

PACIOLI



Avantages de toute nature

Base juridique

Le Code des impôts sur les revenus traite dans plusieurs articles des avantages de toute nature.

Dans cet exposé nous nous limiterons aux avantages qui concernent les travailleurs ou les dirigeants d'entreprise. Les dispositions se trouvent aux articles suivants :

Article 31 CIR/92 : « Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur.

Elles comprennent notamment : 1° ;
2° les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ».

L'article 32 CIR/92 : « Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique qui.....

Elles comprennent notamment : 1° ;
2° les avantages, indemnités et rémunérations d'une nature analogue à celles qui sont visées à l'article 31, alinéa 2, 2° à 5° ».

Pour le renvoi à l'article 31, voir ci-dessus.

Pour l'assimilation à des rémunérations, il est essentiel que les avantages soient obtenus ou accordés dans le cadre d'une activité professionnelle.

Estimation des avantages de toute nature

En principe, les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire (article 36, 1^{er} alinéa du CIR/92). L'avantage doit donc être fixé en principe par référence à la valeur qu'il a dans le chef du bénéficiaire. En règle générale, la solution se trouve

dans la réponse à la question : « quel est le montant que le bénéficiaire devrait dépenser dans des conditions normales pour bénéficier d'un tel avantage ? ».

Pour apprécier la valeur de l'avantage, le prix de revient pour celui qui l'attribue est, en principe, d'un intérêt secondaire. Dans certains cas, il ne pourra d'ailleurs être fait état d'un véritable prix de revient, mais tout au plus d'un certain manque à gagner (par exemple : prêt consenti sans intérêt) (Commentaires du CIR/92, numéros 36/9 et 36/10).

Dans certains cas, des règles d'évaluation forfaitaire sont établies par arrêté royal.

L'article 18 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 énumère ces évaluations forfaitaires.

Il est d'abord précisé que, pour les avantages dont la valeur est déterminée par une réglementation sociale ou économique, la valeur à prendre en considération est égale à celle qui est fixée par cette réglementation. En-

S O M M A I R E

- **Avantages de toute nature** **1**
- **TVA - Régime des syndics d'immeubles** **4**
- **Travail immobilier pour besoins privés - Tarif** **7**
- **Déduction pour investissement relative aux investissements de sécurité : l'AR/CIR 92 est adapté** **8**

suite, dix cas sont prévus pour lesquels une évaluation forfaitaire est fixée. Il s'agit des cas suivants :

- prêt consenti sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit ;
- disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles ;
- disposition gratuite d'une seule pièce ;
- fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage ;
- disposition gratuite de domestiques, ouvriers domestiques, jardiniers, chauffeurs, etc. ;
- avantages recueillis par le personnel domestique ;
- fourniture gratuite de la nourriture aux gens de mer et aux ouvriers de la construction en raison de l'éloignement du chantier ;
- repas sociaux fournis gratuitement ;
- utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition ;
- utilisation à des fins personnelles d'un PC ou d'une connexion internet mis gratuitement à disposition.

Les avantages non cités dans l'article seront évalués à leur valeur réelle, comme décrit ci-dessus. Les avantages suivants seront, entre autres, évalués de cette façon :

- les voyages touristiques privés ou en groupe offerts gratuitement ou à prix réduit par certaines entreprises à leurs clients, représentants, etc. ;
- les biens de consommation durables que certains commerçants reçoivent de leurs fournisseurs ;
- les cadeaux en nature que certains pratiquants de profession libérale reçoivent de tiers afin de favoriser les affaires de ces derniers ou d'augmenter leurs bénéfices.

Si le bénéficiaire de l'avantage intervient dans une partie de l'avantage, cette participation est déduite de la valeur forfaitaire ou de la valeur réelle.

Traitement fiscal des avantages de toute nature

Pour le bénéficiaire

L'avantage, exprimé en espèces, doit être explicitement mentionné sur les fiches 281.xx établies au nom du bénéficiaire. Les bénéficiaires ne doivent pas les déclarer séparément s'ils figurent sur ces fiches. Ils seront compris dans le revenu global imposable.

Si, par contre, l'avantage imposable n'est pas mentionné sur la fiche, le contribuable doit, de toute façon, le reprendre dans sa déclaration fiscale à la place prévue à cet effet (case IV.A.2.b ou case XVI.2.b).

