

PACIOLI



FLASH

Les 28 et 29 mars 2007, l'IPCF sera présent au salon ENTREPRENDRE 2007 (Bruxelles). L'Institut y tiendra un stand et y organisera une série de séminaires et conférences. Plus d'info sur www.ipcf.be et sur www.entreprendreondernemen.be



Heurs et malheurs de l'administration fiscale dans sa croisade contre les « constructions usufruit »

1. Introduction

Si vous souhaitez obtenir une déduction maximale des charges de votre immeuble, une solution traditionnelle consiste à acheter l'immeuble par l'intermédiaire de votre société. Dans ce cas, les frais et amortissements pourront certes être déduits, mais le principal écueil est que l'immeuble acheté fait partie des actifs de la société. Lors de la revente de l'immeuble par la société, par exemple au moment de la cessation d'activité ou de la dissolution, la plus-value réalisée sera intégralement taxable et la note fiscale se révélera en fin de compte très salée. C'est pour cette raison qu'est née, il y a déjà quelques années, la technique dite de « construction usufruit » qui est de plus en plus populaire. Le mécanisme consiste en l'acquisition de l'usufruit d'un immeuble par la société (en général, à concurrence de 80 % de la valeur totale de l'immeuble) tandis que l'acquisition de la nue-propriété est réalisée par le gérant ou l'administrateur de cette société. Les avantages fiscaux liés à ce type d'opération sont les suivants :

- la société qui comptabilise à l'actif de son bilan l'immeuble peut déduire toutes les charges liées à l'immeuble : précompte immobilier, frais d'entretien et de réparation, charges financières, ainsi que les droits d'enregistrement payés lors de l'acquisition de l'usufruit qui peuvent être pris en charge en une fois ;

- la société peut amortir l'immeuble (en ce compris le terrain !) et les travaux d'aménagement sur la durée de vie de l'usufruit, ce qui permet un amortissement accéléré par rapport à l'amortissement de 3 % sur la pleine propriété d'un immeuble ;
- la société supporte une partie des coûts des travaux et des divers aménagements de l'immeuble ;
- le dirigeant ne paie pas de loyer à la société, mais est taxé sur un avantage de toute nature pour mise à disposition d'immeuble (avantage qui est limité à la quote-part de l'immeuble dont la société a l'usufruit) ;
- à l'issue du contrat, le dirigeant retrouve la pleine propriété sans avoir à acquitter d'indemnité, et tou-

SOMMAIRE

• Flash	1
• Heurs et malheurs de l'administration fiscale dans sa croisade contre les « constructions usufruit »	1
• T.V.A. – Journal des recettes et déclaration périodique sous forme électronique	6
• Bilan social de l'ASBL	8

te cession ultérieure de l'immeuble devient un acte de gestion de patrimoine privé non taxable.

2. Les plus vives réserves du fisc

Comme on pouvait s'y attendre, ce genre de mécanisme, de même que les mécanismes liés à l'emphytéose et à la superficie, ont très rapidement attiré l'attention de l'administration fiscale. Depuis quelques années, l'administration essaie, avec plus ou moins de succès, de remettre en cause cette technique d'optimisation fiscale (parfaitement légale, en l'absence de toute simulation) et ce, de diverses manières. La présente chronique a pour objet de synthétiser ces diverses « croisades » et d'examiner l'état de la jurisprudence en la matière. L'occasion également de suggérer quelques parades parfaitement légales. Après examen, il m'est apparu que l'administration utilise cinq procédés pour contrecarrer les « constructions usufruit ».

3. Valorisation de l'usufruit et taxation d'un avantage de toute nature

Le premier procédé du fisc consiste à rejeter la valorisation de l'usufruit sur l'immeuble qui a été déterminée par le contribuable lors de la constitution de l'usufruit. La différence entre le montant fixé par le contribuable pour évaluer l'usufruit et celui retenu par l'administration représente alors un avantage de toute nature imposable dans le chef du dirigeant nu-propriétaire.

La valorisation d'un usufruit ne fait l'objet d'aucune disposition dans le Code des impôts sur les revenus. Les candidats à de telles « constructions usufruit » se tournent généralement vers des modes d'estimation issus d'autres branches du droit fiscal. En pratique, l'évaluation se fait sur base de l'article 47, alinéa 2 et alinéa 3 du Code des droits d'enregistrement, fixant la base imposable pour le calcul des droits d'enregistrement en cas de cession d'un usufruit temporaire sur un immeuble⁽¹⁾. Cette disposition prévoit que « *si l'usufruit est établi pour un temps limité, la valeur vénale est représentée par la somme obtenue en capitalisant au taux de 4 % le revenu annuel, compte tenu de la durée assignée à l'usufruit par la convention, mais sans pouvoir excéder soit la valeur déterminée selon l'alinéa précédent, s'il s'agit d'un usufruit constitué au profit d'une personne physique, soit le montant de vingt fois le revenu, si l'usufruit est établi au profit d'une personne morale. En aucun cas, il ne peut être assigné à*

(1) Voir à ce propos *Fiscologue*, n° 942, p. 3.

l'usufruit une valeur vénale supérieure aux quatre cinquièmes de la valeur vénale de la pleine propriété »⁽²⁾. Dans la plupart des cas, l'usufruit représente 80 % de la pleine propriété de l'immeuble, ce qui constitue le maximum autorisé par cette disposition.

Cette méthode d'évaluation de l'usufruit prévue dans le Code des droits d'enregistrement est actuellement remise en cause par l'administration. Une première réserve à l'utilisation de ce mode d'évaluation fut exprimée par le ministre des Finances à l'occasion d'une réponse à une question parlementaire⁽³⁾. Le ministre y précise que « *pour évaluer l'usufruit, le produit actualisé des locations est, le cas échéant, l'un des éléments ; et qu'en matière d'impôts sur les revenus, il ne faut pas nécessairement se référer aux règles mentionnées dans le Code des droits d'enregistrement ou de succession* ». On observera que cette position reste encore assez nuancée. Certains agents taxateurs, s'inspirant sans doute d'une telle position, n'hésitent toutefois plus à opter délibérément pour un autre mode de valorisation de l'usufruit d'un immeuble, et leur taxation se voit parfois confirmée par le juge du fond. Tel est le cas dans cette affaire dont eut à connaître le Tribunal de première instance de Mons en février 2005⁽⁴⁾.

Les faits méritent d'être exposés. Une société achète en 1998 un usufruit d'une durée de 8 ans d'un immeuble industriel pour un montant de +/- 664.000 € (ce qui représente 80 % du prix total de l'achat qui est de 830.000 €), tandis que la nue-propriété est acquise par les deux administrateurs pour 166.000 €. (20 % du prix de l'achat). L'administration considère toutefois que la valeur de l'usufruit est limitée à 166.000 €. Puisque la valeur de la nue-propriété est de 664.000 € (soit 830.000 € – 166.000 €), l'administration va taxer la différence entre cette valeur de la nue-propriété et le montant convenu par les parties, à savoir 498.000 € (soit 664.000 € – 166.000 €) en tant qu'avantage de toute nature. Cette taxation se justifie pour l'administration par le fait qu'à l'expiration de l'usufruit et « en exemption de tous impôts », les dirigeants deviendront plein propriétaires indivis d'un immeuble dont la valeur conventionnelle de la nue-propriété a été sensiblement sous-évaluée. Pour couronner le tout, puisque cet avantage de toute nature n'a fait l'objet d'aucune fiche fiscale⁽⁵⁾, ce montant doit être soumis à la cotisation

(2) On observera qu'en matière de droits de succession, une autre évaluation spécifique est réalisée à l'aide de coefficients fixés par l'article 21 du Code des droits de succession.

(3) Q & R, Chambre 2004-2005, n° 76 du 2 mai 2005.

(4) Trib. Mons, 28 février 2005, *De fiscale Koerier*, 2005/386.

(5) Exigence requise par l'article 57 du CIR 1992.

distincte de 300 %, prévue à l'article 219 du CIR⁽⁶⁾ 1992. Cette position est maintenue par le directeur régional qui permet toutefois à la société d'étaler la taxation de la cotisation distincte sur la durée de l'usufruit. Le tribunal de première instance de Mons a suivi en grande partie la position (la valeur de l'usufruit étant toutefois moindre que celle fixée par le fisc) de l'administration, considérant que « *les règles d'évaluation qui figurent dans le Code des droits d'enregistrement ne peuvent tout simplement pas être transposées dans le domaine des impôts sur les revenus, car de telles règles ne visent précisément qu'à déterminer la valeur de l'usufruit et la valeur de la nue-propriété dans le seul cadre des droits d'enregistrement* ». Et le juge de poursuivre que « *la valeur de l'usufruit doit correspondre à la valeur économique de droit réel qui doit être déterminée soit sur base de la valeur locative soit sur base des revenus locatifs réels* ». Le principe d'un avantage en nature est donc confirmé par le juge, de même que celui d'une cotisation distincte. Il convient de préciser immédiatement que ce jugement est, jusqu'à présent, fort isolé. Il est vrai que les faits de l'espèce (un usufruit de 8 ans valorisé à 80 % de la pleine propriété !) appellent à une réaction légitime tant de l'administration que du Tribunal. La méthode choisie pour déterminer la valeur de l'usufruit nous semble en revanche fort contestable (ce qui mériterait de plus amples développements).

4. Argument tiré de la finalité de la dépense

Le deuxième argument (classique) du fisc est de considérer que les charges grevant l'immeuble ne sont pas destinées à conserver ou à acquérir des revenus imposables (rejet des charges sur base de l'article 49 du CIR 1992). L'administration fiscale entend souvent rejeter une partie des amortissements pratiqués par la société sur la société, et ce, en dépit du fait qu'un avantage en nature ait été retenu et taxé dans le chef du gérant ou de l'administrateur, ou qu'un loyer ait été payé à la société. Cet argument n'est pas spécifique aux « constructions usufruit », mais à tout immeuble en société, bien qu'elle connaisse un écho particulier dans le cadre des « constructions usufruit ». Pour l'administration, c'est la disproportion entre les charges assumées par la société et le faible loyer perçu qui souvent justifie ce rejet

(6) L'article 219 du CIR 1992 énonce qu' : « Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société. Cette cotisation est égale à 300 % de ces dépenses. ».

des charges. Un jugement très intéressant du Tribunal de première instance de Liège du 20 septembre 2004⁽⁷⁾ est venu remettre quelque peu les pendules à l'heure. Le litige concernait précisément le problème d'un rejet par l'administration des amortissements relatifs à la partie (estimée à 60 %) d'un bâtiment érigé par une société et réservée à l'usage d'habitation de ses dirigeants et associés principaux. La taxation est motivée, écrit l'administration dans ses conclusions, en raison des conditions privilégiées établies en faveur des époux et dirigeants de la société requérante, et par le fait que les recettes et les charges dans le chef de la société emphytéote sont dérisoires. Le montant de la valeur d'investissement et des frais d'entretien de cette villa de standing est sans commune mesure par rapport au loyer (correspondant à l'avantage en nature). Le juge reconnaît tout d'abord qu'il s'agit bien d'un « montage » ou d'une construction juridique permettant aux associés de devenir, par le jeu de l'accession et sans indemnité, propriétaires d'un bâtiment dont l'acquisition a été financée et prise en charge par la société en tant que titulaire du droit réel démembré. Il ne suit toutefois pas l'administration et admet la déduction intégrale des amortissements. Les considérations particulièrement pertinentes et novatrices du juge, qui, le cas échéant, pourraient être utilisées par le lecteur, valent d'être ici citées :

- *il n'appartient pas à l'Administration de juger de l'opportunité ou de l'utilité d'une dépense : il ne peut dès lors être reproché à la société de mettre à disposition des dirigeants, pour leurs besoins privés et moyennant un prix relativement modique, une partie de l'immeuble, fût-il de standing ;*
- *la mise à disposition d'un immeuble par un employeur ou une société à un de ses travailleurs ou de ses dirigeants n'a rien d'exceptionnel, et a été envisagée expressément par le législateur qui a indiqué les règles à suivre pour déterminer la valeur de l'avantage en nature à retenir ;*
- *une telle mise à disposition peut résulter du souci ou de l'idée de placer son bénéficiaire dans un environnement favorable, de lui réserver des conditions et une situation de nature à le rendre plus disponible et mieux « dispos » à l'égard de son entreprise, bref plus performant, avec la conséquence d'en retirer en définitive un bénéfice ;*
- *une pareille mise à disposition peut aussi s'analyser comme une autre manière de rémunérer les personnes travaillant dans l'entreprise, avec le bénéfice*

(7) Trib. Liège, 20 septembre 2004, rôle 01/4680/A.

(moindre coût) que cette autre forme de rémunération peut engendrer.

On peut donc retenir de ce jugement que la mise à disposition d'un immeuble par une société permet l'économie d'une charge de rémunération pour la société et assure, à terme, une plus grande performance de son gérant. Voilà une argumentation bien percutante pour légitimer la déduction des charges immobilières.

5. La non-conformité à l'objet social

Le troisième moyen auquel a recours le fisc est celui qui consiste à considérer que les dépenses liées à l'immeuble excèdent l'objet statutaire de la société. L'article 49 du CIR 1992 énonce que pour être déductible, une charge professionnelle doit être faite ou supportée pendant la période imposable en vue de conserver ou d'acquérir des revenus imposables, et être justifiée au moyen de documents probants. La loi fiscale n'édicte en cette matière aucune autre condition. Cependant, depuis quelques années, l'administration, suivie quelquefois par la jurisprudence, s'est mise à ajouter une nouvelle exigence au texte de la loi : les charges professionnelles doivent en outre rentrer dans les limites de l'objet social. Voici une illustration devenue classique, en matière d'emphytéose, droit réel également fort prisé. Dans un arrêt du 10 mars 1999⁽⁸⁾, la Cour d'appel de Liège a considéré que les dépenses immobilières occasionnées par une société n'étaient déductibles que si la société pouvait établir que ces dépenses étaient nécessaires à la réalisation de son objet statutaire. Les faits étaient les suivants : une SPRL est constituée par deux médecins et a pour objet l'exercice de l'activité médicale. Les gérants achètent ensuite en nom propre un terrain. Ils accordent à la société un droit d'emphytéose sur le terrain. Le contrat d'emphytéose stipule que la société peut construire sur le terrain des bâtiments qui seront sa propriété jusqu'au terme du contrat. Pendant la durée du contrat, la société paie un canon d'un montant de 25.000 BEF par mois et fait construire l'immeuble. Dès la fin des travaux de construction, la société donne en location l'immeuble à ses gérants pour un loyer annuel de 300.000 BEF et déduit tous les frais liés à la construction de l'immeuble (amortissements, charges d'intérêt, etc.). L'administration, suivie par la Cour, a estimé que toutes les charges liées au bâtiment constituaient des libéralités non déductibles de la société car de telles charges sortent du cadre de l'activité sociale définie dans les statuts de la société.

(8) Liège, 10 mars 1999, *RGF* 2000, p. 75.

La Cour de cassation a confirmé cette décision, par un arrêt du 12 décembre 2003⁽⁹⁾. On trouve des exemples similaires en matière d'usufruit⁽¹⁰⁾. On ne peut donc conseiller aux candidats à l'opération d'adapter leurs statuts en vue de permettre la conformité des charges immobilières avec le nouvel objet social statutaire. Il faut reconnaître néanmoins que si l'immeuble n'a aucune affectation professionnelle par la société et ne sert qu'à l'usage privé du nu-propiétaire, le risque de taxation par le fisc sur cette base est loin d'être négligeable. Une affectation professionnelle, même assez partielle, est plus que recommandée pour éviter tout risque de rejet des charges de l'immeuble.

6. Rejet de la période d'amortissement

Un quatrième argument quelquefois invoqué, est de considérer que l'amortissement sur les travaux de construction ou d'amélioration de l'immeuble, ne peut être limité à la durée de l'usufruit, mais au contraire doit se faire sur la durée de vie, bien plus longue (en général 33 ans), de l'immeuble reconstruit ou rénové. La jurisprudence ne suit toutefois pas cette position. On citera notamment l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers⁽¹¹⁾ dont les faits furent les suivants : une SCA a acheté l'usufruit de 2 biens immobiliers pour 10 ans. La société a fait exécuter des travaux d'entretien et de rénovation. La contribuable a amorti les coûts y liés conformément à la durée restante de l'usufruit, en l'occurrence sur 5 et 7 ans. L'administration a toutefois estimé qu'une partie substantielle des investissements réalisés avait le caractère d'investissements durables dans des immeubles, qui améliorent la structure générale de la propriété et peuvent dès lors être considérés comme des immobilisations corporelles. C'est la raison pour laquelle les coûts doivent, d'après l'administration, être amortis sur 33 ans, ou à 3 % par an. La Cour d'appel estime au contraire que les immeubles et les investissements durables concernés doivent être amortis sur la même durée que celle du contrat d'usufruit, et non sur 33 ans. On notera que le droit comptable, et notamment l'avis de mars 1991 de la Commission des Normes Comptables, prévoit un amortissement sur une période égale à celle de l'usufruit et qu'il n'y a aucune raison pour que le fisc ne se range pas à cette réglementation. Observons qu'une durée anormalement courte d'un usufruit d'immeuble (usufruit de 7 à 8 ans par exemple) est toutefois à déconseiller vivement

(9) Cass. 12 décembre 2003, *FJF* 2004, liv.5 p. 425.

(10) Anvers, 12 décembre 2004, *FJF* 2005/14.

(11) Anvers, 2 mai 2006, rôle 2003/AR/3049.

car il s'agit clairement d'un indice d'une simulation dont le fisc pourrait aisément faire état.

7. La requalification des « constructions usufruit » (article 344, § 1^{er}, du CIR 1992)

Enfin, un dernier procédé du fisc consiste à requalifier l'usufruit en un loyer payé d'avance. Par exemple, une acquisition par une société d'un usufruit d'une durée de 10 ans sur un immeuble se voit requalifié par le fisc en un loyer payé anticipativement pour une période de 10 ans. Pour justifier cette requalification, l'administration se base sur l'article 344 du CIR 1992, disposition qui lui permet de substituer une autre qualification juridique à celle donnée par le contribuable, lorsqu'il apparaît que la qualification a été choisie par le contribuable en vue d'éluider l'impôt. Les conséquences d'une requalification par le fisc d'un usufruit en loyer payé d'avance sont redoutables : d'une part, la société, qui n'est plus titulaire d'un droit réel puisqu'elle est considérée comme locataire, ne peut plus amortir l'immeuble ; d'autre part, une grande partie du loyer est requalifiée en revenus professionnels taxables dans le chef du nu-proprétaire car l'article 32 du CIR 1992 prévoit que le loyer qui excède 5/3 du revenu cadastral (revalorisé) est automatiquement converti en revenu professionnel. Mais cette technique utilisée par le fisc est solidement remise en question par la jurisprudence, notamment à la suite d'un arrêt de principe de la Cour de cassation du 4 novembre 2005⁽¹²⁾ qui a considéré qu'une requalification sur base de l'article 344 du CIR 1992 doit respecter les effets juridiques de l'acte initial. Une requalification suppose donc qu'un acte puisse être qualifié de deux manières différentes, en respectant la réalité juridique. Or, ici, qualifier un usufruit de bail, c'est mélanger des poires et des pommes : le propriétaire n'est plus le même, la vente par l'ancien propriétaire à la société est niée et en outre, les deux actes n'entraînent ni les mêmes droits, ni les mêmes obligations. C'est dans cet esprit que la Cour d'appel de Gand⁽¹³⁾ (arrêt du 13 septembre 2005) et la Cour d'appel de Mons⁽¹⁴⁾ (arrêt du 21 avril 2006) ont statué dans le même sens et débouté le fisc, considérant que l'usufruitier est titulaire d'un droit réel sur l'immeuble, tandis que le locataire n'est titulaire que d'un droit de créance à l'égard du propriétaire. Les deux Cours ont dès lors relevé que la qualification

(12) Cass., 4 novembre 2005, disponible sur www.fiscalnetfr.be (hebdo du 14 janvier 2006).

(13) Gand, 13 septembre 2005, rôle n° 2004/AR/2248 disponible sur www.fiscalnetfr.be

(14) Mons, 21 avril 2006, rôle 1998/FI/187, disponible sur www.fiscalnetfr.be

donnée par l'administration ne respectait pas tous les effets de la convention et que l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992 n'est pas applicable en ce domaine. Voilà qui devrait sonner définitivement le glas de l'utilisation de cette disposition dans le cadre des « constructions usufruit ».

8. Conclusion

La « construction usufruit » reste, en dépit des risques de taxation qui viennent d'être évoqués, un outil fiscalement très attractif. Une question demeure toutefois : que se passe-t-il à la fin de l'usufruit ? Il y a quelques années, la Commission du ruling de l'administration fiscale, saisie d'une demande d'un contribuable, s'exprimait en ces termes : « *L'attention est attirée sur le fait que la présente décision ne porte pas préjudice à l'imposition éventuelle, dans le chef de M. X, d'un avantage de toute nature visé à l'article 32, alinéa 2, 2°, CIR 92, au moment où ce dernier acquerra, après 15 ans, 80 % de l'usufruit de l'appartement* »⁽¹⁵⁾. Ce point de vue a également été exprimé par le ministre des Finances à l'occasion d'une réponse à diverses questions parlementaires⁽¹⁶⁾. Bien que la réponse du ministre reste très vague, elle semble aussi confirmer l'existence d'un avantage de toute nature taxable dans le chef du nu-proprétaire lors de la fin de l'usufruit, et donc au moment où il acquiert le bien en pleine propriété. Selon le ministre, il y a lieu d'évaluer cette situation à partir des faits réels du dossier, et de considérer la nature, le but et l'ampleur des travaux d'amélioration comme un paramètre important. Il va de soi, poursuit le ministre, qu'« *il peut être question d'un avantage de toute nature dans la mesure où le nu-proprétaire est le gérant ou un employé de la société usufruitière* ». On ajoutera que d'autres questions doivent à ce stade être posées et ont leur incidence sur la détermination éventuelle d'un avantage : la valorisation de l'usufruit lors de l'achat a-t-elle été correctement faite ? A qui incombait, sur le plan civil, les importants travaux de construction ou d'amélioration ? Y a-t-il eu une résiliation anticipée de l'usufruit ? Sans minimiser ce danger de taxation à la fin de l'usufruit, nous sommes toutefois d'avis que divers procédés tout à fait légaux permettent d'éviter ce genre de désagrément ou de réduire fortement le risque fiscal. Nous ne pouvons ainsi que recommander de prévoir dans le contrat une clause prévoyant une indemnité qui peut être libellée comme suit : « À

(15) Décision 300.081 du 30 septembre 2003.

(16) Q & R, Chambre, 2004-2005, n° 738, p. 12.907-12.908, Question n° 738 Van Der Maelen du 18 avril 2005 ; Q & R, Chambre, 2004-2005, n° 077, p. 12.904-12.907, Question n° 737 Van Der Maelen du 18 avril 2005.

l'expiration de l'usufruit, le nu-proprétaire paiera à l'usufruitier une indemnité égale à la valeur des matériaux pour tous les travaux et aménagements réalisés par l'usufruitier ». Cette clause est d'autant plus indiquée pour les cas où, soit la durée de l'usufruit est très courte, soit cette durée prévue contractuellement n'est pas respectée. Elle tient également compte de la mise en garde exprimée récemment par le SPF Finances.⁽¹⁷⁾ D'autres solutions sont également envisageables.

Pierre-François COPPENS,
Avocat (Cabinet Louise Lawyers)
Chargé de cours à la Chambre belge des Comptables et à
l'Ephec



T.V.A. – Journal des recettes et déclaration périodique sous forme électronique

1. Position du problème

L'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la T.V.A. détermine, entre autres, les modalités de la tenue du journal des recettes et du dépôt de la déclaration périodique à la T.V.A.

Le *Moniteur Belge*, en date du 7 février 2007, publie une modification de cet arrêté royal n° 1. Certaines modifications entrent en vigueur le jour de la publication au *Moniteur*, à savoir le 7 février 2007. D'autres doivent attendre le 1^{er} juillet 2007, le 1^{er} février 2008 et le 1^{er} avril 2009. Nous vous en livrons la quintessence.

2. Journal des recettes

2.1. Notions

La comptabilité des assujettis, collecteurs de T.V.A., avec droit à déduction, ainsi que ceux soumis au régime de la franchise, se compose notamment d'un journal des recettes.

Doivent y être inscrites les recettes relatives aux opérations pour lesquelles il n'y a pas d'obligation de délivrer une facture et pour lesquelles l'assujetti n'a effectivement pas délivré pareil document.

En d'autres termes, lorsque toutes les opérations de chiffre d'affaires font l'objet d'une facture conforme même au-delà de l'obligation fiscale, aucune opération ne doit être enregistrée dans le journal des recettes.

Il apparaît donc clairement que le journal des recettes ne peut pas être confondu avec un registre dans lequel seraient inscrites les rentrées financières (espèces, chèques, cartes de crédit, etc.).

Le journal des recettes T.V.A. doit être tenu *par siège d'exploitation*.

Lorsque l'assujetti dispose de plusieurs sièges d'exploitation, il doit, en outre, tenir un registre centralisateur dans lequel il inscrit, par taux, à la fin de chaque période de déclaration périodique, le montant total des recettes du mois ou du trimestre, dans les différents journaux des recettes tenus dans les divers sièges d'exploitation.

(17) Pour être complet, signalons qu'une proposition de loi, datée du 29 juin 2006 (Chambre session 2005-2006, doc51/2508/01), vise à rendre taxable les redevances d'usufruit et les avantages recueillis à l'occasion de la constitution ou de la cession de l'usufruit. Cette proposition de loi ne concerne toutefois pas l'hypothèse d'une acquisition séparée de l'usufruit de l'immeuble par la société et de la nue-propriété par le dirigeant de la société, mais bien l'hypothèse d'une cession d'un usufruit par un contribuable à sa société (ou à un tiers). Elle entraînerait la modification de l'article 7, § 1^{er}, 3^o du CIR 1992 (l'article 2 de la proposition de loi prévoit que les mots « ou d'un droit d'usufruit » soient insérés entre les mots

« de superficie » et les mots « ou de droits immobiliers similaires ») et de l'article 10, § 1^{er}, du même Code (la proposition prévoit que « la valeur des avantages recueillis à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie, d'un droit d'usufruit ou de droits immobiliers similaires est déterminée par le Roi. En l'absence de détermination par le Roi, la valeur des avantages recueillis est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat d'emphytéose, de superficie, d'usufruit ou de droits immobiliers similaires dans lequel ils sont prévus »).

Le journal des recettes, ainsi que les pièces justificatives des inscriptions y portées, doivent en permanence se trouver au siège d'exploitation concerné. Cette présence est prescrite jusqu'à l'expiration du troisième mois qui suit celui au cours duquel ledit journal des recettes a été clôturé.

Il est donc formellement interdit que le journal des recettes se trouve dans les bureaux du professionnel de la comptabilité, même le temps strictement nécessaire à la confection de la déclaration périodique à la T.V.A.

2.2. Modifications intervenues au 07/02/2007

Auparavant, il était interdit de tenir le journal des recettes sur des feuilles mobiles. Depuis le 7 février 2007, ledit journal peut aussi être tenu au moyen d'un système électronique selon les modalités à déterminer par le ministre des Finances. Au moment de la rédaction de cet article, ces modalités n'avaient pas encore été publiées. Nous ne manquerons pas de vous en informer.

Dans l'attente, nous vous conseillons vivement de ne rien changer dans la tenue de votre journal des recettes qui continue à se tenir sous la forme d'un registre relié.

La tenue électronique du journal centralisateur est aussi permise depuis cette date.

3. Déclaration périodique mensuelle ou trimestrielle

3.1. Déclaration déposée par voie électronique

Les assujettis tenus au dépôt de déclarations mensuelles doivent déposer cette déclaration par voie électronique.

Toutefois, les assujettis sont dispensés de l'obligation de déposer leurs déclarations périodiques par voie élec-

tronique aussi longtemps que les déposants, ou le cas échéant la personne mandatée pour le dépôt de telles déclarations, ne disposent pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation. Nous attendons les modalités d'application que le ministre des Finances doit arrêter à cet égard.

3.2. Déclaration mensuelle : chiffre d'affaires supérieur à 50 millions EUR en 2005

Les assujettis dont le chiffre d'affaires hors T.V.A. pour l'année calendrier 2005 dépasse 50.000.000 EUR pour l'ensemble de leur activité économique, doivent procéder de la sorte à compter du 1^{er} juillet 2007.

3.3. Déclaration mensuelle : chiffre d'affaires inférieur à 50 millions EUR en 2005

Pour les autres assujettis tenus au dépôt d'une déclaration mensuelle, l'entrée en vigueur est fixée au 1^{er} février 2008. Tombent notamment dans cette catégorie, les assujettis qui sont titulaire de l'autorisation de bénéficiaire du remboursement mensuel de leurs crédits d'impôt et qui de ce fait, doivent déposer selon cette périodicité.

Sont également visés, les opérateurs économiques qui doivent déposer des déclarations mensuelles parce qu'ils exercent leurs activités dans un secteur réputé sensible à la fraude, à savoir, les huiles minérales, les appareils de téléphonie mobile, les ordinateurs, leurs périphériques, accessoires et composants, et les véhicules terrestres munis d'un moteur soumis à la réglementation sur l'immatriculation.

Ces dernières personnes doivent déposer des déclarations mensuelles dès que leur chiffre d'affaires annuel spécifique au secteur sensible atteint 200.000 EUR hors T.V.A.

3.4. Déclaration trimestrielle

Pour ces déposants, le dépôt par la voie électronique entre seulement en vigueur le 1^{er} avril 2009.

Quelle association est obligée d'établir un bilan social ?

Toute association occupant, en moyenne annuelle, au moins vingt travailleurs est obligée d'établir un bilan social. La moyenne des travailleurs occupés est le nombre moyen des travailleurs en équivalents temps plein à la fin de chaque mois de l'exercice considéré.

Si ce nombre est égal ou supérieur à 20, il correspond au montant à mentionner sous la 3^{ème} colonne de la rubrique 100 du bilan social.

On remarquera qu'il n'y a pas de correspondance entre les critères qui définissent la petite ou la grande association. Pour l'obligation d'établir un bilan social, seul le critère « personnel » est pris en considération.

Quel modèle faut-il employer pour le bilan social ?

Les associations qui occupent de 20 à 49 travailleurs doivent établir leur bilan social suivant un schéma « abrégé ».

Les associations qui occupent au moins 50 travailleurs, doivent établir leur bilan social suivant un schéma « complet ».

Les associations peuvent demander le formulaire adéquat à la Banque Nationale de Belgique ou le télécharger à partir du site www.bnb.be, rubrique centrale des bilans, logiciels et formulaires, formulaire pour le bilan social.

Où faut-il déposer ou communiquer le bilan social ?

A partir de l'exercice 2006, les grandes associations sont obligées de déposer leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique. Les schémas (abrégés

ou complets) de ces comptes annuels contiennent une section intitulée « bilan social », intégrée dans les comptes annuels et publiée en même temps que ces derniers. Le public peut donc les consulter.

Bien que la petite association soit en tout cas obligée de déposer ses comptes annuels au greffe du tribunal de commerce (même si elle tient une comptabilité complète), elle doit néanmoins communiquer son bilan social à la Banque Nationale de Belgique. Les données ne peuvent y être consultées, mais elles sont traitées dans des statistiques macro-économiques.

Que coûte de déposer ou de communiquer le bilan social ?

Pour les grandes associations, les frais de dépôt du bilan social sont compris dans les frais totaux de dépôt des comptes annuels.

Pour les petites associations, la communication du bilan social est gratuite.

Dans quel délai faut-il déposer ou communiquer ?

Les grandes associations doivent déposer les comptes annuels, y compris le bilan social, à la Banque Nationale de Belgique dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale.

Pour les petites associations, la communication du bilan social à la Banque Nationale de Belgique doit se faire dans le délai de sept mois après la clôture de l'exercice.

Michel VANDER LINDEN
Reviseur d'entreprises honoraire