

# PACIOLI



## FLASH

### **Le taux d'intérêt de retard dans les transactions commerciales est fixé à 11 %**

Après avoir été maintenu depuis le second semestre de 2003 à 9,5 %, le taux d'intérêt applicable en cas de retard de paiement dans les transactions commerciales s'élevait à 10 % pour le second semestre de 2006. Il est à présent fixé à 11 % pour le premier semestre de 2007 (soit à compter du 1er janvier 2007). Cette modification est contenue dans un avis du SPF Finances paru au *Moniteur* du 30 janvier 2007.

### **Les montants indexés en matière d'impôts sur les revenus pour l'exercice d'imposition 2008 sont publiés au Moniteur**

L'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) a publié la liste des nouveaux montants indexés en matière d'impôts sur les revenus pour l'exercice d'imposition 2008 au *Moniteur* du 25 janvier 2007. Le tableau reprend les montants de base ainsi que les montants indexés en euros pour l'exercice d'imposition 2008.



## **(Faux) salarié ou (faux) indépendant ? ... Un exercice d'équilibre parfois difficile !**

La plupart d'entre nous savent parfaitement de quel statut social ils relèvent : travailleur salarié (ouvrier/employé), indépendant (commerçant, titulaire d'une profession libérale, artisan, administrateur d'une personne morale, etc.) ou fonctionnaire.

La pratique a cependant montré qu'il existe entre ces différents statuts des zones d'ombre où la qualification n'est pas toujours évidente à déterminer. En outre, on a constaté que, pour des raisons sociales et/ou fiscales, certains se sont parfois adonnés au « shopping » social. Les amateurs de football parmi vous se souviendront sûrement du cas « Leekens », où se posait la question de savoir si cet entraîneur de l'élite était lié par un contrat à son club ou fournissait à celui-ci des prestations sur une base indépendante. Cette affaire a d'ailleurs défrayé la chronique.

Un autre dossier, peut-être plus connu dans les milieux professionnels, concernait un avocat stagiaire qui réclamait, devant le Tribunal du travail, une indemnité de préavis à son ancien maître de stage, parce qu'il prétendait être non pas titulaire d'une profession indépendante, mais travailleur salarié au sein du bureau d'avocats.

Bien que les secteurs de la construction, du nettoyage et du gardiennage soient généralement considérés comme

des secteurs « sensibles », vous aurez constaté que de telles questions de qualification sociale peuvent également se poser dans le secteur des professions libérales et, partant, pour le titulaire d'une profession économique. Il nous

## SOMMAIRE

- Flash 1
- **(Faux) salarié ou (faux) indépendant ? ... Un exercice d'équilibre parfois difficile !** 1
- **Avantages de toute nature : indexation des montants de base relatifs à l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition** 6
- **TVA - utilisation privée d'un bâtiment : base imposable correspondant à la période de révision des déductions** 7

semble dès lors utile de commenter succinctement la nouvelle législation en la matière.

### Cadre légal

Depuis plusieurs années, différents ministres (F. Vandembroucke, M. Smet, L. Onkelinx, F. Vandebossche, etc.) ont essayé, en se référant ou non à une liste de critères plus ou moins arbitraires, de faire la clarté dans ce domaine. Dans le débat politique classique où « l'équité/la fraude sociale » était mise en balance avec « l'équité/la fraude fiscale », la rédaction d'une législation claire s'est dès lors avérée un exercice d'équilibre extrêmement délicat.

Sur l'initiative de la Ministre S. Laruelle, le gouvernement actuel est finalement parvenu à établir un cadre législatif en la matière. Il s'agit du Titre XIII (articles 328 à 342) de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (*M.B.*, éd. 3, 28/12/2006, p. 75249) relatif à la « Nature des relations de travail ».

Vous trouverez ci-dessous les lignes de force de cette législation qui, à l'avenir, doit éviter que se posent encore des problèmes d'interprétation entre l'ONSS et l'INASTI concernant le statut de travailleur salarié ou de travailleur indépendant.

