



NCOI

## Frais professionnels déductibles : aspects TVA

Webinar, le 8 novembre 2021

1



### Sommaire

- Introduction
- Q1. La personne intervient-elle en qualité d'assujetti ?
- Q2. La TVA supportée est-elle légalement due
- Q3. La TVA supportée est-elle déductible
- Q4. Existe-t-il des causes d'exclusion ou de limitation du droit à déduction
- Q5. Les conditions de forme ont-elles été respectées
- Modalités d'exercice du droit à déduction

2



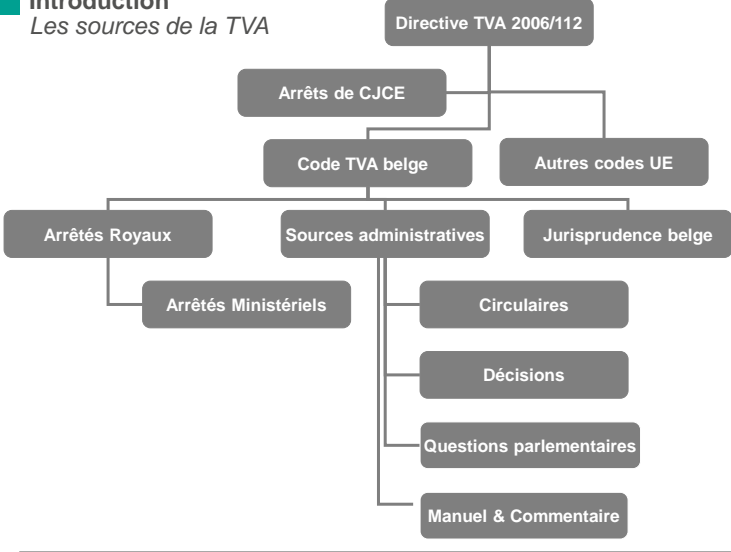
Kluwer

*Introduction*

3



**Introduction**  
*Les sources de la TVA*



4

4

## Cadre législatif

- ❑ Exposé des dispositions de la directive 2006/112/CE
  - ✓ Articles 167 à 192 de la directive 2006/112/CE
- ❑ Exposé des dispositions du Code de la TVA
  - ✓ Articles 45 à 49 du Code de la TVA
- ❑ Exposé des arrêtés royaux et des arrêtés ministériels
  - ✓ A.R. n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée
  - ✓ A.R. n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée
  - ✓ A.R. n° 7 du 29 novembre 1992 relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée
  - ✓ A.R. n° 31 du 2 avril 2002 relatif aux modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les opérations effectuées par les assujettis qui ne sont pas établis en Belgique
  - ✓ A.R. n° 46 du 29 décembre 1992 relatif à la déclaration de l'acquisition intracommunautaire de moyens de transport et au paiement de la TVA due y afférente
  - ✓ Arrêté royal n° 56 du 9 décembre 2009 relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre de remboursement

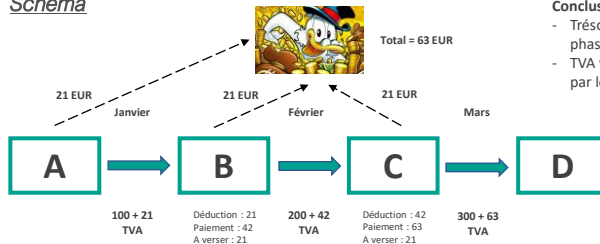
5

5

## Le droit à déduction clef de voute du système TVA

- ❑ Le régime des déductions assure, en règle, la neutralité de la taxe → ne constitue pas un coût pour l'assujetté ordinaire
- ❑ Le perception de la TVA portée en compte permet, en règle, de financer le solde de la TVA à verser au Trésor
- ❑ Fractionnement entre chaque phase du circuit économique de la TVA payée *in fine* par le consommateur final

### Schéma



### Conclusion:

- Trésor perçoit une partie de la TVA à chaque phase de la chaîne de transaction
- TVA versée au Trésor = TVA finalement payée par le consommateur final 'D'

6

6



## Le droit à déduction clef de voute du système TVA

### Le régime des déductions :

- ✓ fait que la TVA est supportée par le consommateur final = taxe sur la consommation
- ✓ améliore la Trésorerie des Etats membres qui collectent une partie de l'impôt à chaque phase du circuit économique >< GST (Etats-Unis)

7

7



## Le droit à déduction examiné en 5 questions

- Question n° 1 : La personne intervient-elle en qualité d'assujetti?
- Question n° 2 : La TVA supportée est-elle légalement due?
- Question n° 3 : La TVA supportée est-elle déductible?
- Question n°4 : Existe-t-il des causes d'exclusion ou de limitation?
- Question n° 5 : Les conditions de forme ont-elles été respectées?

8

8

*Q1. la personne intervient-elle en qualité d'assujetti?*

9

### Introduction

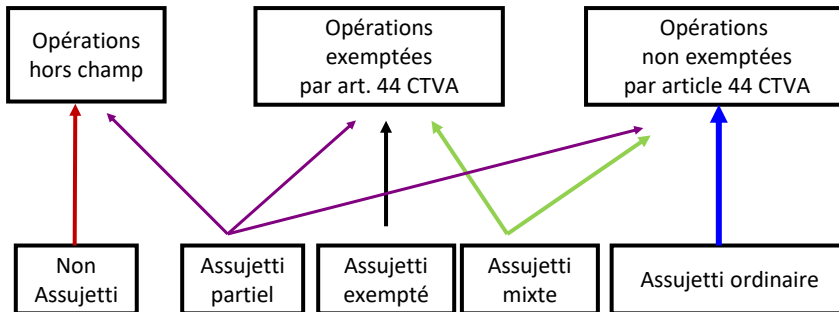
*Notion « l'assujetti à la TVA »*

- ❑ L'article 4 du Code de la TVA définit la notion « assujetti » au sens de la TVA
- ✓ « Est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal, ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique »
- ✓ Quiconque répond à cette définition qualifie d'assujetti à la TVA quand bien même il ne disposerait pas d'un numéro de TVA
- En effet, le numéro de TVA est le résultat de l'accomplissement d'une formalité

10

10

## Rappel des différentes catégories d'assujetti



+ des régimes particuliers

Exemples : franchisés – assujettis occasionnels

11

11

## Evènements particuliers concernant l'assujettissement

- Acquisition de la qualité d'assujetti postérieurement à l'achat du bien ou du service
  - ✓ Biens acquis est affecté à la réalisation d'une opération taxable → déduction possible ?
  - ✓ Exercice du droit à déduction dépend de la qualité de l'acheteur au moment de l'achat (CJUE, Waterschap Zeeuws Vlaanderen; CJUE, Lennartz).
    - Pas de déduction !
- Identification à la TVA postérieurement à l'achat du bien ou du service
  - ✓ Actes préparatoires à une activité économique
  - ✓ Personne acquiert la qualité d'assujetti à la TVA à ce moment (CJUE, Rompelman; CJUE, Lennartz)
    - l'assujettissement à la TVA n'est pas conditionné par l'identification effective à la TVA!
    - Déduction possible !

12

12

## Particularité des assujettis personnes physiques

- ❑ Personne morale n'ont pas de patrimoine privée à l'inverse des personnes physiques
  - ✓ Biens acquis par une personne morale → toujours intégralement affectés au patrimoine professionnel
  - ✓ Personne physique a le choix:
    - Affectation totale à son patrimoine de son entreprise → déduction totale si affecté à une opération taxable
    - Affectation partielle à son patrimoine de son entreprise → déduction à concurrence de l'affectation du bien à son entreprise si affecté à une opération taxable
    - Affectation totale à son patrimoine privé → toute déduction est exclue

13

13

Kluwer

*Q2. La TVA supportée est-elle légalement due*

14



## Q2. La TVA supportée est-elle légalement due ?

### Seule la TVA légalement due est déductible!

- ✓ La TVA portée en compte à tort → jamais déductible
- ✓ Erreurs généralement commises:
  - Application de la TVA alors que l'opération est sujette au report de perception
    - Travaux immobiliers à un assujetti mixte/partiel – voy. aussi décision administrative n° E.T. 122.360 du 20 mars 2012
    - TVA étrangère appliquée sur une prestation dite intracommunautaire
  - Application du taux normal au lieu d'un taux réduit
    - Travaux immobiliers, certains droits d'auteur, d'œuvres d'art, antiquités, traiteur, etc.
  - Application de la TVA alors que l'opération est visée par une exemption
    - Exemptions visées à l'article 44 CTVA (exemptions complexes !)
    - Exemptions relatives au commerce international (articles 39 à 42)

15

15



## Q2. La TVA supportée est-elle légalement due ?

### L'administration peut légitimement rejeter la déduction d'une TVA non-due !

- ✓ Confirmé par la CJUE dans ses arrêts GENIUS HOLDING BV, affaire C-342/87, 13 décembre 1989 et PORR EPITESI KFT, C-691/17, 11 avril 2019
  - Rejet déduction + amende !
    - TVA à récupérer auprès du prestataire/fournisseur

### Assujetti doit être vigilant !

- ✓ Examen à l'achat
  - Lieu du fournisseur/prestataire?
    - BE : quasi toujours TVA BE, sauf exception (voy. nature de l'opération)
    - Hors BE : quasi toujours TVA BE → autoliquidation
  - Nature de l'opération
    - Exemption ?
    - Autoliquidation?
    - Taux ,

16

16



### *Q3. La TVA supportée est-elle déductible*

17

#### **Caractéristiques du droit à déduction**

- Elle ne naît que lorsque la TVA est devenue exigible
- Conditionné par la destination des biens et services achetés en amont
- Se caractérise par l'existence d'un lien direct et immédiat entre l'achat de biens et services en amont et l'exercice d'une opération en aval
- Elle s'exerce immédiatement et de manière intégrale, sauf exclusions.

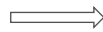
18

18

## Le critère de destination

- ❑ Le droit de déduction est conditionné par la destination avérée ou présumée des biens et services achetés en amont
  - ✓ Article 45, §1<sup>er</sup> du Code de la TVA

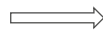
Déduction de la TVA grevant l'achat de biens et de services **dans la mesure où ces biens et services sont affectés à la réalisation**



d'opérations taxées



d'opérations exonérées en vertu des articles 39 à 42 du Code de la TVA (exportations, livraisons IC)



d'opérations réalisées à l'étranger qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays



de certaines opérations visées à l'article 44 du Code de la TVA, lorsque le client est établi en dehors de la Communauté



de prestations de courtage ou de mandat se rapportant au point précédent

19

19

## Naissance du droit à déduction

- ❑ Le droit à déduction ne naît qu'au moment où la TVA est devenue exigible (Article 2, A.R. n° 3)
- ❑ Sur le plan des principes, la TVA relativement à une opération taxable devient exigible au moment de la survenance du fait générateur ou d'une cause subsidiaire (i.e. encaissement du prix avant facturation ou émission de la facture)
- ❑ Particularité en cas de facturation d'un acompte
  - ✓ Principe : la TVA devient exigible au moment de l'encaissement ou de l'émission de la facture!
  - ✓ TVA devient exigible que si « *tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison ou de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignées avec précision* » (CJUE, BUPA Hospitals)
    - Empêche la facturation d'acomptes pour des livraisons futures de biens (non définies) en prévision d'une modification législative en matière de taux, par exemple.
- ❑ La survenance seule du fait générateur n'est en soit pas suffisante pour exercer le droit à déduction !
  - La détention d'une facture demeure indispensable

20

20

## L'exigence d'un lien direct et immédiat

- ❑ Théorie du lien direct et immédiat en matière de droit à déduction développée par la CJUE
  - ✓ *Postulat de base* : droit à déduction requiert que les dépenses en amont présentent un lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval (CJUE, BLP Group, C-4/94; Midland Bank Plc, C-98/98)
    - Cela présuppose que le coût des dépenses fassent partie des éléments constitutifs du prix
  - ✓ *Evolution de la théorie* : droit à déduction, même en l'absence d'un lien direct et immédiat avec une opération en aval, lorsque les dépenses font partie des frais généraux → avec l'ensemble de l'activité.
    - CJUE, AB SKF : cession d'actions en vue de la restructuration d'un groupe de sociétés
    - CJUE, arrêt SVEDA : Parcours récréatif → voir aussi Question parlementaire n° 2055 de monsieur Servais Verherstraeten du 30.01.2018 relativement au fêtes villageoises

21

21

## La déduction est immédiate et totale

- ❑ L'assujetti exerce immédiatement son droit à déduction de la TVA sans réserve, dès lors que les biens et services sont affectés à une activité taxable
  - ✓ Déduction de la TVA même si les biens n'ont pas encore fait l'objet d'une opération taxable (p.ex. stock)
  - ✓ Déduction de la TVA même si la facture n'a pas encore été payée au fournisseur
    - Déduction de la TVA n'est pas conditionnée par le paiement effectif de la taxe
  - ✓ MAIS déduction n'est pas définitivement acquise
    - Correction en cas de changement d'affectation
    - Mécanisme de révision et de prélèvement.

22

22

### Cas de jurisprudence

- ❑ L'intention confère déjà la qualité d'assujetti à la TVA (CJUE, INZO)
  - ✓ INZO exposa des dépenses dans le cadre d'actes préparatoires à une activité taxable afin de définir si celle-ci était rentable.
    - Déduction de la TVA supportée en amont, même si l'activité ne se concrétise pas *in fine*!
    - La déduction n'est donc pas conditionnée par la réalisation effective d'opérations taxables!

23

23

### Cas de jurisprudence

- ❑ L'achat d'un bien d'investissement qui ne servira, *in fine*, jamais à l'activité taxable (CJUE, Ghent Coal Terminal)
  - ✓ GHENT COAL TERMINAL investit dans des terrains pour les besoins de son activité économique et y réalisa des travaux d'assainissement. La TVA sur ces travaux est portée en déduction.
  - ✓ A l'initiative de la Ville, GHENT COAL TERMINAL échange lesdits terrains contre d'autres terrains.
    - Le droit à déduction reste acquis lorsque l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou les services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables *en raison de circonstances étrangères à sa volonté*.
    - Déduction de la TVA supportée en amont, même si le BI n'est jamais affecté à l'activité taxable, sauf en cas d'intention frauduleuse (P.ex. Bien immeuble que partiellement utilisé)

24

24

## Cas de jurisprudence

- ❑ Paiement d'un acompte non-suivi de la livraison (CJUE, Kollrob)
  - ✓ Kollrob commanda une centrale énergétique pour lequel il paya un acompte. La TVA avait été portée en déduction.
  - ✓ La société déposa le bilan et ne livra, dès lors, pas la centrale.
  - ✓ Question : La déduction est-elle acquise dans la mesure où aucun bien/service n'a été livré? >< CJUE INZO; CJUE GHENT COAL
    - Question s'analyse à la lumière des règles d'exigibilités !
    - Le droit à déduction naît au moment de l'encaissement de l'acompte, à condition que les éléments pertinents du fait générateur soient connus au moment de la facturation !
    - Déduction TVA si l'acompte est versé et payé pour des biens et services clairement définis

25

25

## Cas de jurisprudence

- ❑ Prestations de conseil achetées dans le cadre de l'acquisition de d'actions dont la vente ne s'est, *in fine*, pas concrétisée
  - ✓ Ryanair voulu acquérir les actions d'une autre compagnie aérienne (OPA) et exposa des frais pour des services de conseil en lien avec l'acquisition envisagée. Cette acquisition ne s'est finalement pas concrétisée
  - ✓ Ryanair avait l'intention de s'immiscer dans la gestion de cette société et de lui fournir des prestations taxables
  - ✓ Deux problématiques :
    - Prestations relatives à l'achat d'actions, alors que la détention d'action en vue d'en tirer des dividendes n'est pas une activité économique
    - L'achat ne s'est pas concrétisé
  - Application combinée de l'enseignement tiré de la jurisprudence INZO et SKF/SECURENTA
  - Déduction est admise, car les frais ont été exposés avec l'intention de réaliser des opérations taxables puisque ces frais présentent un lien direct et immédiat avec l'activité économique

26

26

*Q4. Existe-t-il des causes d'exclusion ou de limitation?*

27

### Les catégories

- Les taxes non déductibles peuvent être classées en 3 catégories
  - ✓ Taxes non déductibles en raison de la nature des opérations à la sortie
  - ✓ Taxes non déductibles en raison de l'application d'un régime particulier
  - ✓ Taxes non déductibles en raison de la nature des frais

28

28

## Exclusion en raison de la nature des opérations

- ❑ Sont exclus du droit à déduction de la TVA
  - ✓ Les achats réalisés en qualité de non-assujetti
    - Achat d'un véhicule en tant que personne privée qui est ensuite affecté à une activité d'indépendant
    - Achat effectué dans un lien de subordination (professeur indépendant de cours sportifs collectifs, enseignant indépendant)
  - ✓ Les achats réalisés en vue de la réalisation d'opérations à titre gratuit
    - Un holding qui expose des frais pour le compte de ses filiales dans lesquelles il ne s'immisce pas
    - Une association caritative organisant un événement à titre gratuit en vue de collecter des dons
  - ✓ Les achats réalisés en vue de la réalisation d'opérations exemptées de TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA
    - Activité hospitalière, Médecins, location immobilière, etc.

29

29

## Exclusion en raison de la nature des opérations

- ❑ Sont exclus du droit à déduction de la TVA
  - ✓ Les achats non-affectés à l'exercice de l'activité économique
    - L'achat d'une œuvre d'art originale (peintures, sculptures, etc.) à titre d'investissement plutôt que comme décoration, dont la valeur augmente en règle au fil des années
    - Ces biens sont ni des biens d'investissement, ni des biens destinés à la réalisation de l'activité économique de l'assujetti.

30

30



## Exclusion en raison de l'application d'un régime particulier

- ❑ Sont exclus du droit à déduction de la TVA
  - ✓ Les achats réalisés par un assujetti soumis au régime de la franchise
  - ✓ Les achats réalisés par un assujetti soumis au régime forfaitaire agricole
  - ✓ Les achats de biens destinés à être vendus sous le régime de la marge bénéficiaire
  - ✓ Certains achats de biens et de services destinés à être vendus sous le régime de l'or d'investissement
  - ✓ Les achats de biens et de services réalisés aux fins de l'organisation d'un voyage taxable sous le régime particulier des agences de voyages

31

31



## Exclusion en raison de la nature des frais

- ❑ Exclusion prévues par la loi
  - ✓ TVA grevant l'achat ou la location de moyens de transport et les frais y relatifs (article 45, §2 CTVA)
  - ✓ TVA grevant l'achat de tabacs manufacturés (article 45, §3, 1° CTVA)
    - Soumis à un régime particulier
  - ✓ La TVA grevant l'achat de boissons spiritueuses, autres que celles qui sont destinées à être revendues, à être fournies en exécution d'une prestation de services ou à être offertes à titre d'échantillon ou dans le cadre d'une dégustation (article 45, §3, 2° du Code de la TVA)
  - ✓ Les taxes ayant grevé les frais de logement, de nourriture et de boissons, au sens de l'article 18, §1<sup>er</sup>, al. 2, 10° et 11° du Code de la TVA (article 45, §3, 3° CTVA), à l'exception de ceux qui sont exposés:
    - Pour le personnel chargé de l'exécution, hors de l'entreprise, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services;
    - Par des assujettis qui à leur tour fournissent les mêmes services à titre onéreux
  - ✓ Les taxes ayant grevé les frais de réception (article 45, §3, 4° CTVA)

32

32



## Exclusion en raison de la nature des frais

- ❑ Boissons spiritueuses
  - ✓ Déduction tout de même admise
    - Commercialisation, prestations de services
    - Distribution comme échantillon ou dans le cadre d'une dégustation
  - ✓ Boissons visées
    - Cognac, whisky, genièvre, liqueurs.
  - ✓ Boissons non-visées
    - Vin, champagne, apéritifs à base de vin et de champagne
  - ✓ Exclusions vaut également pour les boissons spiritueuses qui sont offertes à titre de cadeau de faible valeur
  - ✓ Tolérance à l'égard des « pousses » offerts par le restaurateur aux clients à la fin d'un repas
    - Administration admet que le prix du repas couvre le prix du « pousse »
    - Restaurateur doit pouvoir prouver que les boissons ont été offertes dans le cadre de la fourniture de repas

33

33

## Exclusion en raison de la nature des frais

- ❑ Les frais de logement, de nourriture et de boissons à consommer
    - ✓ 2 exclusions légales
    - ✓ 3<sup>ème</sup> exclusion : distinction avec frais de publicité
      - Selon la Cour de Cassation, les frais de logement, de nourriture et de boissons revêtent le caractère de dépenses publicitaires lorsqu'ils sont exposés dans le cadre d'un événement promotionnel ayant pour but « *d'informer les acheteurs potentiels de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service en vue d'en favoriser la vente* » (Cass. 15/06/2012)
- A analyser au cas par cas

34

34



## Exclusion en raison de la nature des frais

- ❑ Exclusion légale n° 1: dépenses exposées pour le personnel
    - ✓ Uniquement pour les membres du personnel – PAS pour les dirigeants, administrateurs (i.e. organes de gestion)
    - ✓ A condition qu'elles sont exposées à l'occasion de l'exécution d'une prestation de services ou d'une livraison de biens
      - Frais exposés pour camionneurs
      - Frais exposés pour les ouvrier d'une entreprise de construction
- Mais pas pour les frais :
- exposés pour la prospection de la clientèle;
  - exposés dans le cadre de la supervision de chantiers

35

35



## Exclusion en raison de la nature des frais

- ❑ Exclusion légale n° 2: dépenses exposées par un assujetti qui fournit à son tour ces mêmes services
  - ✓ Frais refacturés comme tels par un organisateur de séminaire ou de colloque
  - ✓ Quid lorsque la facture porte à la fois sur le droit d'accès et la fourniture d'un repas (formation d'une journée)
    - Question de fait → analyse au cas par cas
  - (i) Le repas est accessoire à la formation est partage le sort TVA de cette dernière, lorsque le tout est proposé au prix unique sans possibilité pour le participant d'y renoncer moyennant une réduction du prix. Dans cette hypothèse, le coût du repas ne représente généralement pas un élément important du prix de la prestation fournie par l'organisateur.
    - Limitation de la TVA grevant les frais de restaurant dans le chef de l'organisation de conférence
  - (ii) Le repas constitue une fin en soi et suit son propre régime TVA lorsque celui-ci est fourni moyennant un supplément de prix → option laissée au participant
    - Organisateur du séminaire peut déduire la TVA grevant

36

36



## Exclusion en raison de la nature des frais

### Les frais de réception

- ✓ Frais que les assujettis exposent, dans le cadre de relations publiques, pour l'accueil, la réception et l'agrément de personnes étrangères à l'entreprise (fournisseurs et clients)
- ✓ Exclusion du droit à déduction de la TVA grevant les frais engagés dans le cadre d'un événement non lié à la promotion des biens/services (p.ex. incentives)
- ✓ Distinction doit être fait avec les prestations de publicité qui ne sont pas exclues du droit à déduction.

37

37



## Exclusion en raison de la nature des frais

- ✓ Exemples de dépenses considérées comme frais de réception
  - Achats fleurs et autres objets décoratifs dans le cadre de l'organisation d'une réception à destination de clients/fournisseurs
  - Achat d'un bateau de plaisance utiliser pour développer ses relations d'affaires
  - Voyages offerts à des clients (potentiels)

38

38



Kluwer

*Q4 : Cas spécifiques : Exceptions à l'exclusion du droit à déduction pour les opérations effectuées à titre gratuit*

39



### **Exceptions à l'exclusion du droit à déduction pour les opérations effectuées à titre gratuit**

- Principe
  - ✓ Pas de déduction ou régularisation postérieure si une déduction à été opérée
- Exclusions
  - ✓ Les échantillons commerciaux
  - ✓ Les primes accordées en nature
  - ✓ Les cadeaux commerciaux de faible valeur
  - ✓ Les articles publicitaires
  - ✓ Les cadeaux de circonstance aux membres du personnel ou à leurs enfants
  - ✓ Les dons aux victimes d'une catastrophe
  - ✓ Les dons de surplus alimentaires et de biens de première nécessité
  - ✓ Dépenses engagées pour les membres du personnel

40

40

## Les échantillons commerciaux

### Principe

- ✓ Déduction est admise en ce qui concerne les produits destinés être distribués gratuitement à titre d'échantillon en vue de faire connaître le produit

### Conditions

- ✓ Frais doivent être admis comme charge professionnelle au regard de l'impôt sur les revenus
- ✓ L'échantillon doit être de la nature des produits fabriqués ou vendus

! Ne doit toutefois pas comporter un conditionnement particulier ni être offert sous une forme particulière, ni encore porter la mention expresse échantillon

### Charge de la preuve

- ✓ L'assujetti doit pouvoir apporter la preuve que les produits ont été distribués comme échantillon

41

41

## Les primes accordées en nature dans le cadre d'une promotion-vente

### Opérations visées

- ✓ Fourniture d'un bien de même nature ou non que le produit proposé à la vente
  - Vente de deux biens pour le prix d'un seul
  - Fourniture d'un objet lors d'achat de nourritures (p.ex. un jouet)
- ✓ Déduction de la TVA est admise pour l'ensemble
- Prix de vente couvre l'achat des biens 'offerts'

### Attention à la Problématique en matière de taux (problématique des offres-conjointes)

- ✓ Principe : ventilation du prix si les biens vendus conjointement sont soumis à un taux différent

42

42



## Les cadeaux commerciaux de faible valeur

### Biens visés

- ✓ Biens distribués dans le cadre de relations professionnelles (p.ex. les cadeaux de fin d'année)
- ✓ Généralement des biens de nature différente que ceux commercialisés par l'entreprise

**! Pas pour les prestations de services!**

### Conditions

- ✓ Distribution à des clients/fournisseurs:
- ✓ Cadeau ne concerne pas de boissons spiritueuses ni de tabacs manufacturés
- ✓ Prix d'achat ou valeur normale < 50 EUR HTVA
- ✓ Cadeau n'est pas un article publicitaire

**! Uniquement un cadeau par client et par année civile ! → Déduction que pour un seul cadeau**

43

43



## Les cadeaux commerciaux de faible valeur

### Bon à usage unique

- ✓ Peuvent être considérés comme cadeaux de faible valeur sous réserve du respect des conditions y relatives
- ✓ Généralement des biens de nature différente que ceux commercialisés par l'entreprise

44

44

## Les articles publicitaires

- Déduction de la TVA : 3 conditions**
  - ✓ Diffusion large et pas limité à une catégorie de clients/relations d'affaires
  - ✓ Faible valeur
  - ✓ Portent de manière apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice
- Biens visés**
  - ✓ Stylos, à bille, agendas, calendrier, clef USB, porte-clefs, etc.
- Biens non visés**
  - ✓ Vin, champagne même s'ils portent de manière durable le nom de l'entreprise
  - Concernent des cadeaux commerciaux de faible valeur

45

45

## Cadeaux de circonstance aux membres du personnel ou à leurs enfants

- Principe : avantage social à caractère privé**
  - ✓ Pas de déduction !
- Tolérance – 3 conditions**
  - ✓ Cadeaux à tous les enfants (jusqu'à un certain âge) ou tous les membres du personnels
  - ✓ Valeur < = 50 EUR HTVA
  - ✓ Ne peuvent concerner : tabacs manufacturés et boissons spiritueuses
- Périodicité ?**
  - ✓ 1 seul cadeau de circonstance par an peu importe le moment
  - Si plusieurs cadeaux de circonstance – déductibilité pour un 1 seul cadeau

46

46



## Les avantages sociaux à caractère collectif

### ❑ Principe

- ✓ Distribution gratuite de biens ou de services à titre gratuit pour l'ensemble du personnel
- ✓ Non-constitutif d'avantages de tout nature pour l'application du CIR

### ❑ Opérations visées

- ✓ Organisation d'une réception ou une fête
  - Nomination, lauréats du travail, fête de Saint-Nicolas et autres fêtes similaires
    - Demeurent exclus: catering (traiteur avec service sur place), boissons spiritueuses, tabacs manufacturés (article 45, §3, 1 à 3 CTVA)
- ✓ Construction et entretien d'un club-house, d'installations sanitaires, garderie d'enfants, service médical ou pharmaceutique, un terrain de sport;
- ✓ L'achat et l'entretien d'équipements de sport, d'instruments de musique

47

47



## Les avantages sociaux à caractère collectif

### ❑ Opérations visées (suite)

- ✓ La distribution gratuite de potage ou de boissons (café, thé, lait, bière..., à l'exception de boissons spiritueuses)
- ✓ La distribution gratuite de fruits comme en-cas pour la consommation immédiate pendant les heures de travail
- ✓ Le transport gratuit des ouvriers par autocar depuis leur domicile ou d'un endroit proche de leur domicile jusqu'à l'usine et vice-versa
- ✓ Fleurs, objets de décoration, nourriture et boissons (sans service traiteur sur place) utilisés lors d'une fête ou d'une réception organisée par l'employeur pour l'ensemble des membres du personnel (ou leurs enfants p.ex. Saint-Nicolas)

48

48





## Autres dépenses exposées pour le compte des membres du personnel

- ❑ Frais de déplacement et de séjour
  - ✓ Situation visée
    - Employé remet une note de frais (hôtel, restaurant, transport) à l'employé – dépenses exposées à l'occasion d'un déplacement professionnel
  - ✓ Déduction de la TVA, à condition que:
    - Les frais doivent faire l'objet d'une facture libellée au nom de l'employeur
    - Frais ne peuvent être exclus du droit à déduction par l'article 45, §3 CTVA
  - ✓ Rejet de déduction si :
    - Une indemnité forfaitaire, sans justification des dépenses réellement effectuées, est accordée
    - Les dépenses sont exposées au nom de l'employé (pas de factures au nom de l'employeur) – dérogation pour les frais de transport par chemin de fer, tram et autobus
    - Une indemnité kilométrique forfaitaire est accordée

49

49



Kluwer

*Q5 : Les conditions de forme ont-elles été respectées ?*

50

## Principe en matière de déduction

- ❑ Détenition d'une facture en bonne et due forme qui mentionne le numéro de TVA de l'acheteur (art. 3, §1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de l'A.R. n°3)
- ✓ Absence du numéro de TVA conduisait automatiquement au rejet du droit à déduction
  - Principe appliqué strictement par l'administration de la TVA en cas de contrôle

51

51

## Principe en matière de déduction

- ❑ Importance de la détention de la facture pour l'exercice du droit à déduction
  - ✓ Sur le plan des principe, le droit à déduction peut naître avant même l'émission de la facture ou encore l'encaissement du prix → survenance du fait générateur
  - ✓ Comment un assujetti pourrait-il déduire la TVA à défaut de détenir une facture?
    - P.ex. honoraires avocats/conseils fiscaux, consommation d'énergie, travaux immobiliers etc.
  - ✓ La facture est un élément indispensable afin d'assurer la neutralité de la TVA
    - Décharger l'assujetti du poids de la TVA
  - ✓ La facture permet ainsi au prestataire de porter en compte la TVA à son client et au client de déduire la TVA qui lui est portée en compte
  - ✓ La facture constitue également un élément essentiel pour les autorités fiscales dans l'exercice de leur mission de contrôle

52

52

### Principe en matière de déduction

- ❑ Importance de la détention de la facture pour l'exercice du droit à déduction
  - ✓ La facture constitue l'élément clef du droit à déduction
    - Permet à un assujetti de déduire la TVA avant même l'avoir payée à son fournisseur
  - ✓ La facture est également indispensable pour le prestataire/fournisseur
    - Unique moyen afin de remplir son obligation vis-à-vis du Trésor → versement de la TVA récoltée

53

53

### Principe en matière de déduction

- ❑ Evolution jurisprudentielle
  - ✓ Le fond prime sur la forme
    - La cour rappelle l'importance du mécanisme du droit à déduction
      - Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA
    - Déduction doit être admise si les conditions matérielles sont remplies, mêmes si certaines conditions formelles ont été omises
    - L'administration ne peut pas se limiter à l'examen de la facture, mais elle doit également tenir compte des informations fournies par l'assujetti dans la situation où la description n'est pas suffisamment précise

54

54



## Mise à jour de la doctrine administrative

### L'administration de la TVA a modifié sa position

#### ✓ Circulaire 2017/C/64 du 12 octobre 2017

- Si la facture est incomplète ou présente une irrégularité, l'administration évaluera le droit à déduction
  - Sur la base de la facture rectifiée; et/ou
  - en combinaison avec des pièces justificatives complémentaires qui indubitablement, se rapportent à la facture, qui sont communiquées par l'assujetti;

À condition que :

- les conditions de fond soient rencontrées; et
- que l'assujetti ne se soit pas rendu coupable de fraude ou de pratique abusive

**IMPORTANT : les factures rectifiées et/ou les pièces justificatives complémentaires doivent être communiquées avant la fin du contrôle fiscal**

55

55



## Influence sur le point de départ du délai de prescription

### Délai de prescription – règle

- ✓ Déduction dans un délai qui commence à courir le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle la TVA est devenue exigible et qui s'expire au 31 décembre de la 3<sup>ème</sup> année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible (article 4 de l'A.R. n°3)
- ✓ P.ex. : opération réalisée en mars 2020 – déduction possible jusqu'au 31 décembre 2023

56

56



## Influence sur le point de départ du délai de prescription

### Délai de prescription – règle (suite)

- ✓ Toutefois, dans le cadre de la procédure de remboursement de la TVA étrangère, le délai dans lequel le droit à déduction doit être exercé s'expire au 30 septembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible (article 12 de l'A.R. n° 56)
- ✓ P.ex. : achats de biens/services réalisés en mars 2020 – déduction possible jusqu'au 30 septembre 2021

57

57



## Influence sur le point de départ du délai de prescription

### Cas de figure visé

- ✓ Fournisseur/prestataire est amené à corriger ses factures relatives à une opération atteinte par le délai de prescription
- ✓ P.ex. : un assujetti belge a acheté des biens à un fournisseur français « en exemption de TVA » en 2018. Suite à un contrôle TVA, le fournisseur français souhaite corriger cette facturation en vue de porter une TVA française en compte à la société belge.
- ✓ Problème : la société belge ne pourrait *stricto sensu* obtenir le remboursement de la TVA via la procédure communément appelée « VAT REFUND »

58

58

## Influence sur le point de départ du délai de prescription

- ❑ La Cour de Justice clarifie les choses
  - ✓ Pour pouvoir déduire la TVA, l'assujetti doit être en possession d'une facture conforme au prescrit du Code de la TVA
  - ✓ Par conséquent, l'assujetti ne peut valablement exercer son droit à déduction que s'il est en possession de factures rectificatives
  - ✓ Selon la Cour l'on ne saurait, dans ces circonstances, refuser le droit à déduction à un assujetti, au seul motif que l'opération est atteinte par le délai de prescription
  - ✓ La conclure conclut que, dans ces circonstances, il y a lieu de retenir comme point de départ du délai de prescription la date d'émission des factures rectificatives.
    - CJUE, arrêt du 21 mars 2018, VOLKSWAGEN, C-533/16
    - CJUE, arrêt du 12 avril 2018, BIOSAFE-INDUSTRIA DE RECICLAGENS SA, C-8/17

59

59

## Influence sur le point de départ du délai de prescription

- ❑ Le législateur belge adapte sa législation
  - ✓ Le législateur a adapté l'article 13 de l'A.R n° 56 afin de le mettre en conformité avec la jurisprudence de la CJUE

60

60

## *Modalités d'exercice du droit à déduction*

61

## Méthodes de déduction prévues par le Code de la TVA

### Principe

- ✓ Application du prorata général de déduction ou de la méthode de déduction de l'affectation réelle

### Hiérarchisation des méthodes de déduction

- ✓ Code de la TVA :
  - Article 46, §1<sup>er</sup> du Code de la TVA : application du prorata général de déduction (règle)
  - Article 46, §2 du Code de la TVA : application de l'affectation réelle uniquement si demandée par l'assujetti ou imposée par l'administration
    - La demande pour l'affectation réelle peut intervenir au moment d'un contrôle (Cass. 10/02/2012)
- ✓ Jurisprudence européenne :
  - Déduction directe et immédiate de la TVA pour les frais qui présentent un lien direct et immédiat avec une opération ouvrant droit à déduction en aval et ce, même si l'assujetti applique la règle du prorata général de déduction (CJUE, C-496/11, Portugal Telecom, 6 septembre 2012)
    - Privilégie la méthode de déduction de l'affectation réelle
- ✓ Position administrative
  - Application de la méthode de l'affectation réelle à privilégier « pour éviter les difficultés que présenterait une modification de leur régime de déduction résultant d'une notification administrative imposant un tel système ».

62

62

## Prorata général de déduction

### ☐ Calcul

- ✓ Etablissement du prorata général de déduction suivant une fraction
  - Opérations ouvrant droit à déduction
  - (opérations ouvrant droit à déduction + opérations exemptées de TVA)
- ✓ Application du % de déduction sur tous les achats indistinctement de la destination des biens et services
- ✓ Avantage :
  - Facile à mettre en œuvre au niveau comptable
- ✓ Inconvénient:
  - Déduction limitée même pour des dépenses intégralement affectées à un secteur d'activité ouvrant droit à déduction
  - Déduction figée

63

63

## Méthode de déduction de l'affectation réelle

### ☐ Quand appliquer ?

- ✓ Existence de secteurs d'activités distincts
- ✓ Possibilité de pouvoir déterminer la destination des biens/services au moment de l'achat
- ✓ Prorata général de déduction permet une déduction trop importante/inégale

### ☐ Méthode de l'affectation réelle: principe

- ✓ Déduction intégrale de la TVA grevant les dépenses affectées à une activité ouvrant droit à déduction
- ✓ Aucune déduction de la TVA grevant les dépenses affectées à une activité n'ouvrant pas droit à déduction
- ✓ Déduction partielle de la TVA grevant les dépenses qui sont affectées aussi bien à une activité ouvrant droit à déduction qu'à une activité n'ouvrant pas droit à déduction
  - Application de proratas spéciaux
  - En principe, soumission pour accord à l'administration de la TVA des proratas spéciaux qui sont utilisés

64

64





## Méthode de déduction de l'affectation réelle

### Avantages

- ✓ Possibilité d'optimiser aisément le droit à déduction;
- ✓ Droit à déduction modulable

### Inconvénients

- ✓ Exige un paramétrage spécifique du logiciel comptable
- ✓ Formation des personnes chargées de l'encodage des factures

65

65



# Questions ?

#### LVMA Tax Consulting Srl

Drève Richelle n° 161 bte 80  
1410 Waterloo

Michael Annaert  
Conseil fiscal certifié

+32 472 19 44 79  
m.annaert@lvma-consulting.be

66