Pour qui les accorde

Les contribuables qui sont soumis à l'impôt des personnes physiques se voient refuser comme frais professionnels les frais d'avantages octroyés, s'ils ne les ont pas déclarés sur les fiches 281.xx au nom du bénéficiaire. Les frais ainsi refusés seront imposés dans la tranche de revenus la plus élevée, l'impôt subira vraisemblablement une majoration pour insuffisance de versements anticipés et une amende pourrait être infligée pour déclaration erronée.

Si les contribuables sont soumis à l'impôt des sociétés et qu'ils ont négligé de porter les avantages sur les fiches personnelles, les avantages seront imposés comme commissions secrètes à 309 %, déductibles avec les autres frais professionnels.

Longtemps, les services de contrôle ont accepté que les avantages non mentionnés sur les fiches soient simplement ajoutés aux dépenses rejetées et ne soient pas imposés dans le chef du bénéficiaire. Le ministre des Finances a désavoué cette pratique (Q.P. n° 948, 8 mars 1994, Ghesquiere). La jurisprudence a confirmé cette position (Cour d'Appel d'Anvers, 30 juin 1997).

Traitement comptable des avantages de toute nature

Principe

Quel traitement comptable faut-il réserver aux charges supportées par l'entreprise qui, ultérieurement, seraient considérées fiscalement comme des « avantages de toute nature » consentis aux membres du personnel ou aux dirigeants de l'entreprise ?

Il convient de rappeler que le droit comptable belge a consacré le principe de la comptabilisation des charges en fonction de leur nature.

Leur (re)qualification au regard du droit fiscal n'intervient pas, en principe, pour déterminer le sort comptable des charges consenties par l'entreprise. Il en va *a fortiori* de même lorsque la qualification fiscale dont on voudrait tenir compte concerne, en définitive, non pas l'entreprise, mais un tiers.

La notion d'« avantages de toute nature » est un concept fiscal qui non seulement recouvre des charges qui, sous l'angle de la législation comptable, relèvent d'une autre qualification que celle de « rémunération », mais qui, fiscalement, englobe également des frais constitutifs d'avantages pour des tiers qui, sous l'angle comptable, ne se traduisent pas dans les comptes de l'entreprise par

l'expression d'une charge (par exemple : un prêt consenti sans intérêt).

Il n'est dès lors pas conforme à la réglementation comptable de procéder à la comptabilisation des charges en tenant compte de leur qualification fiscale. Par conséquent, la correspondance ne sera pas entièrement établie entre les montants repris dans les fiches fiscales individuelles au titre de rémunérations et ceux mentionnés au compte « Rémunérations » dans la comptabilité de l'entreprise (Avis n° 128/8 de la Commission des Normes comptables, bulletin 30, février 1993, p. 26).

Comptabilisation

Exemple : un dirigeant d'entreprise bénéficie des avantages suivants, évalués à leur valeur forfaitaire :

– logement	1 400,00 EUR
– électricité	1 600,00 EUR
– voiture 10 CV : 5 000 Km x 0,2987	1 493,50 EUR
	total 4 493,50 EUR

Dans l'entreprise ces frais ont été comptabilisés à des comptes de charges par nature, ensemble avec les autres charges supportées par l'entreprise (voir principe ci-dessus) :

6121	Frais des immeubles	xxxxx
6122	Electricité	xxxxx
6123	Frais de voiture	xxxxx

Pour le traitement comptable des avantages de toute nature, il existe deux possibilités :

1^{er} cas : l'entreprise ne récupère ni les avantages ni la TVA en tant qu'assujetti. L'entreprise est redevable de la TVA sur les avantages, pour autant que ceux-ci soient soumis à la TVA. Les avantages sont supposés être TVA incluse. Il y a donc lieu de faire la répartition entre la taxe et l'avantage net.

	TVA	Avantage net	
Logement	0	1 400,00	
Electricité	277,69 (1)	1 322,31	
Voiture	117,66 (2)	1 375,84	
Total	395,35	4 098,15	4 493,50

(1) TVA 21 %

(2) La mise à disposition gratuite d'une voiture de société est assimilée à une prestation de services à titre onéreux qui rend la TVA exigible. Si la voiture a fait l'objet d'un droit de déduction partiel, la TVA doit être calculée sur la base imposable qui tient compte d'une part de la limitation des frais pour lesquels la TVA n'est pas déductible

(10 % de l'avantage) et d'autre part de la limitation de déductibilité à 50 % sur le reste de la base (50 % de 21 %). L'administration de la TVA a élaboré une formule pratique pour isoler la TVA de l'avantage total.

Pour un assujetti complet la formule est égale à 0,0787828.

Application à notre exemple : $1\,493,50 \times 0,0787828 = 117,66$.

L'avantage net s'élève à $1\,493,50 - 117,66 = 1\,375,84$

Ecritures :

6401	TVA non déductible	395,33	
4510	à TVA à payer		395,33

Sur la fiche 281.20 au nom du dirigeant d'entreprise il faut mentionner le montant de 4 493,50 EUR.

2^{ème} cas : L'entreprise porte les avantages à charge du bénéficiaire par une facturation des avantages à leur valeur forfaitaire. La répartition entre TVA et avantages nets est comme suit :

	TVA	Avantage net	
Logement	0	1 400,00	
Electricité	277,69	1 322,31	
Voiture	259,20 (1)	1 234,30	
Total	536,89	3 956,61	4 493,50

(1) Si la voiture de société est mise à disposition contre paiement d'une indemnité égale à l'avantage, une facture est dressée et les règles ordinaires de TVA sont appliquées. La TVA est dès lors calculée à 21 % sur l'indemnité portée en compte. La manière dont l'indemnité est payée ne joue aucun rôle (paiement direct, retenue sur salaires, inscription au compte courant, etc.).

Ecritures :

4160	C/R dirigeant d'entreprise	4 493,50	
743	à Produits d'exploitation divers		3 956,61
451	TVA à payer		536,89

Sur la fiche 281.20 au nom du dirigeant, il n'y a pas lieu de faire mention des avantages, puisque ceux-ci ne sont pas imposables, pour autant que le bénéficiaire en porte complètement la charge, même si le paiement se fait par le biais d'un compte courant. L'écriture doit néanmoins être passée avant clôture de l'exercice.

Michel VANDER LINDEN
Reviseur d'entreprises honoraire

1. Position du problème

Le régime TVA applicable aux syndicats d'immeubles est notamment commenté dans la circulaire administrative n° 13/1995.

En première approche, deux situations distinctes sont à considérer selon que le syndic :

- constitue l'organe légal de la personne morale résultant de la copropriété forcée des immeubles à appartements multiples ;
- joue le rôle d'un simple mandataire en dehors de la mission de l'organe légal précité.

En deuxième approche, les régimes TVA s'analysent différemment selon que ce syndic agit sous le couvert d'une personne physique ou d'une personne morale.

Ces applications visent, bien entendu, les opérations posées à la sortie par pareils syndicats.

Dans quelle mesure faut-il les soumettre à la TVA ?

L'étendue du droit à déduction des opérations à l'entrée est aussi subordonnée à la taxation des opérations à la sortie.

2. Personnalité juridique de la copropriété forcée

Dans les immeubles à appartements multiples, il faut distinguer :

- la copropriété forcée des parties communes (ascenseurs, halls collectifs, etc.) ;
- la propriété privative exclusive des appartements (hall privé, living, salle de bain, cuisine, chambre, etc.).

2.1. Copropriété forcée

Les articles 557-3 à 577-14 du Code Civil, aux conditions qu'ils fixent, permettent aux copropriétaires des parties communes de prendre la personnalité juridique.

Dans l'affirmative, ces copropriétaires sont regroupés sous le couvert d'une personne morale nantie de l'autonomie juridique.

Seules les parties indivises communes sont ici visées.

Il s'agit, entre autres, des portes d'accès à la résidence, des halls utilisés par tous pour accéder aux appartements individuels, des ascenseurs communs à tous les occupants, des locaux pour le chauffage collectif, pour la conciergerie, pour les poubelles, etc.

Cette personne morale est alors comparable aux sociétés dotées de la personnalité juridique (SPRL, SA, SCRL, etc.), avec toutes les conséquences qui en découlent.

Ainsi, une assemblée générale annuelle est réunie avec les compétences y attachées (vote des membres pour les prises de décisions dont la nomination, la révocation, la décharge de l'organe légal, l'approbation des comptes, l'acceptation des travaux à entreprendre, etc.).

En pratique, presque toutes les copropriétés forcées ont accompli les formalités requises pour l'obtention de la personnalité juridique.

Cet aspect figure d'ailleurs sur tous les documents émanant de cette personne morale.

2.2. Propriété privative

La copropriété forcée ne touche que les parties communes. Elle doit être distinguée des parties privatives pour lesquelles chaque propriétaire exerce seul les pouvoirs y liés, notamment la porte individuelle d'accès à l'appartement, le hall privé, le living, la salle de bain, les chambres, etc.

Pour les biens ainsi détenus à titre exclusif, aucune copropriété forcée collective n'existe.

2.3. Organe légal de la personne morale

Selon la loi, les personnes morales doivent être gérées (niveau interne) et représentées (dans les rapports avec les tiers) par des organes (qualifiés d'organes légaux).

Ces organes légaux s'appellent les gérants pour les SPRL, les administrateurs dans les SA et les syndicats pour la copropriété forcée des immeubles à appartements multiples ayant acquis la personnalité juridique.

Les organes légaux agissent alors dans le cadre de leur mission statutaire de gestion et de représentation de la personne morale considérée.

Il est essentiel de déterminer si ces « représentants » des personnes morales agissent dans le cadre de la mission statutaire précitée, ou s'ils se comportent comme d'autres mandataires.

3. Première situation : syndics comme organes légaux des personnes morales de la copropriété forcée

Comme précisé *supra*, la copropriété forcée des parties communes des immeubles à appartements multiples peut revêtir la personnalité juridique.

Alors, l'assemblée générale des copropriétaires désigne un syndic qui agit comme représentant légal de cette personne morale.

Cette fonction statutaire est comparable à celle des gérants ou des administrateurs des sociétés à personnalité juridique.

Pour l'application de la TVA, le régime est le même qu'il s'agisse d'un gérant, d'un administrateur de société à personnalité juridique ou d'un syndic de copropriété forcée dotée de la personnalité juridique.

Toutefois, une distinction s'impose selon que l'organe légal agit en tant que personne physique ou sous le couvert d'une personne morale.

3.1. Personnes physiques comme organes légaux

Lorsqu'il s'agit de personnes physiques, selon la circulaire n° 13/1995, ces syndics sont considérés comme des *non-assujettis*, parce que, pour l'application de la TVA, elles sont censées agir *sous lien de subordination par rapport à l'assemblée générale* qui les nomme, les révoque, *fixe leurs rémunérations*, leur donne décharge, etc.

Par conséquent, la qualité d'indépendant ne leur est pas reconnue en matière d'assujettissement à la TVA.

En tant que non-assujettis, ces syndics, personnes physiques, ne peuvent pas porter de TVA en compte sur leurs rémunérations.

Aucun droit à déduction de la taxe en amont ne leur est ouvert.

Cette situation est propre à l'application de la TVA et résulte de la circulaire précitée.

En matière d'impôts directs, de lois sociales pour indépendants, etc., ces syndics restent des indépendants.

Sans vouloir entrer dans la controverse, il est permis de s'interroger sur le bien fondé de ce non-assujettissement à la TVA des *personnes physiques*, en raison d'un lien de subordination par rapport à la personne morale.

Le lecteur est renvoyé à la rubrique « assujettissement mixte ou partiel » pour d'autres implications TVA, notamment en matière de déduction des taxes en amont.

3.2. Personnes morales comme organes légaux

Pour l'application de la TVA, la circulaire précitée reconnaît que les organes légaux agissant sous le couvert d'une personne morale restent considérés comme des indépendants.

En d'autres termes, ce sont des assujettis, collecteurs de TVA, avec droit à déduction.

Toutefois, l'administration admet que les syndics ayant revêtu la qualité de personne morale puissent revendiquer le régime des personnes physiques.

Il s'agit donc d'une faculté de requérir le non-assujettissement avec toutes les conséquences qui en découlent (pas de TVA due en aval et aucune taxe déductible en amont).

Sous la rubrique « assujettissement mixte ou partiel », nous développons quelques conséquences relatives à l'exercice du droit à déduction, et consécutives au statut retenu par le syndic, personne morale, en matière d'assujettissement.

4. Deuxième situation : syndics non-organes légaux des personnes morales de la copropriété forcée

Lorsque les syndics n'agissent pas sous le couvert d'un organe légal de la personne morale, ils se situent alors en dehors d'une mission statutaire.

Ces personnes sont de simples mandataires indépendants pour l'application de la TVA.

Leurs prestations sont passibles de cette taxe selon les règles habituelles.

D'ailleurs, ces mandataires ne sont pas nommés par l'assemblée générale pour assurer la mission statutaire d'organe légal de la personne morale.

Tant les personnes physiques que les personnes morales sont ici concernées.

L'assujettissement touche aussi les prestations étrangères à la mission statutaire de syndic.

Il en serait ainsi, par exemple, si le syndic s'occupait de trouver un locataire, de vendre, etc. une partie privative, d'assurer certaines livraisons de biens (mazout, bois de chauffage, etc.).

5. Assujettissement partiel ou mixte

5.1. Assujetti partiel

5.1.1. Notions

Comme mentionné dans la circulaire précitée, une personne physique qui exerce les fonctions statutaires de syndic, en tant qu'organe légal de la personne morale des copropriétaires est considérée, pour l'application de la TVA, sous lien de subordination par rapport à l'assemblée générale.

Il en résulte un NON-assujettissement.

Dans la mesure où ces syndicats exercent également une activité indépendante leur donnant la qualité d'assujetti collecteur de TVA, avec droit à déduction, nous sommes en présence d'un assujetti PARTIEL.

Tel serait le cas, par exemple :

- d'un indépendant, professionnel de la comptabilité, qui assurerait, en outre, les fonctions statutaires de syndic (organe légal) ;
- d'un syndic non assujetti dans le cadre de la mission statutaire de la personne morale et qui exercerait aussi l'activité d'agent immobilier.

L'assujetti PARTIEL qualifie la personne qui cumule PARTIELLEMENT les qualités d'*assujetti* (indépendant) et de *NON-assujetti* (sous lien de subordination au regard de la TVA, comme un salarié ou un appointé).

Cette situation ne doit pas être confondue avec la qualité d'assujetti MIXTE (voir 5.2.).

5.1.2. Déduction de la TVA en amont

Pour l'exercice du droit à déduction, en règle, un assujetti PARTIEL ne peut pas recourir au prorata général de déduction, en raison du fait qu'il cumule la qualité d'assujetti avec celle de NON-assujetti.

En effet, l'article 46 vise exclusivement les assujettis exerçant une *activité économique*, c'est-à-dire, totalement indépendants au regard de la TVA, à savoir les assujettis MIXTES visés sous 5.2.

En d'autres termes, l'assujetti PARTIEL doit déterminer à quel secteur se rapportent les frais engagés (au secteur indépendant qui ouvre droit à déduction, ou au secteur non-assujetti qui ne permet aucun droit à déduction).

Cette détermination renseigne dans quelle mesure la TVA en amont peut être portée en déduction.

Pour les frais communs aux deux secteurs, dont un seul ouvre un droit à déduction, l'assujetti PARTIEL doit recourir à des critères spéciaux : le nombre de kilomètres, les heures d'utilisation, les recettes lorsque ce critère est représentatif pour déterminer une clef de répartition, etc.

Il arrive que les recettes ne soient pas toujours représentatives pour la détermination d'une clef de répartition de la déductibilité de la TVA.

Exemple

Un employé comptable exerce aussi l'activité indépendante de tenue de comptabilités.

Il s'agit d'un assujetti PARTIEL puisqu'il est NON-assujetti pour le statut d'employé.

Prendre en comparaison les recettes respectives des deux secteurs ne serait pas raisonnable pour déterminer le droit à déduction relatif au bureau comptable.

En effet, aucune valeur ne peut être attribuée, à ce titre, à la comparaison entre les appointements d'employé et les opérations de chiffre d'affaires du secteur comptabilité.

Cet assujetti PARTIEL doit donc recourir à d'autres critères (par exemple : kilométrage pour un véhicule, nombre d'heures d'utilisation pour du matériel, forfait pour les communications téléphoniques, surfaces utilisées pour les frais relatifs au bâtiment, etc.).

Dans la pratique, les assujettis PARTIELS sont parfois amenés à s'adresser au contrôle de la TVA dont ils dépendent pour fixer, de commun accord, les critères qui seront pris en considération.

Cependant, par mesure de simplification, il peut arriver qu'un prorata spécial soit quand même appliqué, parce que les recettes peuvent valablement être comparées.

Exemple

Un indépendant dans le secteur de la comptabilité réalise un chiffre d'affaires annuel, hors TVA, de X.

En plus de ces activités soumises à TVA, cette personne physique assure aussi l'activité de syndic de la personne morale que constituent les copropriétaires d'un immeuble à appartements multiples. Les recettes annuelles recueillies à ce titre se chiffrent au montant Y.

Comparer X et Y peut s'avérer représentatif pour la détermination du critère à prendre en considération pour l'exercice du droit à déduction.

Dans l'affirmative, le prorata spécial suivant pourrait être appliqué :

$$\frac{X}{X + Y} = \text{proportion déductible}$$

Insistons encore une fois sur le fait que le recours à ce prorata général ne peut pas être appliqué d'office par l'assujetti PARTIEL, à défaut d'appartenir à la catégorie des assujettis MIXTES.

Un agrément de l'administration fiscale éviterait des divergences de vue sur les critères à mettre en œuvre pour l'exercice du droit à déduction.

Un écrit est vivement conseillé pour concrétiser les modalités retenues avec l'administration fiscale.

5.2. Assujetti mixte

5.2.1. Notions

Un assujetti MIXTE est une personne EXCLUSIVE-MENT INDEPENDANTE, qui combine la qualité d'assujetti AVEC droit à déduction, et celle d'assujetti SANS droit à déduction.

Exemple

Une personne physique exerce l'activité de comptable indépendant.

Pendant ses loisirs, elle preste aussi en tant qu'artiste indépendant, exonéré par l'article 44 du Code de la TVA. Cette personne est un assujetti MIXTE puisque les deux secteurs correspondent à une activité indépendante, dont un seul secteur ouvre droit à déduction.

5.2.2. Déduction de la taxe en amont

En l'occurrence, l'article 46 du Code de la TVA s'applique pour la détermination du droit à déduction.

Ainsi, cet assujetti MIXTE doit, en règle, appliquer le principe du prorata général de déduction.

Il s'agit de déterminer une fraction par rapport aux opérations de chiffre d'affaires réalisées.

Au numérateur est placé le chiffre d'affaires qui ouvre droit à déduction (comptabilité dans notre exemple).

Le dénominateur est composé de la TOTALITE du chiffre d'affaires (recettes de l'activité d'artiste augmentées du chiffre d'affaires hors TVA du secteur comptable).

Le pourcentage dégagé détermine la quotité de la TVA en amont déductible.

Remarques

1. Le numérateur et le dénominateur sont arrondis à l'unité supérieure (123 524,23 devient 123 525,00).

2. Le pourcentage est également arrondi à l'unité supérieure (52,12 % devient 53,00 %).

3. Le prorata exact d'une année donnée sert de pourcentage provisoire pour la déduction de l'année suivante. Selon certaines modalités (voir AR n° 3, art. 15 à 18, notamment), des régularisations voient le jour entre le prorata définitif (établi sur les chiffres réels de l'année civile terminée) et le prorata provisoire appliqué en cours d'année.

4. Le prorata général de déduction est la règle (article 46, § 1^{er}, du Code de la TVA).

L'assujetti qui souhaite s'en écarter, pour revendiquer l'affectation réelle des biens et des services, doit impérativement obtenir l'autorisation (article 46, § 2, du Code).

L'administration peut aussi imposer la règle de l'affectation réelle des biens et des services, lorsque le prorata général de déduction provoquerait des inégalités dans l'application de la TVA.

L'affectation réelle implique que l'assujetti puisse destiner les dépenses à un secteur déterminé.

Lorsque la destination se rapporte au secteur ouvrant droit à déduction, la déductibilité est consacrée, comme s'il s'agissait d'un assujetti total.

Par contre, dans la mesure où les frais concernent le secteur n'ouvrant pas droit à déduction, toute déductibilité est écartée.

Pour les frais communs aux deux secteurs, l'assujetti utilise des clefs spéciales d'affectation (nombre de kilomètres, durée d'utilisation, prorata spécial, forfait en septièmes par rapport aux jours de la semaine, surface occupée, etc.).



Travail immobilier pour besoins privés – Tarif

En application de l'article 19, § 2, du Code de la TVA, est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier :

1° pour les besoins de son activité économique ;

2° pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel et, plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique.

L'article 19, § 2, 2° essentiellement posait problème en ce qui concerne le tarif applicable.

La base d'imposition à utiliser dans le cadre de cet article est visée à l'article 33, 2°, à savoir « les dépenses engagées ».

Qu'en est-il si le travail immobilier considéré a été exécuté dans une habitation qui était principalement destinée à être utilisée comme habitation privée et a été construite il y a plus de 15 ans (ou, suivant la mesure provisoire, plus de 5 ans), par un prestataire qui n'était pas un entrepreneur enregistré ?

En effet, aux termes de l'AR numéro 20, tableau A, rubrique XXXI, le taux de TVA réduit de 6 % ne peut être appliqué que si le travail a été exécuté par un entrepreneur indépendant qui, au moment des travaux, était enregistré comme entrepreneur, conformément aux articles 400 et 401 du Code des impôts sur les revenus (CIR 92).

Si le prestataire considéré n'exerce aucune activité dans le secteur immobilier et est tenu d'appliquer l'article 19, § 2, 2° précité, il est impossible pour le contribuable de

satisfaire à cette condition, de sorte que le taux réduit de 6 % ne peut être appliqué.

Une décision a entre-temps été prise à ce sujet, à savoir la décision n° E.T. 108.348 du 9 mai 2005 qui s'énonce comme suit :

« Compte tenu de cette impossibilité et eu égard au lien entre ces deux dispositions (assimilation d'un travail immobilier exécuté sans contre-prestation à une prestation effectuée à titre onéreux, d'une part, et obligation d'enregistrement comme entrepreneur, d'autre part), l'Administration décide de ne pas contester, dans ce cas précis, l'absence d'enregistrement, et admet par conséquent l'application des taux de TVA réduits de 6 % et 12 % aux opérations en question, à condition que toutes les autres conditions en la matière soient remplies. »

Eddy SOENEN

Membre de la Commission de Stage de l'IPCF



Déduction pour investissement relative aux investissements de sécurité : l'AR/CIR 92 est adapté

La Loi-programme du 27 juin 2004 a augmenté le pourcentage de base de la déduction pour investissement relative aux investissements de sécurité de 17 points au lieu de 10 points. Un arrêté royal du 1er septembre 2006 adapte les références au Code des impôts sur les revenus que l'AR/CIR 92 fait en ce domaine (art. 69, § 1er, 3° du C. soc.).

À partir de l'exercice d'imposition 2006, les PME et les indépendants (tant les commerçants que les titulaires d'une profession libérale) peuvent déduire de leur base imposable 17 % des investissements de sécurité réalisés et ce, au cours de l'exercice pendant lequel ces investissements ont été réalisés ou lors d'un exercice ultérieur. En outre, ils peuvent amortir leurs investissements de sécurité.

Pour faire l'objet d'une déduction pour investissement, les investissements de sécurité (grillages, caméras, système d'alarme, etc.) doivent cependant être approuvés par «le fonctionnaire chargé des conseils en techno-prévention dans la zone de police où les immobilisations sont affectées». Le contribuable doit joindre à sa déclaration

d'impôts une attestation d'approbation, complétée, datée et signée par ce fonctionnaire.

La Loi-programme du 27 décembre 2004 a également étendu la définition de la notion de PME de l'article 15, § 1^{er}, du Code des sociétés (C. Soc.), qui a été introduite pour le régime d'amortissement, aux investissements de sécurité (pas aux autres déductions pour investissement). La nouvelle définition est cependant accolée à «la définition existante de la notion de PME de l'article 201, alinéa 1^{er}, 1°, du CIR 1992». Les sociétés qui relèvent de cette définition «existante» de la notion de PME mais pas de l'article 15 du C. Soc. peuvent donc toujours bénéficier de la déduction pour investissement relative aux investissements de sécurité.

Les dispositions de l'AR du 1^{er} septembre 2006 relatives aux investissements de sécurité sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2006 ou à un exercice d'imposition ultérieur.

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.