétaire de l'immeuble dans lequel l'activité cédée était exploitée, constitue un droit réel sur cet immeuble au profit du cessionnaire, il n'y a pas lieu non plus d'opérer dans le chef du cédant une révision des déductions des taxes se rapportant à cet immeuble (v. décision E.T. 108.759 du 26 janvier 2005).

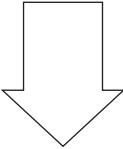
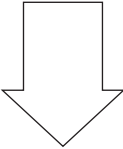
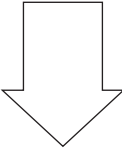
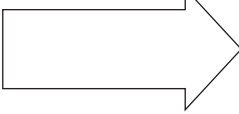
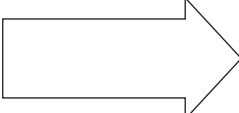
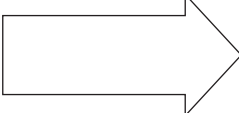
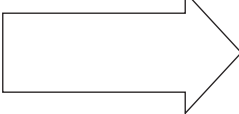
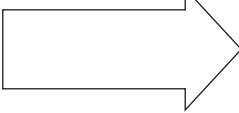
Le cas échéant, il appartiendra au cessionnaire d'effectuer une révision des déductions si l'une des causes prévues par l'article 10 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions devait survenir durant la période de révision (affectation à usage privé, perte de la qualité d'assujetti avec droit à déduction, cession sous le régime des droits d'enregistrement, etc.).

Par contre, lorsque, dans le cadre de la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, visée par les articles 11 et 18, § 3, du CTVA, le cédant souhaite se réserver la propriété de l'immeuble dans lequel l'activité cédée était exploitée, et qu'il constitue *un bail sur celui-ci au profit du cessionnaire*, le changement d'affectation subi par l'immeuble (désormais utilisé aux fins d'une activité exemptée de la taxe par l'article 44, § 3, 2°, du CTVA), donne lieu à une révision des déductions des taxes ayant grevé l'acquisition, la transformation ou l'amélioration de cet immeuble, pour autant que ce changement d'affectation intervienne pendant la période de révision.

Il en irait de même si le cédant mettait l'immeuble gratuitement à la disposition du cessionnaire.

4.4. Tableau synthétique

Le présent tableau s'inspire de celui repris dans la circulaire n° 46/2009

<i>Droits immobiliers détenus par cédant <u>avant</u> cession</i>	<i>Propriétaire</i>	<i>Titulaire droit réel</i>	<i>Titulaire bail</i>
<i>Opérations du cédant dans le cadre de la cession</i>			
<i>Cession propriété</i> 	Article 11 Pas révision *		
<i>Constitution ou cession droit réel</i> 	Article 11 Pas révision *	Article 11 Pas révision *	
<i>Constitution bail</i> 	Article 11 Révision	Article 11 Révision	Article 11 Révision
<i>Cession bail</i> 	Sans objet	Sans objet	Article 11 Pas révision *
<i>Conservation droits</i> 	Article 11 Révision **	Article 11 Révision **	Article 11 Révision **
Explications des renvois	* Révision par <i>cessionnaire</i> si causes ultérieures	** Si utilisation bâtiment avec droit à déduction pour <i>cédant</i> Pas révision	*** = sous location
Circ. 46/2009	Circ. 46/2009	Circ. 46/2009	Circ. 46/2009
au 01.01.2010	au 01.01.2010	au 01.01.2010	au 01.01.2010

4.5 Déduction sur frais de cession

4.5.1. Cession d'une activité exploitée

La TVA grevant les dépenses engagées par le cédant, pour effectuer la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, visée aux articles 11 et 18, § 3, du CTVA, est entièrement déductible, lorsque l'assujetti cédant effectue (ou effectuait), dans le cadre de son activité économique, *exclusivement* des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe.

Par contre, lorsque l'assujetti cédant effectue (ou effectuait), dans le cadre de son activité économique, *à la fois* des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas un tel droit, une distinction doit être opérée selon le régime de déduction adopté par cet assujetti.

Dans la mesure où l'assujetti cédant est soumis à la règle du prorata général (article 46, § 1^{er}, du CTVA), la taxe déductible est déterminée en appliquant le prorata général de déduction au montant de la TVA ayant grevé les dépenses exposées en vue de la cession de l'universalité des biens ou de la branche d'activité.

En cas de cession d'une branche d'activité, le prorata général de déduction est applicable, même si la branche d'activité cédée ne consiste qu'en opérations ouvrant droit à déduction totale de la taxe, la philosophie même du prorata général de déduction imposant d'appliquer celui-ci aux taxes ayant grevé tous les biens et services fournis à l'assujetti, quelle que soit l'affectation donnée à ces biens et services.

Lorsque les dépenses précitées sont exposées par un assujetti qui applique la règle de l'affectation réelle (article 46, § 2, du CTVA), et que ces dépenses ne sont *pas spécifiquement afférentes* à un secteur d'activité ou à une branche d'activité déterminé(e), ouvrant ou non droit à déduction, elles doivent être considérées comme des frais se rapportant à l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise. La taxe déductible doit alors être déterminée sur base d'un prorata spécial d'affectation. Ce prorata spécial sera en principe celui déjà utilisé par l'assujetti, sauf cas particuliers.

Par contre, dans la mesure où les dépenses exposées par l'assujetti peuvent être clairement affectées à un secteur précis ou à une branche d'activité bien déter-

minée, l'assujetti opère la déduction en fonction de cette affectation.

En d'autres termes, si les différents frais engagés par le cédant afin de réaliser la transmission présentent un *lien direct et immédiat* avec une partie clairement délimitée de ses activités économiques, de sorte que les coûts desdits services font partie des frais afférents à ladite partie de l'entreprise, et que *toutes* les opérations relevant de cette partie de l'entreprise sont soumises à la TVA, cet assujetti peut déduire la totalité de la taxe qui a grevé les dépenses qu'il a exposées pour acquérir lesdits services (voir notamment CJCE, arrêt du 22.02.2001 – affaire C-408/98, Abbey National et déc. E.T. 108.026 du 23.12.2004 – maintenue).

4.5.2. Constitution d'une société pour réaliser la cession

Une société, créée dans le seul but de constituer une société de capitaux, est en droit de déduire la taxe en amont pour la fourniture de prestations de services et de biens, lorsque, conformément à son objet social, sa seule opération en aval a été la cession des prestations fournies par un acte à titre onéreux à ladite société de capitaux une fois créée. Sous le couvert des articles 11 et 18, § 3, du CTVA, aucune livraison de biens ou aucune prestation de services n'intervient lors de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (CJCE, arrêt du 29.04.2004 – affaire C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-land).

Le seul fait de céder une universalité de biens confère la qualité d'assujetti à celui qui l'effectue.

Cet assujetti bénéficie d'un droit à déduction même s'il s'agit de la seule opération qu'il effectue.

Ce droit à déduction repose essentiellement sur la fiction de continuation de la personne du cédant par le cessionnaire.

5. Situation du cessionnaire

Comme déjà précisé, lorsqu'elle est couverte par les articles 11 et 18, § 3, du CTVA, la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité comprenant des immeubles et d'autres biens d'investissements, n'entraîne aucune révision des déductions dans le chef du *cédant*.

La fiction de l'article 11 du CTVA, qui prévoit que le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant,

implique que le cessionnaire doit procéder lui-même à une révision des taxes initialement déduites par le cédant lorsque, au moment de la reprise de l'activité cédée ou postérieurement à cette reprise, il se trouve dans une des situations prévues par l'article 10 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (notamment, une affectation partielle ou totale à usage privé, les variations du prorata général de déduction, une vente sous le régime des droits d'enregistrement, etc.).

La circulaire 46/2009 envisage la révision, lorsque, dans le cadre de la cession d'une universalité de biens couverte par les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA, le cédant, propriétaire d'un immeuble dans lequel était exploitée l'activité cédée, se borne à constituer sur cet immeuble un usufruit à durée déterminée au profit du cessionnaire.

Dans une telle hypothèse, à l'expiration de l'usufruit, et pour autant que la période de révision des déductions relative à l'immeuble ne soit pas expirée, le cessionnaire est tenu de procéder à une révision des déductions des taxes ayant grevé l'acquisition, la construction, la transformation ou l'amélioration de l'immeuble par le cédant.

Etant donné que la période de révision trouve son point de départ chez le cédant, il convient que, lors de la cession, le cessionnaire obtienne du cédant la communication de tous les éléments utiles (factures, tableau des biens d'investissement, etc.) lui permettant de procéder à une révision dans son chef.

6. Dispositions finales

La circulaire 46/2009 est de stricte application à compter du 1^{er} janvier 2010.

Elle rapporte et remplace les commentaires administratifs relatifs à la même problématique et qui lui seraient contraires, notamment :

- la circulaire n° 74 du 6 mai 1971 ;
- les décisions n° T. 1.597 du 3 mars 1971, T. 6.372 du 11 juin 1971, T. 6.587 du 9 juillet 1971, E.T. 9.799 du 6 janvier 1972, E.T. 10.765 du 20 avril 1972, E.T. 10.991 du 5 novembre 1976, E.T. 10.991/72 du 24 avril 1972, E.T. 12.236 du 18 mai 1976, E.T. 12.608 du 5 octobre 1972, E.T. 13.387 du 22 novembre 1972, E.T. 18.638 du 16 octobre 1974, E.T. 21.626 du 30 mars 1977, E.T. 26.573 du 10 janvier 1978, E.T. 26.872 du 27 septembre 1978, E.T. 41.147 du 28 juillet 1982 ;
- les réponses aux questions parlementaires n° 207 de M. le Sénateur Capoen du 9 décembre 1992, n° 1212 de M. le Représentant Fournaux du 28 janvier 1998, n° 654 de M. le Sénateur De Clippele du 15 mai 2000, n° 655 de M. le Sénateur De Clippele du 15 mai 2000.

Yvon COLSON

Collaborateur externe de l'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** : Etienne VERBRAEKEN, 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, Etienne VERBRAEKEN. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE