

# Les conditions de déduction des frais de voyage et de séjour en Belgique et à l'étranger

## L'impôt sur les revenus et la TVA

Pierre-François Coppens  
Conseil fiscal IEC, juriste  
Service d'étude de l'IEC

Vincent Sepulchre  
Administrateur délégué de la SCRL-FS S.O.G.E.F.  
Professeur à l'École supérieure des sciences fiscales  
Maître de conférences HEC – ULB

### Introduction

Comme chaque année, l'administration fiscale a choisi d'examiner de plus près certaines dépenses ou de cibler certains secteurs d'activité.

Il ressort de la dernière réunion de concertation entre les représentants des associations professionnelles et du SPF Finances, tenue le 15 septembre 2014, que diverses actions de contrôle sont programmées.

Le principal axe de contrôle, dans les mois à venir, concerne la déduction des frais de voyage. Les voyages privés seront systématiquement traqués et taxés au titre d'avantage de toute nature.

Les conseils fiscaux et experts-comptables devront donc faire preuve de vigilance, dès lors qu'ils se trouvent confrontés à de tels frais postulés par leurs clients.

Il leur incombe d'informer leurs clients des conséquences d'un rejet par le fisc de telles dépenses.

Dans ce contexte, il nous a paru utile de dresser un état de lieux des règles de déduction des frais de voyage et des frais de séjour, tant en matière d'impôt sur les revenus que sur le plan de la TVA.

L'occasion aussi de dresser un bref exposé du régime de déduction des indemnités forfaitaires octroyées par un employeur à ses travailleurs en mission en Belgique ou à l'étranger.

### A. Volet impôts sur les revenus

#### 1. Les séminaires et congrès à l'étranger et séjours offerts à l'étranger par un sponsor

##### *Position administrative*

Le fisc a toujours été méfiant à l'égard des contribuables qui inscrivent et déduisent des frais de séminaires à l'étranger dans leur comptabilité.

Il y a plus de dix ans, l'administration avait déjà émis à ce propos une circulaire<sup>1</sup>, toujours d'actualité, relative au traitement des dépenses qui sont exposées notamment par les titulaires d'une profession libérale en vue d'assister à des « séminaires dans des lieux de villégiature exclusifs et idylliques ».

L'administration y précise que de tels frais doivent être soumis à « un examen scrupuleux » par le fonctionnaire taxateur. De tels frais, poursuit la circulaire, ne peuvent être déduits à titre de frais professionnels dans la mesure où :

- ils n'ont pas été faits en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables ;
- ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels.

Cela implique notamment que doivent être totalement exclus des frais professionnels déductibles :

- tous les frais relatifs au voyage ou au séjour (y compris les frais d'hôtel et de restaurant) du conjoint du contribuable ;
- tous les frais se rapportant au divertissement, au tourisme et à la gastronomie qui sont combinés avec les activités de formation ;
- tous les frais de voyage et de séjour exagérés et les frais d'hôtel et de restaurant excessifs du contribuable.

Et la circulaire de poursuivre en ces termes : dans la mesure où les frais du contribuable peuvent bien être pris en considération, ils doivent, dans les circonstances envisagées, être limités à 50 % (actuellement 69 %).

### **Quelques illustrations jurisprudentielles**

À propos de frais de séminaires qui se donnent dans des lieux de villégiature, la jurisprudence est assez partagée. Dans ce cas d'espèce soumis un Tribunal de première instance de Liège<sup>2</sup>, un médecin avait participé à un séminaire médical dans une station de ski. Deux amis avaient accompagné le médecin, mais n'étaient toutefois pas inscrits à ce séminaire. L'administration admit que les frais du médecin présentaient, pour partie, un caractère déductible, car le séminaire était dans le prolongement de la spécialisation professionnelle. Seule la moitié des frais fut admise. Quant aux frais de séjour des deux autres personnes accompagnantes, ils furent rejetés intégralement (y compris les frais de voyage).

Dans son jugement du 22 avril 2004, le Tribunal de première instance de Liège ne valida pas le point de vue du fisc et accepta l'intégralité des frais exposés par le médecin qui avait suivi le séminaire (les frais des deux autres compagnons étant fort logiquement jugés non déductibles). Selon le juge, « le fait que le séminaire soit combiné à des vacances de ski ne supprime pas le lien direct qui existe entre les activités professionnelles et la formation suivie par le contribuable, ni la réalité des frais exposés pour se rendre vers le lieu du congrès et pour y participer ». Un élément d'appréciation important qui pesa dans la balance et contribua à cette décision favorable est qu'un tel séminaire était reconnu par l'INAMI dans le cadre de la formation permanente des médecins.

Le juge note aussi que les voyageurs n'avaient pris qu'une seule voiture pour se rendre à la station de ski. Il s'ensuit que ces frais ne représentent aucun surcoût par rapport au voyage fait seul. La déduction des frais de voyage doit donc être admise intégralement. Le juge apprécie en revanche beaucoup moins que le médecin ait tenté de déduire les frais de séjour des compagnons de voyage. Un accroissement d'impôt, certes réduit de 50 % à 10 %, fut en conséquence infligé au médecin.

La Cour d'appel d'Anvers fut nettement moins clémente dans son arrêt du 3 février 2004.<sup>3</sup> L'affaire concerne ici un kinésithérapeute qui a déduit des frais de séjour relatifs à un congrès d'hiver à Olang et à Crans-Montana. La cour valide la taxation du fisc qui a rejeté de telles dépenses, car la réalité des congrès n'est pas démontrée. L'administration doute du caractère professionnel de ces « vacances de ski » et de la participation aux deux congrès. Dans son arrêt, la cour note par ailleurs qu'il n'est pas démontré que les hôtels ont des salles de congrès. Les « orateurs » sont tous de Turnhout et alentours (où est domicilié le kinésithérapeute), ce qui renforce le caractère suspect de ce séjour. Les frais sont donc jugés non déductibles.

Épinglons ce jugement du Tribunal de première instance de Louvain du 8 février 2008<sup>4</sup> qui admet le caractère mixte de frais de voyage : au cours de l'année 1998, le demandeur était assistant à la KULeuven et avocat. Il a déclaré ses frais professionnels réels pour sa profession d'avocat. Le demandeur a déduit à 50 % le prix de participation à quelques voyages qui ont été effectués dans le cadre de VRG-Alumni (les juristes de l'association ayant fait leurs études à la KU-

<sup>1</sup> Circulaire AFER n° 4/2002 du 19 février 2002.

<sup>2</sup> Civ. Liège, 22 avril 2004, *Le Fiscologue*, n° 935, 7 mai 2004, p. 2.

<sup>3</sup> Anvers, 3 février 2004, R.G. n° 1997/FR/209, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

<sup>4</sup> Civ. Louvain, 8 février 2008, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

Leuven), à titre de frais de représentation. Le demandeur n'a déduit que le montant des déplacements en ce qui concerne ces voyages, et non les dépenses qui ont été effectuées sur place. Il s'agit de voyages qui ont été organisés par l'association d'anciens étudiants de la Faculté de droit de la KULeuven. Seuls des juristes ayant terminé leurs études, avec éventuellement leur partenaire, participent à ces voyages. Le dossier fiscal révèle que le demandeur travaillait majoritairement comme avocat pour d'autres avocats. Les voyages ont dès lors été effectués avec des clients potentiels et le montant de 50 % des déplacements peut être admis à titre de frais professionnels.

Le cas d'espèce soumis à la Cour d'appel de Mons<sup>5</sup> concerne un avocat et son épouse exerçant la profession de kinésithérapeute. Le couple avait déduit des frais de séjour au domaine thermal de Mondorf et prétendait que ces frais de séjour à l'étranger au domaine thermal de Mondorf sont bien déductibles à titre de frais professionnels, d'une part, parce que ces frais de séjour ont contribué à la formation permanente et au recyclage des connaissances de Mme B. dans des techniques de traitements kinésithérapeutiques originales et innovantes (hydrothérapie, sophrologie, ostéopathie, thalassothérapie...), d'autre part, parce qu'ils ont contribué à la remise en forme et au développement d'une parfaite motricité individuelle et aquatique de la kinésithérapeute elle-même.

Selon le juge, le libellé particulièrement vague des factures litigieuses ne permet pas d'apporter cette preuve. Le domaine thermal de Mondorf à Mondorf-les-Bains (Luxembourg) comprend un complexe hôtelier 4 étoiles, des thermes et un centre de *fitness*, et ne dispense aucun cours de formation ni stage de recyclage. Bien qu'il soit possible d'y suivre des cures thermales à des fins thérapeutiques, l'épouse du kinésithérapeute ne démontre nullement que son séjour lui aurait permis de se familiariser avec ce type de soins et dépasserait le cadre strictement privé d'un séjour de repos et de remise en forme en compagnie de son mari. De surcroît, souligne le juge, les factures ont été émises au nom de son époux, avocat, et se rapportent à des périodes de vacances (Pâques et Toussaint). À défaut de preuve d'une quelconque formation ou information professionnelle dispensée lors de ces séjours, le tribunal conclut que les éventuels soins – non détaillés – prodigués à Mme B. ne peuvent avoir qu'un caractère personnel et ne sont pas fiscalement déductibles.

À l'impôt des sociétés, relevons ce jugement du Tribunal de première instance de Namur du 23 février 2012.

Une société a pour objet l'exercice de la médecine par le ou les associés qui la composent, et plus particulièrement la spécialité de la gastro-entérologie ou une spécialité apparentée à celle-ci.

L'administration fiscale entend refuser la déduction par la société de frais de congrès d'un montant de 49.500 EUR (notamment, voyages à Bali, Bangkok et en Crète) au motif que ces frais sont en réalité afférents à des voyages d'agrément, la société restant en défaut de démontrer la nature professionnelle des frais exposés.

Selon le juge, les frais de congrès, de cours et de séminaires exposés par le contribuable constituent des frais professionnels, dès lors qu'ils visent à permettre à l'intéressé d'acquérir des connaissances nouvelles lui permettant d'offrir à sa clientèle des possibilités de traitements différents, mais ne sortant pas du cadre de son activité professionnelle.

Toutefois, précise le tribunal, lorsque de telles formations n'apparaissent que comme un incitant à un séjour récréatif à l'étranger, seuls les frais d'inscription pourraient, le cas échéant, être déduits, à l'exclusion des frais de voyage et de séjour.

En l'espèce, contrairement à l'opinion de l'administration, il n'apparaissait pas que les congrès suivis par le dirigeant de la requérante étaient étrangers à l'exercice de la profession de médecin spécialiste en gastro-entérologie, mais au contraire, qu'ils visaient à lui donner l'occasion d'acquérir des connaissances nouvelles lui permettant d'offrir à sa clientèle des possibilités de traitements différents, mais ne sortant pas du cadre de la médecine précitée.

Cependant, dans ce cas et conformément aux principes rappelés ci-avant, seuls les frais d'inscription pouvaient être pris en compte, à l'exclusion des frais de voyage et de séjour.

À l'examen des éléments produits par la requérante, le tribunal ne dispose néanmoins d'aucun élément qui permettrait de ventiler, d'une part, les frais d'inscription, d'autre part, les frais de voyage ou de séjour.

Comme la société ne rapporte pas la preuve qui lui incombe, le juge se voit obligé de déclarer non fondé le recours intenté par la société.

<sup>5</sup> Mons, 19 décembre 2012, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

Évoquons enfin ce jugement du Tribunal de première instance de Mons, rendu le 15 juillet 2011.<sup>6</sup> Le litige porte sur la déduction à titre de dépenses professionnelles des frais de cinq séminaires auxquels un médecin généraliste de la région de Charleroi a participé durant l'année 2005, trois séminaires organisés par une ASBL médicale, respectivement à Lisbonne au Portugal, à Étaples et à Carcassonne en France, et deux séminaires organisés par le contribuable lui-même en Grèce et en Asie Mineure. Contrairement à l'administration, le tribunal va admettre la déductibilité de principe des frais de séminaires litigieux, dans la mesure où il résulte des programmes des séminaires et des syllabus déposés par les demandeurs en leur dossier que les différents voyages ont donné l'occasion aux participants, dont faisait partie N., d'acquérir de nouvelles connaissances dans le domaine de la médecine générale et d'échanger leurs expériences professionnelles sur différents cas ou pathologies. Le juge estime qu'il y a lieu de limiter à 50 % la déduction à titre de dépenses professionnelles des frais exposés par N. pour participer aux voyages susvisés.

Il ressort de cette revue de jurisprudence que le fait que les séminaires se tiennent dans un lieu de villégiature attractif ne supprime pas le lien direct existant entre la formation suivie et les activités professionnelles de l'intéressé.

La déduction est toutefois limitée (souvent de moitié) par le juge, car même si des contacts informels se nouent sans aucun doute au cours des repas et des activités culturelles du groupe, en général et au vu des programmes des différents voyages, la partie séminaire proprement dite – correspondant au volet scientifique du voyage – n'occupait que quelques heures par jour.

En toutes circonstances, il conviendra de se ménager la preuve du lieu et de la date du séminaire et de conserver le programme détaillé, les supports produits à cette occasion et la liste des orateurs et participants.

### **Les congrès de médecins à l'étranger**

L'administration a émis une circulaire du 29 mai 2008<sup>7</sup> qui détermine le mode de calcul de l'avantage de toute nature à attribuer par les firmes pharmaceutiques à des médecins assistant à des congrès scientifiques. Cette circulaire fixe des principes et des modalités pratiques qui influenceront sans conteste les fonctionnaires fiscaux confrontés à des événements de nature similaire à de tels congrès.

Il ressort de cette circulaire que la participation à un congrès scientifique oblige l'entreprise pharmaceutique à établir des fiches 281.50 pour les médecins.

En effet, selon la circulaire : « les frais supportés par les entreprises pharmaceutiques pour la participation des prestataires de soins à des congrès, séminaires et journées d'étude sont, en règle générale :

- des frais professionnels déductibles dans le chef des entreprises pharmaceutiques, pour autant que les avantages accordés aux prestataires de soins soient, conformément aux dispositions de l'article 57, 1°, du CIR 1992, justifiés par la production de fiches 281.50 et d'un relevé récapitulatif 325.50 ;
- des avantages de toute nature imposables dans le chef des prestataires de soins indépendants, du fait qu'ils sont perçus dans le cadre de leur activité professionnelle.

Lorsque l'avantage (recueilli en l'occurrence par les prestataires de soins indépendants) entraîne une réduction totale ou partielle des frais professionnels du bénéficiaire, le n° 36/19 du Com.IR 1992 précise que :

- d'une part, le montant de l'avantage doit être intégralement ajouté au revenu brut du bénéficiaire ;
- d'autre part, le montant correspondant à l'avantage peut être repris parmi les frais professionnels du bénéficiaire, dans la mesure où cela concerne des dépenses qui, si elles avaient été faites par le bénéficiaire de l'avantage lui-même, auraient eu le caractère de frais professionnels ».

Lorsque l'intervention de l'entreprise pharmaceutique couvre aussi des frais de restaurant (frais de petit déjeuner, de déjeuner, autres frais de repas...), la partie correspondant à ces frais n'est déductible qu'à concurrence de 69 % (application de l'article 53, 8°bis, du CIR 1992). Cette partie peut être fixée forfaitairement à 8 % du montant de l'avantage (qui dans ce cas est égal au coût total du séminaire).

Dans sa circulaire, l'administration donne l'exemple suivant.

Un chirurgien est invité par une entreprise pharmaceutique à participer durant trois jours à un congrès scientifique à Rome. L'entreprise pharmaceutique intervient directement et complètement dans l'ensemble des frais de participation du chirurgien au congrès : les frais d'inscrip-

<sup>6</sup> Civ. Mons, 15 juillet 2011, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

<sup>7</sup> Circulaire Ci.RH.243/589.859 (AFER 19/2008) du 29 mai 2008.

tion, les frais de déplacement, les frais de séjour et les frais liés aux repas. Le prix total revient à 3.000 EUR par participant, en ce compris 500 EUR pour le billet d'avion et les transferts. Avant de confirmer sa participation, le chirurgien a adressé à l'entreprise pharmaceutique une demande expresse pour se faire accompagner de son épouse. Il a également demandé à prolonger son séjour de trois jours à titre privé et à ses propres frais pour une visite privée dans la ville romantique de Rome. Prix estimé : 2 000 EUR. L'intervention de l'entreprise pharmaceutique dans les frais de déplacement doit être limitée à 3/6<sup>es</sup> du prix total, à savoir 250 EUR (500 × 3/6). Les autres frais de déplacement (250 EUR) sont à charge du chirurgien. En ce qui concerne la participation du chirurgien au congrès scientifique, l'entreprise pharmaceutique ne peut donc prendre en charge que 2.750 EUR (3.000 – 250). L'entreprise pharmaceutique établit, au nom du chirurgien, une fiche individuelle 281.50 qui mentionne le numéro de visa et l'avantage de toute nature à concurrence de 2.750 EUR. Le chirurgien doit reprendre le montant de 2.750 EUR dans ses revenus. Le montant que le chirurgien peut effectivement déduire à titre de frais professionnels est déterminé comme suit :

- frais de restaurant : 8 % du prix total pour la participation au congrès scientifique, donc  $3.000 \times 8 \% = 240$  EUR, dont on peut déduire 69 %, soit  $240 \times 69 \% = 165,60$  EUR ;
- autres frais : intervention totale de l'entreprise pharmaceutique moins les frais de restaurant (2.750 EUR – 240 EUR) = 2.510 EUR, intégralement déductibles ;

→ montant des frais professionnels déductibles :  
 $165,60 + 2.510 = 2.675,60$  EUR.

Les frais de voyage et de séjour de son épouse et la prolongation de son propre séjour (au total 2.000 EUR), majorés des frais de déplacement non pris en charge par l'entreprise pharmaceutique (250 EUR), sont qualifiés de dépenses personnelles et ne sont pas déductibles.

### **Les séjours à l'étranger offerts à des invités par un sponsor**

Dans une circulaire<sup>8</sup>, l'administration précise sa position à propos de voyages à l'étranger qui sont offerts par des *sponsors* à leurs invités.

De tels voyages doivent être considérés comme des avantages imposables dans le chef de l'invité, lorsqu'il ressort

clairement des faits qu'il a bénéficié de cette invitation, en raison de l'activité professionnelle qu'il exerce.

Les invités peuvent être soit :

- les fournisseurs du *sponsor*, dont entre autres les fournisseurs de marchandises, de matériaux, mais aussi les fournisseurs de services tels les avocats attitrés, le comptable externe, le fiscaliste externe, le conseiller en prévention externe, etc. ;
- les clients du *sponsor*. Sont ici visés les clients qui, en raison de leur activité professionnelle, acquièrent des marchandises, des produits, des services auprès du *sponsor*.

Une exception est toutefois prévue à cette imposition de principe : il se peut que le *sponsor* charge, par exemple, l'un de ses travailleurs d'accompagner une relation commerciale à l'occasion de l'un des déplacements à l'étranger précités.

S'il apparaît que le travailleur effectue le voyage purement et simplement sur ordre de son employeur et qu'il l'effectue donc dans le cadre de l'exercice normal de son activité professionnelle, il est alors possible que ce voyage doive plutôt être assimilé à un voyage de travail (frais propres à l'employeur) plutôt qu'à un voyage d'agrément (imposable au titre d'un avantage de toute nature dans le chef du bénéficiaire). Ces voyages ont en ce cas un caractère professionnel.

La question de savoir si un voyage constitue un voyage d'affaires ou bien un voyage d'agrément doit en toutes circonstances être examinée à la lumière des éléments de fait.

Pour le surplus, les voyages visés dans la présente note ne doivent pas être considérés comme des avantages imposables dans le chef de la personne invitée, lorsqu'il ressort clairement des faits que l'invitation visée n'a pas été obtenue en raison de l'activité professionnelle qu'elle exerce. C'est notamment le cas lorsque le *sponsor* organise un concours ouvert aux consommateurs avec pour prix la participation à un déplacement à l'étranger avec un club sportif ou lorsque ledit voyage est offert à un particulier n'ayant aucune relation professionnelle directe ou indirecte avec le *sponsor*. En pareil cas, l'avantage n'est pas obtenu en raison ou à l'occasion de l'exercice d'une activité professionnelle du bénéficiaire et en cela ne répond pas à la condition de base pour la détermination d'un avantage imposable.

La circulaire évoque le cas suivant : un constructeur automobile, *sponsor* d'un club sportif invite, dans le cadre d'une convention de *sponsoring*, un concessionnaire à prendre part à un déplacement de ce club sportif à l'étranger. Dans

<sup>8</sup> Circulaire n° Ci.RH.241/603.725 (AFER 56/2010) du 6 août 2010 complétée par l'*addendum* du 3 septembre 2013.

la mesure où ce concessionnaire prend part à ce déplacement en raison de sa relation professionnelle avec le *sponsor*, un avantage de toute nature imposable est établi. Le billet d'entrée à la compétition à l'étranger même ne constitue toutefois pas un avantage de toute nature imposable.

Si en revanche, ce même constructeur automobile invite un particulier client chez l'un de ces concessionnaires pour le même déplacement à l'étranger, il n'existe aucune relation professionnelle entre le constructeur/concessionnaire et le particulier client, et ce dernier n'a pas obtenu l'invitation en raison de l'activité professionnelle qu'il exerce. En pareil cas aucun avantage de toute nature ne sera retenu.

## 2. Séjours en Belgique ou à l'étranger et frais propres à l'employeur

### Principes

Les travailleurs qui partent en mission de service à l'étranger pour le compte de leur employeur doivent assumer des dépenses de voyage et de séjour liées à de telles missions. Ces frais incombent à l'employeur. Dès lors, si l'employeur décide d'octroyer à son travailleur des indemnités de séjour forfaitaires journalières dans le cadre de telles missions à l'étranger, ces indemnités peuvent, sous certaines conditions et dans des limites déterminées, être considérées comme un remboursement de frais propres à l'employeur.

### Les remboursements de frais de séjour en Belgique

Les employeurs du secteur privé peuvent accorder à leurs travailleurs une indemnité forfaitaire en remboursement des frais supportés pour leurs voyages de service en Belgique. Cette indemnité couvre le repas du midi et éventuellement le supplément pour séjour de nuit qui comprend le repas du soir, la nuitée ainsi que le petit déjeuner.

À la suite d'une modification applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014 (résultant d'une grande enquête réalisée par le ministre des Finances), le calcul des indemnités a été modifié. Il n'est notamment plus fait de distinction selon les catégories de travailleurs. Les indemnités journalières sont les suivantes :

Un déplacement de service d'un minimum de cinq heures sur ordre de l'employeur est requis pour pouvoir bénéficier de l'indemnité forfaitaire. Pour rappel, les déplacements de plus de cinq heures et de moins de huit heures couvrant la période entre midi et 14 heures donnent lieu à l'octroi de l'indemnité prévue pour les déplacements de huit heures au moins.

### Montants valables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014

	Déplacement par journée calendrier		Supplément pour la nuit	
	Plus de 5 heures à moins de 8 heures	8 heures et plus	Logement aux frais du membre du personnel	Logement gratuit
Tout type de personnel	€ 3,82	€ 19,22	€ 43,78	€ 23,04

Les frais de logement représentent les remboursements des frais de repas du soir, de logement proprement dit et de petit déjeuner.

Le logement gratuit vise l'hypothèse où le travailleur loge dans la famille, chez des amis, des connaissances, des collègues et aucun paiement ne lui est demandé.

### Les remboursements de frais de séjour à l'étranger

Lorsque l'État accorde des indemnités forfaitaires à son personnel pour des voyages à l'étranger, celles-ci constituent une norme sérieuse et sont exonérées dans le chef de leurs bénéficiaires.

Certaines conditions sont toutefois à respecter : il faut d'abord que les indemnités forfaitaires journalières soient situées dans le contexte d'un voyage de service. Le voyage de service, tel que défini par la circulaire, s'entend d'« une mission de courte durée à l'étranger au service effectif de l'employeur ou de la société pour laquelle le contribuable est travailleur ou dirigeant d'entreprise ».<sup>9</sup> Toute prolongation volontaire du séjour effectué par le contribuable ne sera pas considérée comme un voyage de service.

La durée du séjour doit être courte, ce qui signifie que le séjour doit être de trente jours au maximum. La circulaire n'établit pas de limites quant au nombre de voyages de service qu'il serait possible d'effectuer sur une année, mais il est évident qu'on ne peut pousser le raisonnement à l'extrême et dire que onze voyages de service, ayant chacun une durée de trente jours, seraient acceptés par l'administration fiscale.

Si la période de trente jours consécutifs est dépassée, les dépenses faites pour l'employeur ou la société peuvent toujours être considérées comme des frais propres à l'em-

<sup>9</sup> Circulaire n° Ci.RH.241/534.514 (AFER 17/2006) du 11 mai 2006, nos 15 et 16.

ployeur, si le remboursement est accompagné de documents probants.

Les montants sont censés couvrir les frais de repas et les autres menues dépenses. Ils ne couvrent pas les frais de logement, ni les frais de déplacement ou de voyage vers l'étranger et le retour. Par menues dépenses, il convient d'entendre, entre autres, le transport sur place dans le pays de destination – tels que tram, bus, métro, ou taxi –, les boissons et en-cas, les communications téléphoniques locales et les pourboires.

Lorsque les frais de logement sont remboursés ou pris en charge par l'employeur et qu'ils comprennent également certains repas ou certaines menues dépenses, les indemnités forfaitaires de séjour doivent être, sur une base journalière, et selon le cas, diminuées de :

- 15 % de l'indemnité forfaitaire journalière de séjour pour le petit déjeuner ;
- 35 % de l'indemnité forfaitaire journalière de séjour pour le repas de midi ;
- 45 % de l'indemnité forfaitaire journalière de séjour pour le repas du soir ;
- 5 % de l'indemnité forfaitaire journalière de séjour pour les menues dépenses.

Les indemnités prévues par la circulaire ne pourront être perçues par le travailleur que pour autant que ce dernier effectue un voyage de service dont la durée n'est pas inférieure à un jour entier d'absence, à savoir un voyage de service dont l'aller et le retour s'effectuent au cours des mêmes vingt-quatre heures, avec une absence d'au moins dix heures entre le moment où ce dernier quitte son lieu de travail et le moment où il revient.<sup>10</sup>

Pour les jours de départ et d'arrivée, l'indemnité non imposable est réduite de moitié.

Pour les voyages de service de moins de dix heures, seul le remboursement des frais justifiés sur la base de documents probants est considéré comme un remboursement de frais propres à l'employeur.

Une indemnité forfaitaire journalière de 37,18 EUR<sup>11</sup> peut toujours être appliquée et sera toujours acceptée par l'administration fiscale.

Toutefois, l'administration et l'ONSS acceptent que l'employeur se base sur les indemnités forfaitaires journalières réparties par pays que le SPF Affaires étrangères octroie à ses propres fonctionnaires. La liste des pays et des montants correspondants fait l'objet chaque année d'un arrêté ministériel.

Voici une liste de divers pays avec le montant forfaitaire autorisé à titre d'indemnité journalière à partir du 1<sup>er</sup> avril 2014 :

Allemagne	EUR	93,00
France	EUR	95,00
Espagne	EUR	87,00
Luxembourg	EUR	92,00
Pays-Bas	EUR	93,00
Royaume-Uni	GBP	101,00
Autriche	EUR	95,00
Singapour	SGD	105,00
Italie	EUR	95,00
Danemark	EUR	105,00
Portugal	EUR	84,00
Russie	USD	105,00
USA	USD	105,00
Chine	CNY	83,00
Congo	XAF	105,00
Maroc	MAD	105,00
Turquie	TRY	75,00
Israël	ILS	105,00
Pologne	EUR	72,00

Ces montants constituent ce que l'on peut considérer comme étant un « second plafond » admis par l'administration fiscale, qui ne demandera pas la preuve des dépenses journalières effectuées dans ces pays.

Bien entendu, il est permis de dépasser les indemnités prévues ci-dessus, mais alors il faudra apporter la preuve que l'indemnité est, d'une part, destinée à couvrir des frais qui sont propres à l'employeur, d'autre part, réellement consacrée à de tels frais.<sup>12</sup>

## B. Volet TVA

En matière de TVA, il n'y a aucune disposition spécifique quant aux frais de voyage ; on leur appliquera les règles des principes de taxation, de localisation et de déduction.

<sup>10</sup> Circulaire n° Ci.RH.241/534.514 (AFER 17/2006) du 11 mai 2006, n° 17.

<sup>11</sup> Circulaire n° Ci.RH.241/534.514 (AFER 17/2006) du 11 mai 2006, n° 8.

<sup>12</sup> Bull. Q. et R., Chambre, sess. ord. 2005-2006, question n° 115 du 15 mars 2006, p. 22196 (M. Casaer).

## 1. L'importance des règles de localisation des prestations de services liées aux frais de voyage et de séjour

La transposition de la directive 2008/8/CE du 12 février 2008 relative à la modification des règles qui régissent le lieu des prestations de services, dont l'objectif est d'imposer, dans la mesure du possible, le service à l'endroit où il est effectivement consommé, a occasionné, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, un changement important dans l'application des critères de localisation des prestations de services ; ces derniers sont, en effet, totalement modifiés en fonction de la qualité du preneur du service : soit il est un assujetti, soit il est un non-assujetti.

En matière de relations *B to B*, la règle générale de la localisation d'un service rendu à un preneur assujetti se situe à l'endroit où ce dernier a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable auquel la prestation est effectivement effectuée. À défaut de tels établissements, c'est le lieu où le preneur a élu son domicile ou sa résidence habituelle (article 21, § 2, du Code de la TVA).

Cette règle vaut, moyennant certaines exceptions, pour tous les services. Plus particulièrement, en matière de frais de voyage, cette règle contient les exceptions suivantes.

### **Services relatifs aux biens immeubles (comprenant les hôtels)**

La localisation est toujours l'endroit où est situé l'immeuble (article 21, § 3, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA).

### **Transports de passagers**

Il s'agit de l'endroit où s'effectue le transport proportionnellement aux distances parcourues (article 21, § 3, 2<sup>o</sup>, du Code de la TVA).

Notons, à ce propos, que si ces opérations ont lieu en Belgique, sont exemptées de la taxe les prestations de services relatives aux transports maritimes de personnes, aux transports aériens internationaux de personnes et aux transports de bagages et de voitures automobiles, accompagnés de voyageurs dans le cas de ces transports, conformément à l'article 41, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA.

### **Accès à des manifestations ou activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires**

Le lieu de prestations de services **donnant accès** à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scienti-

fiques, éducatives, de divertissement ou similaires, ainsi que les prestations accessoires à ces services d'accès, est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu (article 21, § 3, 3<sup>o</sup>, du Code de la TVA).

### **Services de restaurant et de restauration**

Les activités de restaurant et de restauration sont réputées avoir lieu à l'endroit où les plats sont consommés (article 21, § 3, 4<sup>o</sup>, du Code de la TVA).

### **Services de restaurant et de restauration pour la consommation à bord de navires, aéronefs ou de trains**

Le lieu de ces prestations de services qui sont matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de l'Union européenne se situe au lieu de départ du transport des passagers (article 21, § 3, 6<sup>o</sup>, du Code de la TVA).

### **Location de moyens de transport de courte durée**

La prestation de services consistant en la location de courte durée d'un moyen de transport est localisée à l'endroit où ce moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur (article 21, § 3, 5<sup>o</sup>, du Code de la TVA).

### **Vente de voyages par les agences de voyages**

La prestation de services fournis par une agence de voyages, consistant en des opérations constitutives ou relevant d'un voyage, que cette agence de voyages fournit au voyageur, est réputée se situer à l'endroit où l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation de services (article 21<sup>ter</sup> du Code de la TVA).

Il y a lieu d'entendre par (article 1<sup>er</sup>, § 7, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, du Code de la TVA) :

- 1<sup>o</sup> « voyages » : les ensembles alliant des prestations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou autres, les séjours à forfait, comprenant notamment le logement, les circuits touristiques, ainsi que la mise en œuvre d'une ou plusieurs prestations constitutives de ces ensembles ou qui s'inscrivent en relation avec eux ;
- 2<sup>o</sup> « agence de voyages » : quiconque, dans la mesure où il exerce son activité comme suit, organise et vend, en nom propre, aux voyageurs, des voyages visés au 1<sup>o</sup>, qu'il réalise en utilisant les biens et les services que d'autres lui fournissent à cet effet.



## 2. Principes généraux en matière de déduction, lorsque la TVA est belge

### Principes

Il apparaît nettement de l'article 1<sup>er</sup>, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, de la directive TVA 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée que 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.

Il y a donc ouverture d'un droit à déduction de la TVA grevant les biens et les services acquis par une personne, dès lors que plusieurs conditions sont remplies (article 45, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA ; article 167 de la directive 2006/112/CE).

- 1° Seul un assujetti peut avoir un droit à déduction.
- 2° Cet assujetti acquiert des biens ou des services.
- 3° Ces biens et ces services acquis par l'assujetti doivent être grevés de la TVA.
- 4° Cet assujetti doit effectuer des opérations à la sortie (livraisons de biens et prestations de services) ouvrant droit à déduction.
- 5° Il doit exister, entre les biens et services acquis et les opérations à la sortie ouvrant droit à déduction, un lien direct.

En principe, dès qu'une TVA belge doit être payée, pour des livraisons de biens, des prestations de services, des acquisitions intracommunautaires ou des importations effectuées en Belgique, l'assujetti qui a droit à déduction **peut déduire cette TVA, si** le bien ou le service est normalement destiné à effectuer des opérations visées au 4° ci-dessus. Peu importe que le bien ou le service en cause ait un lien direct et immédiat avec une opération particulière ouvrant droit à déduction, telle que l'achat de matériaux ou stock destinés à la revente, ou avec l'ensemble de l'activité économique, via les frais généraux ou les biens d'investissement, du moment que ce bien ou ce service contribue à réaliser les opérations visées ci-dessus et ouvrant droit à déduction.

N'ouvrent donc aucun droit à déduction :

- les opérations non imposables ou dites « hors champ »<sup>13</sup> (soit les opérations effectuées par un non-assujetti tel

qu'un organisme public visé par l'article 6 du Code de la TVA, ou les opérations gratuites et sans lien direct avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti) ; ainsi, selon la Cour de justice, la TVA ayant grevé en amont des dépenses encourues par un assujetti ne saurait ouvrir droit à déduction, dans la mesure où elle se rapporte à des activités qui, eu égard à leur caractère non économique, ne tombent pas dans le champ d'application de la directive européenne et que, lorsqu'un assujetti exerce à la fois des activités économiques, qu'elles soient taxées ou exonérées, et des activités non économiques ne relevant pas du champ d'application de la directive, la déduction de la TVA ayant grevé des dépenses en amont n'est admise que dans la mesure où ces dernières peuvent être imputées en aval aux activités économiques de l'assujetti<sup>14</sup> ;

- les exonérations de l'article 44 du Code de la TVA ;
- un certain nombre de régimes particuliers et de tolérances administratives (essentiellement en cas d'option pour les régimes particuliers de la franchise et des exploitants agricoles).

Dans les cas repris ci-dessus, la question de la déduction de la TVA sur les frais de voyages et de séjour en Belgique et à l'étranger ne se pose donc pas, de toute façon : cette TVA n'est jamais déductible, au vu de la qualité de l'assujetti lui-même et de ses activités.

Par contre, même lorsque l'assujetti a un droit à déduction de la TVA sur ses achats, au vu de ce qui précède, il faut confronter la déduction de la TVA sur ces frais de voyages et de séjour aux exclusions de déduction suivantes :

- la TVA grevant les biens et les services qui sont utilisés à des fins privées ou, en tout cas, celles qui ne relèvent pas de son activité économique ;
- la TVA grevant des biens et des services pour lesquels le Code écarte expressément toute déduction (article 45, §§ 3 et 4, du Code de la TVA).

### **L'exclusion de la déduction de la TVA pour l'utilisation qui ne relève pas de l'activité économique**

Ne sont en aucun cas déductibles, les TVA grevant les biens et les services qu'un assujetti destine *totalemment* à un usage privé ou à des fins autres que celles qui relèvent de

<sup>13</sup> C.J.C.E., arrêt *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG c. Finanzamt Göttingen*, 13 mars 2008, C-437/06, *Rec.*, 2008, I, p. 1597. C.J.C.E., arrêt *Vereniging Noordelijke*

*Land- en Tuinbouw Organisatie contre Staatssecretaris van Financiën*, 12 février 2009, C-515/07, *Rec.*, 2009, I, p. 839.

<sup>14</sup> C.J.C.E., arrêt *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie contre Staatssecretaris van Financiën*, 12 février 2009, C-515/07, *Rec.*, 2009, I, p. 839.

son activité économique. Il s'agit des opérations en dehors du champ d'application de la TVA, comme les opérations effectuées gratuitement sans TVA ou les opérations *uniquement* privées (article 45, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA).

### **L'exclusion de la TVA grevant certains biens et services particuliers**

La déduction de la TVA est exclue pour certaines opérations (article 45, § 3, du Code de la TVA), parmi lesquelles nous pouvons trouver :

- 1° les frais de fourniture de logements meublés (hôtels) et de nourriture et de boissons destinées à être consommées sur place (restaurants), à l'exception de ceux qui sont exposés :
  - a) pour le personnel chargé de l'exécution, hors de l'entreprise, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services,
  - b) par des assujettis qui à leur tour fournissent les mêmes services à titre onéreux ;
- 2° les frais de réception : sont visés les frais engagés par une entreprise pour l'accueil, la réception, l'agrément et le délassement des personnes qui lui sont étrangères.

Dans un contexte plus large, les frais de réception sont tous les frais qu'un assujetti expose, dans le cadre de ses relations extérieures, pour la réception des clients et fournisseurs potentiels ou actuels, relations d'affaires, visiteurs, invités, présidents, commissaires, actionnaires, associés et autres personnes reçues.

Sont visés : frais de séjour, frais de déplacement, de traiteur, de boissons, de nourriture, articles de tabac, fleurs, confiserie, cadeaux, location de meubles et de tapis, etc., quel que soit l'objet de la manifestation (soirée de gala, etc.) et quel que soit l'endroit où elle a lieu (dans les locaux de l'entreprise ou dans une salle prise en location, sur un bateau, dans un autocar, etc.).

### **3. Application en matière de frais de voyage et de séjour**

#### **Frais relatifs à des opérations localisées en dehors de la Belgique**

La TVA portée en compte sur les frais qui sont exposés dans le cadre de voyages à l'étranger et qui sont localisés à l'étranger n'est évidemment pas déductible dans la déclaration périodique belge.

La récupération de ces frais dépend des règles de déduction applicables à l'endroit où se situe la prestation visée.

Ainsi, pour les frais de logement et de restaurant dans un État membre autre que la Belgique ou dans un pays tiers, la déduction de la TVA dépend des règles de déduction applicables dans cet autre pays, puisqu'on localise les frais d'hôtel à l'endroit où l'hôtel est situé et les prestations de restaurant là où les consommations ont lieu.

#### **Frais relatifs à des opérations localisées en Belgique**

En ce qui concerne la déduction, l'exclusion de la TVA sur les frais de séjour chevauche celle relative aux frais de réception (article 45, § 3, 4<sup>o</sup>, du Code de la TVA) ou celle relevant du secteur des frais de fourniture de logements meublés (hôtels) et de nourriture et de boissons destinées à être consommées sur place (restaurants), lorsque les frais qui relèvent de ce secteur sont engagés pour les besoins de personnes qui n'appartiennent pas au personnel de l'assujetti, par exemple les frais de restaurant du gérant d'une SPRL qui n'est pas employé, les frais de repas ou de logement d'un confédéré, d'un artiste ou d'un sportif, qui agit pour le compte d'une ASBL assujettie.

Dès lors, si ces frais sont localisés en Belgique et qu'ils ne sont pas exemptés de la TVA, il convient de distinguer si ces frais, à analyser individuellement en fonction de leur nature, sont ou non considérés comme des frais de réception ou comme des frais de fourniture de logements meublés (hôtels) et de nourriture et de boissons destinées à être consommées sur place (restaurants), opérations qui sont exclues de la déduction de la TVA en vertu de l'article 45, § 3, 3<sup>o</sup> ou 4<sup>o</sup>, du Code de la TVA.

En tout état de cause, l'employeur ne peut opérer la déduction de la taxe grevant ces frais que si les conditions suivantes sont réunies :

- 1° les frais doivent être réels et constatés dans une facture dressée au nom de l'employeur par le fournisseur du bien ou du service ;
- 2° le droit à déduction de la taxe grevant ces frais ne doit pas être exclu par l'article 45, § 3, du Code.

Toute déduction est donc écartée, notamment<sup>15</sup> :

- 1° lorsqu'une indemnité forfaitaire, sans justification des dépenses réellement effectuées, est accordée aux membres du personnel pour leurs frais de déplacement ;
- 2° lorsque la dépense est engagée par le membre du personnel en son nom et n'est pas constatée par une facture dressée au nom de l'employeur ;

<sup>15</sup> Manuel de la TVA, éd. 2012, n° 352.

- 3° lorsqu'une indemnité kilométrique forfaitaire est accordée à un membre du personnel pour les déplacements professionnels qu'il fait avec sa propre voiture automobile.

La note de frais remise à l'employeur doit être détaillée et appuyée des factures justificatives. Les montants de ces factures et des taxes déductibles qui y sont mentionnées peuvent être portés globalement et périodiquement au facturier d'entrée, mais à condition qu'une référence soit faite aux inscriptions des notes de frais dans le journal financier.

Ainsi,

- 1° En ce qui concerne les déplacements avec des moyens de transport autres que le transport public, si les organes de gestion et les membres du personnel utilisent les moyens de transport d'entrepreneurs privés (taxi, avion ou hélicoptère en trafic intérieur, autocar), le droit à déduction de la TVA ne peut être exercé qu'à condition que les frais de déplacement soient engagés pour des voyages professionnels, qu'ils fassent l'objet d'un décompte s'ils ont été avancés ou qu'ils soient appuyés par des factures régulières établies au nom de l'entreprise. Aucune déduction n'est donc admise dans les situations suivantes :
- a) les frais de voyages sont engagés pour des déplacements privés,
  - b) l'administrateur, le gérant ou le membre du personnel reçoit une indemnisation forfaitaire pour ses déplacements,
  - c) la facture est établie au nom de l'administrateur, du gérant ou du membre du personnel ;
- 2° En ce qui concerne les frais de restaurant qui sont compris dans les frais d'organisation de séminaires, journées

d'étude, colloques, etc., l'exclusion de la TVA visée à l'article 45, § 3, 3°, du Code de la TVA est applicable, parce que les frais sont engagés pour le fonctionnement interne de l'entreprise et non pas pour exécuter un service ou une livraison de biens chez un client.

Enfin, l'on notera que les services qui sont fournis aux voyageurs par l'intermédiaire d'une agence de voyages sont soumis à un régime particulier. Une des caractéristiques de ce régime repose sur une perception forfaitaire unique de la TVA sur la marge bénéficiaire brute de l'agence de voyages (article 29, § 2, du Code de la TVA). Ainsi, lorsque l'agence de voyages est établie en Belgique et que la TVA sur le voyage est donc belge (article 21<sup>ter</sup> du Code de la TVA), le ministre des Finances a précisé que la TVA belge, calculée sur la marge bénéficiaire, qui grève la prestation d'une agence de voyages intervenant dans l'organisation de séjours d'étude à l'étranger, est en principe déductible par l'assujetti preneur, si celui-ci organise le séjour pour les besoins de son activité économique et que cette activité consiste en des opérations, qui, conformément à l'article 45, § 1<sup>er</sup>, 1° à 5°, du Code de la TVA, ouvrent droit à déduction. La circonstance que les dépenses relatives à un tel séjour sont ou non admises en frais professionnels pour l'application des impôts sur les revenus peut évidemment constituer un élément d'appréciation important pour l'application des règles de déduction en matière de TVA.<sup>16</sup> ●

<sup>16</sup> Question n° M06 du 15 mai 2000 de M. le sénateur De Clippele, *Bull. Q. et R., Sénat, sess. ord. 2000-2001*, p. 1177.