### Définitions

Pour le bon ordre, la loi fournit d'abord une série de définitions :

« *relation de travail* » : collaboration professionnelle portant sur la prestation d'un travail par une partie en qualité soit de travailleur salarié, soit de travailleur indépendant, étant entendu qu'il y a lieu d'entendre :

- a) par « *travailleur salarié* » : la personne qui s'engage dans un contrat de travail à fournir, contre rémunération, un travail sous l'autorité de l'autre partie au contrat, l'employeur ;
- b) par « *travailleur indépendant* » : la personne physique qui exerce une activité professionnelle en dehors d'un lien d'autorité visé sous a) et qui n'est pas engagée dans les liens d'un statut.

### Principe général

La loi dispose expressément que les parties *choisissent librement la nature de leur relation de travail*, étant toutefois entendu :

- qu'elles ne peuvent pas contrevenir à l'ordre public, aux bonnes mœurs et aux lois impératives ;
- que l'exécution effective du contrat doit être en concordance avec la nature de la relation de travail ;

- que la priorité est à donner à la qualification qui se révèle de l'exercice effectif si celle-ci « exclut » la qualification juridique choisie par les parties.

Il en résulte clairement que le texte de loi accorde la priorité à l'autonomie de la volonté des parties et que l'exercice de fait de la relation de travail ne peut l'emporter qu'en ordre subordonné. S'il s'avère que les parties ont donné un nom déterminé à leur contrat (p. ex. contrat de services indépendants), mais que concrètement, l'exécution de la relation de travail laisse apparaître la réunion de suffisamment d'éléments, appréciés conformément aux critères généraux et, le cas échéant, spécifiques de cette loi, pour conclure de fait que la réalité est incompatible avec la qualification donnée (p. ex., si la pratique révèle, à la lumière des critères, qu'il s'agit ni plus ni moins d'un contrat de travail d'employé), il y aura (et seulement dans ce cas) requalification de la relation de travail et application du régime de sécurité sociale correspondant.

Signalons toutefois qu'une requalification peut également s'effectuer en sens opposé et qu'un « faux salarié » peut donc être requalifié en titulaire d'une profession indépendante. Les deux statuts, salarié et indépendant, sont en effet équivalents et l'intention du gouvernement n'est nullement qu'un statut l'emporte sur l'autre.

Dans les cas suivants, une requalification est en tout cas exclue :

1. dans les cas où le droit du travail et/ou le droit de la sécurité sociale a/ont déjà inscrit des présomptions dans son/leur cadre(s) législatif(s) et ce, tant en ce qui concerne les travailleurs salariés que les travailleurs indépendants ;
2. si des dispositions légales ou réglementaires imposent ou présument de manière irréfragable l'exercice d'une profession ou d'une activité déterminée en qualité de travailleur indépendant ou de travailleur salarié au sens de cette loi.

En ce qui concerne l'exception mentionnée au point 2, on peut par exemple songer aux avocats qui sont nécessairement indépendants ou aux comptables-fiscalistes agréés et leurs stagiaires qui, sur la base de la législation actuelle, ne peuvent être agréés que s'ils sont titulaires d'une profession indépendante. L'exposé des motifs proprement dit cite, entre autres, les cas suivants : les mandataires de sociétés belges, qui sont présumés de manière irréfragable être indépendants ; l'expert-comptable externe, qui est nécessairement indépendant à titre principal ou accessoire ; le travail intérimaire, qui est considéré comme un contrat de travail ; enfin, le reviseur d'entreprises qui signe un rapport, doit, lui aussi, être nécessairement indépendant.

## Lien d'autorité ou non ? ... les 4 critères généraux

Ces critères doivent permettre d'établir s'il existe ou non un lien d'autorité entre les parties. Dans la jurisprudence, la possibilité d'exercer une autorité a toujours été un facteur déterminant pour établir si une personne est un travailleur salarié ou un travailleur indépendant. La loi reprend à présent expressément ce critère d'autorité. D'autres critères possibles, comme le « degré de dépendance/d'indépendance économique », ne sont pas retenus dans le texte. Le cas échéant, ces critères alternatifs pourraient cependant être repris parmi les critères spécifiques par profession/secteur (voir *infra*).

Les quatre critères généraux prévus par cette loi pour apprécier si, dans une situation concrète, il existe ou non un lien d'autorité entre les parties sont les suivants :

### 1. La volonté des parties telle qu'exprimée dans leur convention, pour autant que cette dernière soit conforme à la réalité (exécution concrète de la relation de travail)

Il va sans dire que s'il y a simulation d'une relation de travail déterminée, celle-ci sera requalifiée. Il est à remarquer que c'est l'ensemble de la convention écrite, avec toutes ses clauses, qui sera appréciée et pas seulement la dénomination que les parties lui ont donnée. S'il s'agit d'une convention verbale, la relation contractuelle de fait sera examinée sur la base des autres critères.

### 2. La liberté d'organisation du temps de travail

Il s'agit ici de la possibilité d'organiser son travail et l'utilisation de son temps selon sa propre disponibilité.

Les clauses suivantes indiqueront plutôt l'existence d'un contrat de travail :

- régime du temps de travail qui doit être respecté ;
- avertissement en cas d'absence qui doit être justifiée ;
- obligation de « pointer » ;
- absence d'autonomie en matière de planification des congés/vacances.

Une fois de plus, l'appréciation s'effectuera de manière concrète. Il sera ainsi tenu compte des restrictions organisationnelles ou des obligations commerciales, qui peuvent différer d'une relation de travail à l'autre. C'est ainsi que l'obligation d'être présent pendant certaines heures pour des raisons commerciales ou organisationnelles ne doit pas être considérée en soi comme un lien d'autorité. L'exposé des motifs cite les exemples suivants : le commerçant dans une galerie, qui doit respecter les heures d'ouverture de la galerie, reste indépendant ; un entrepreneur doit rendre compte de son emploi du temps au

donneur d'ordre, mais demeure naturellement un indépendant et enfin, les cadres, qui disposent d'une grande liberté en matière d'organisation de leur temps de travail, n'en demeurent pas moins liés par un contrat de travail.

### 3. La liberté d'organisation du travail

Si la description de fonction et les instructions sont très précises et imposées par un supérieur hiérarchique, il y a de fortes présomptions qu'on est en présence d'un contrat de travail.

Un indépendant qui garantit un résultat, peut néanmoins conclure un contrat d'entreprise en dépit de l'existence d'instructions, d'obligations et de directives, si celles-ci sont la conséquence de la nature de l'activité exercée ou si ces instructions sont nécessaires pour atteindre le résultat visé. C'est ainsi que l'existence de feuilles de calcul et l'établissement de rapports n'entraîneront pas nécessairement la requalification d'un contrat d'entreprise.

Le même principe vaut d'ailleurs s'il existe des obligations légales, réglementaires ou commerciales qui déterminent l'organisation du travail à effectuer. L'obligation de prévoir un nombre minimum d'heures d'ouverture et de garantir une présence minimale de travailleurs, l'existence d'un contrat d'approvisionnement exclusif auprès du cocontractant, la fixation des prix par le cocontractant, l'obligation de réaliser un chiffre d'affaires minimum, l'interdiction de faire concurrence au cocontractant, l'obligation de suivre une stratégie de marketing et de promotion comme dans le cas d'un contrat de franchise ne sont en soi pas incompatibles avec un contrat d'entreprise et donc avec l'exercice d'une profession indépendante. De même, l'existence de règles déontologiques n'est en soi pas déterminante pour établir le statut social. De telles règles peuvent s'appliquer tant aux indépendants qu'aux salariés.

### 4. La possibilité d'exercer un contrôle hiérarchique

Dans la mesure où un contrôle hiérarchique est possible (la possibilité est en soi suffisante) et que des sanctions internes peuvent être infligées, ces éléments seront de nature à indiquer l'existence d'un contrat de travail. Cette présomption ne sera renforcée que si des sanctions disciplinaires sont prévues dans un règlement de travail. Cela ne signifie naturellement pas que les règles déontologiques, les systèmes de contrôle et les sanctions qui existent pour les titulaires de professions libérales portent préjudice au statut d'indépendant de ces derniers.

Il y a lieu de remarquer que ces quatre critères généraux ne doivent pas être appliqués cumulativement et que chacun d'entre eux n'est en soi pas davantage détermi-

nant. Chaque cas doit être examiné distinctement et ce n'est que si la réalité concrète de l'exercice de la relation de travail exclut la qualification donnée, qu'il peut être question d'une requalification.

La loi dispose en outre que les contraintes inhérentes à l'exercice d'une profession et imposées par ou en vertu d'une loi, ne peuvent être prises en considération pour apprécier la nature d'une relation de travail (p. ex., les réglementations en matière de contrôle des établissements de crédit, les règlements de service dans les hôpitaux).

Par ailleurs, le législateur a prévu expressément que les éléments suivants sont, à eux seuls, impuissants à qualifier adéquatement la relation de travail : l'intitulé de la convention, l'inscription auprès d'un organisme de sécurité sociale, l'inscription à la Banque-carrefour des entreprises, l'inscription auprès de l'administration de la TVA, la manière dont les revenus sont déclarés à l'administration fiscale.

### **Les critères spécifiques**

Outre les critères généraux mentionnés ci-dessus, le Roi peut établir (il n'en a pas l'obligation !) une liste de critères spécifiques complétant les critères généraux propres à un secteur, à une ou plusieurs professions ou à une ou plusieurs catégories de professions. Ceci n'est possible que s'il existe « une incertitude objective prouvée concernant la nature des relations de travail » au sein d'un secteur ou d'une profession.

Ces critères spécifiques ne peuvent consister qu'en des éléments relatifs à la présence ou l'absence d'un lien d'autorité et qui ne peuvent déroger aux critères généraux. Ils doivent en outre, être fixés par le biais d'une procédure spécifique assez technique, sur laquelle nous reviendrons brièvement dans la suite du présent article.

Par ailleurs, la loi contient une liste indicative et non limitative d'éléments d'ordre socio-économique et juridique que le Roi peut retenir au titre de critères spécifiques d'un secteur ou d'une profession :

- la responsabilité et le pouvoir de décision sur les moyens financiers pour maintenir la rentabilité d'une entreprise ;
- la garantie de paiement périodique d'une rémunération ;
- l'investissement personnel et substantiel dans l'entreprise avec du capital propre et la participation personnelle et substantielle dans les gains et les pertes de l'entreprise ;
- la possibilité d'engager du personnel ou de se faire remplacer ;
- se présenter comme une entreprise à l'égard du co-contractant ou des tiers ;
- travailler dans ses propres locaux et/ou avec du matériel propre.

En cas de concours entre des critères par secteur, des critères par profession et/ou des critères par catégorie d'une profession, les critères les plus spécifiques priment (catégorie de profession > profession > secteur).

### **Cadre organique**

Cette loi institue également une *Commission de règlement de la relation de travail*, constituée d'une section normative composée d'une chambre et d'une section administrative comportant plusieurs chambres.

### **Section normative**

Cette chambre est composée d'un président, magistrat professionnel et de 16 membres nommés par le Roi (6 agents au nom des travailleurs indépendants, 6 agents au nom des travailleurs salariés et 4 experts indépendants ayant une expérience professionnelle utile pour la fonction et qui ne sont pas membres du personnel de services publics représentant les travailleurs indépendants ou les travailleurs salariés). La section normative peut, en outre, décider d'entendre des experts externes d'un secteur déterminé ou d'une profession déterminée.

Les tâches de cette section sont essentiellement consultatives et consistent à :

- 1° recueillir tout avis pertinent permettant d'objectiver la réalité d'une incertitude concernant la nature des relations de travail dans un secteur ou pour une ou plusieurs professions ;
- 2° remettre un rapport aux ministres compétents (Classes moyennes, Emploi, Affaires sociales), à leur demande ou d'initiative, constatant l'existence ou l'absence d'une incertitude ou d'une problématique concernant la nature des relations de travail dans un secteur ou dans une ou plusieurs professions ;
- 3° conseiller, à leur demande, le Conseil supérieur des Indépendants et les PME, ainsi que le Conseil National du Travail lorsque ces organes en font la demande dans le cadre de leur obligation de rendre des avis lors de l'élaboration de critères spécifiques pour un(e) ou plusieurs professions/secteurs ;
- 4° élaborer une proposition de liste de critères spécifiques à soumettre aux ministres (qui ont respectivement dans leurs compétences les Affaires sociales, les Classes Moyennes et l'Emploi).

S'il existe une incertitude au sein d'une profession ou d'un secteur déterminé concernant la nature des relations de travail, chaque ministre compétent peut prendre une initiative pour y remédier en promulguant des critères spécifiques. Cette procédure requiert toutefois un rapport (sollicité de leur propre initiative ou à la demande d'un ministre compétent) de la section normative. Les

ministres compétents transmettent (conjointement cette fois) ce rapport pour avis, d'une part, au Conseil supérieur des Indépendants et des Petites et Moyennes Entreprises (CSIPME) et, d'autre part, au Conseil National du Travail (CNT). Le CSIPME ne peut rendre son avis qu'après avoir consulté les secteurs et les professions concernés et, le cas échéant, l'ordre ou l'institut professionnel. Le CNT est soumis au même principe à l'égard des commissions paritaires compétentes.

La section normative recueille leurs avis, qu'elle transmet aux ministres compétents. Les critères spécifiques sont fixés *in fine* par arrêté royal après examen en conseil des ministres.

Dans le cadre du présent article, nous vous épargnerons les détails concernant les délais et les majorités sur la base desquels un avis est rendu et l'obligation ou non, pour le Roi, de fixer *in fine* les critères spécifiques par secteur/profession.

### **Section administrative – Ruling social**

Chaque chambre de cette section est également présidée par un magistrat professionnel et est composée, en outre, d'un nombre égal de fonctionnaires qui représentent les travailleurs indépendants comme les travailleurs salariés, sans que ceux-ci soient, dans le cadre de leurs activités quotidiennes, impliqués dans la surveillance du respect des législations en matière de sécurité sociale et de droit du travail afin, bien entendu, de garantir au maximum leur indépendance. Ils sont tous nommés par le Roi.

Les chambres administratives ont pour tâche de rendre des décisions relatives à la qualification d'une relation de travail déterminée. Ces chambres administratives peuvent être saisies soit :

- à l'initiative conjointe de l'ensemble des parties à la relation de travail. Les chambres doivent être saisies au plus tard dans un délai d'un an à compter de l'entrée en vigueur de la loi ou d'un an après la fixation de critères spécifiques par arrêté royal. Si les deux parties ne sont pas d'accord pour soumettre le cas, seuls les tribunaux du travail sont compétents ;
- à l'initiative d'un travailleur qui commence une activité professionnelle d'indépendant et en fait la demande lors de son affiliation auprès de sa caisse d'assurances sociales pour travailleurs indépendants (qui fera office de filtre). Dans ce cas, la décision est valable pour trois ans ;
- à l'initiative unilatérale de toute partie qui envisage d'avoir une relation de travail avec une autre partie dont le statut social est incertain. La demande s'effectue également préalablement à la relation de travail. Ici aussi, la décision de la chambre administrative est valable pour trois ans.

Les chambres administratives ne peuvent en aucun cas rendre de décision lorsqu'au moment de l'introduction de la demande, les services compétents des institutions de sécurité sociale ont ouvert une enquête ou qu'une instruction pénale a été ouverte concernant la nature de la relation de travail. Il en est de même si une juridiction du travail a été saisie ou s'est déjà prononcée sur la nature de la relation de travail concernée.

Les décisions des chambres administratives lient les institutions représentées au sein de la chambre administrative ainsi que les caisses d'assurances sociales, sauf lorsque les conditions sur lesquelles la décision s'est fondée sont modifiées ou lorsque la décision s'est fondée sur des éléments fournis par les parties de manière incomplète ou inexacte. Cela signifie *in concreto* que les institutions de sécurité sociale demeurent donc habilitées à procéder à un contrôle du maintien de ces données.

Il reste possible d'introduire un recours contre une décision d'une chambre administrative devant les juridictions du travail dans le mois suivant la notification de la décision.

Les règles de fonctionnement des chambres normative et administrative seront précisées par arrêté royal.

### **Amnistie sociale**

En cas de requalification en relation de travail salariée, la rectification ne portera que sur les arriérés de cotisations de sécurité sociale à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi (ou, le cas échéant, de l'AR établissant la liste des critères spécifiques). Sur le plan pénal, une « amnistie » est également accordée dans le cas d'une affiliation volontaire de l'employeur auprès de l'ONSS dans un délai de six mois à compter de la date précitée, ou lorsque toutes les parties concernées à la relation de travail adressent une demande à la chambre et se conforment à la décision rendue par cette chambre dans un délai de six mois. En outre, dans ces hypothèses, il ne sera question que d'une rectification portant sur les cotisations normales, sans majorations, ni intérêts, frais ou sanctions. Les cotisations déjà payées au régime des travailleurs indépendants seront en outre répercutées. La loi prend comme base de calcul une rémunération brute égale à la moyenne des rémunérations perçues en tant que faux indépendant diminuées des cotisations sociales payées au régime des travailleurs indépendants.

Dans le cas contraire (requalification en relation de travail indépendante), les mêmes règles sont d'application. A noter que dans un cas comme dans l'autre, les cotisations de sécurité sociale déjà payées ne pourront jamais être récupérées, ni par l'ancien faux employeur, ni par le faux travailleur salarié.

## Entrée en vigueur

Les dispositions de cette loi entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007, à l'exception des dispositions relatives à la composition, au fonctionnement, à l'organisation, aux procédures et aux compétences (en ce compris la réglementation relative aux critères spécifiques) des chambres normative et administrative de la commission de règlement de la relation de travail. Pour ces dernières dispositions, la date d'entrée en vigueur doit être déterminée par le Roi, au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

## Conclusion

Cette loi reprend la jurisprudence la plus récente de la Cour de cassation et a le grand mérite de permettre d'établir, outre les critères généraux, des critères spécifiques par secteur ou par profession après avis des organes représentatifs et en concertation avec le secteur/la profession concerné(e). Elle constitue un point de repère

tant pour les différentes instances publiques que pour les cours et tribunaux.

Le texte de la loi ne manque d'ailleurs pas de mentionner explicitement que celle-ci est applicable « *sans préjudice du pouvoir souverain des cours et tribunaux d'apprécier la nature d'une relation de travail déterminée, compte tenu des critères généraux et, le cas échéant, des critères spécifiques applicables à celle-ci.* »

Enfin, le système de ruling social permet à chaque partie à une relation de travail d'acquérir une sécurité juridique concernant son statut social, que ce soit en qualité de travailleur indépendant ou de travailleur salarié.

Les décisions émanant tant des instances publiques que des cours et tribunaux, parfois ressenties comme arbitraires, devraient ainsi appartenir définitivement au passé.

Geert LENAERTS

Directeur général de l'IPCF

# Avantages de toute nature: indexation des montants de base relatifs à l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition

Les montants de base servant au calcul de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition ont été indexés au 1<sup>er</sup> janvier 2007. Le nouveau tableau reprenant ceux-ci figure ainsi dans un arrêté royal du 31 janvier 2007 paru au *Moniteur* du 9 février 2007.

Depuis 1998, ces montants sont en effet liés à l'indice-pivot. Les montants indexés doivent être par ailleurs appliqués à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle durant laquelle l'indice-pivot est dépassé. Etant donné que l'indice-pivot a été dépassé dans le courant de l'année 2006, les tarifs seront donc adaptés à compter de cette date.

Ainsi, les nouveaux montants de base, applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007, sont les suivants:

Puissance imposable en CV	Montant de base en €	Avantage en € par km parcouru (année écoulée)	Avantage en € par km parcouru (ex. d'imp. 2008)
4	0,1380	0,1617	0,1649
5	0,1620	0,1898	0,1936
6	0,1790	0,2097	0,2139
7	0,1980	0,2320	0,2366
8	0,2160	0,2531	0,2581
9	0,2350	0,2753	0,2808
10	0,2600	0,3046	0,3107
11	0,2850	0,3339	0,3406
12	0,3020	0,3539	0,3609
13	0,3210	0,3761	0,3836
14	0,3330	0,3902	0,3980
15	0,3470	0,4066	0,4147
16	0,3570	0,4183	0,4267
17	0,3640	0,4265	0,4350
18	0,3730	0,4370	0,4458
19 et plus	0,3800	0,4452	0,4541



# TVA – utilisation privée d'un bâtiment : base imposable correspondant à la période de révision des déductions

Arrêt WOLLNY du 14 septembre 2006

## 1. Position du problème

### 1.1. Rappel arrêt SEELING

Lorsqu'une personne physique, assujettie avec droit à déduction, réalise une dépense d'investissement relative à un bâtiment à usage mixte, elle peut affecter totalement ce bien à son patrimoine économique.

Dans ce cas, cet assujetti peut déduire immédiatement et intégralement la TVA grevant les coûts de construction ou d'acquisition de ce bâtiment, y compris sur la partie qui sera utilisée à titre privé.

Chaque année, une taxation des dépenses engagées pour permettre l'utilisation privée doit intervenir.

Selon la circulaire n° 5/2005, l'administration retient une base imposable correspondant, chaque année, à 1/15 de la dépense d'investissement relative à l'utilisation privée.

Rappelons que l'administration ne reconnaît pas ces implications dans le chef d'une personne morale.

A cet égard, elle soutient qu'aucune déduction ne peut intervenir sur la partie utilisée comme logement privé, au motif qu'il s'agit d'une jouissance immobilière exonérée par l'article 44, § 3, 2°, du Code TVA.

L'absence de déduction sur la partie occupée privativement empêche toute taxation ultérieure à ce titre.

Ces aspects ont déjà été développés précédemment, notamment dans le Pacioli n° 146.

### 1.2. Rappel décision E.T. 108.828 du 29 mai 2006

Selon cette décision, la taxation des dépenses engagées pour des travaux de transformation repose sur la même philosophie.

Ainsi, pour les travaux de transformation effectués à un bâtiment à usage mixte par une personne physique, assujettie avec droit à déduction, la déduction de la TVA en amont dépend de l'affectation patrimoniale voulue par cet assujetti eu égard à ces travaux d'investissement.

Dans l'hypothèse où ces investissements reçoivent une affectation patrimoniale économique totale, la déduction des TVA y relatives devient également immédiate et totale, y compris pour la quotité utilisée à titre privé.

Pour la taxation de l'utilisation privée d'une partie des travaux de transformation, l'administration retient, en règle, une taxation annuelle de 1/5 de la dépense d'investissement faisant l'objet de l'usage privé.

Une fraction de 1/15 est toutefois retenue lorsque les travaux de transformation ont pour effet de faire rentrer le bâtiment transformé dans la catégorie des bâtiments neufs, pour l'application de la TVA.

Selon la position administrative, pour les personnes morales, la déduction doit d'emblée être limitée à la quotité utilisée à titre professionnel.

Notons encore que la décision dont il est question précise que la taxation est applicable tant que dure l'utilisation privée, même au-delà de la période de cinq ou de quinze ans incriminée.

Ces aspects ont été développés dans le Pacioli n° 214.

### 1.3. Base imposable controversée

Certains auteurs n'adhèrent pas à la base imposable préconisée par l'administration, à savoir la taxation annuelle de 1/15 ou de 1/5 des dépenses initiales d'investissement utilisées à titre privé (voir 1.1. et 1.2.).

Pour d'autres, la base d'imposition devrait être limitée à la quotité postulée au titre d'amortissement annuel, habituellement 3 % en Belgique.

Une certaine jurisprudence nationale s'est aussi ralliée à cette doctrine.

La Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) nous apporte son éclairage dans l'arrêt WOLLNY du 14 septembre 2006, affaire C-72/05.

## 2. Arrêt WOLLNY

### 2.1. Question préjudicielle

La CJCE a été saisie de la question préjudicielle suivante :

« Le montant des dépenses engagées pour le logement utilisé à titre privé dans un immeuble affecté en totalité à l'entreprise comprend-il (outre les dépenses courantes) les amortissements annuels pour dépréciation des bâtiments,

*déterminés selon les règles nationales applicables et/ou la part annuelle des frais d'acquisition et de construction qui ont ouvert droit à déduction, calculée par référence à la période nationale de régularisation des déductions ? »*

## 2.2. Motivation de la Cour

D'une façon générale, la notion de dépenses engagées correspond aux dépenses qui s'attachent au bien lui-même. Elle englobe les dépenses, tels les frais d'acquisition ou de construction dudit bien, qui ont ouvert droit à déduction de la TVA, et sans lesquelles l'utilisation privée en cause n'aurait pas pu avoir lieu.

Toutefois, la sixième directive ne contenant pas les indications nécessaires à la définition uniforme et précise de règles de détermination du montant des dépenses concernées, il convient d'admettre que les Etats membres jouissent d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne ces règles, pourvu qu'ils ne méconnaissent pas la finalité et la place de la disposition en cause dans l'économie de la sixième directive.

La finalité correspond à la taxation de l'utilisation privée pour empêcher qu'un assujetti, qui a pu déduire la TVA sur l'acquisition ou la construction d'un bien affecté à son entreprise, échappe au paiement de cette taxe lorsqu'il utilise ce bien ou une partie de celui-ci à des fins privées.

Il s'agit, par ce mécanisme, d'une part, d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final, en empêchant que le premier profite d'un avantage indu par rapport au second, qui achète le bien en supportant la TVA.

Le but est, d'autre part, de garantir, conformément à la logique du système institué par la sixième directive, la correspondance entre la déduction de la TVA en amont et la perception de ladite taxe en aval.

Compte tenu de cette finalité commune, ainsi que du rôle complémentaire assumé à cette fin par les dispositions *ad hoc* de la sixième directive, un Etat membre ne méconnaît pas la marge d'appréciation dont il jouit en prévoyant l'application, aux fins de la détermination de la base d'imposition de l'utilisation privée d'un bien de l'entreprise, des règles relatives à la régularisation des déductions.

Cette solution contribue par ailleurs à réduire l'avantage de trésorerie qu'une imposition fractionnée de la TVA procure à l'assujetti utilisant un bien immobilier d'entreprise à des fins privées par rapport au consommateur final, tenu d'acquitter l'intégralité de la charge de la TVA lors de l'acquisition ou de la construction d'un tel immeuble.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que la base d'imposition de la TVA, pour l'utilisation privée d'une partie d'un immeuble affecté en totalité par l'assujetti à son entreprise, soit fixée à une fraction des coûts d'acquisition ou de construction de l'immeuble, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA.

## 3. Conclusion : taxation par quinzième ou par cinquième

La position administrative adoptée, d'une part, dans le cadre de la circulaire n° 5/2005 (taxation annuelle par quinzième de la dépense d'investissement utilisée à titre privé), et d'autre part, dans la décision visée sous 1.2. (taxation annuelle par cinquième ou par quinzième du coût des travaux de transformation), reste en conformité avec la sixième directive.

Par conséquent, elle conserve toute sa pertinence, malgré les considérations contraires émises en Belgique par une certaine doctrine et jurisprudence.

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.

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE