

SOMMAIRE

- p. 1/ La (non-)responsabilité d'un travailleur. Sauf-conduit pour un comportement irresponsable ?
- p. 5/ Nouvelle vague de régularisation fiscale (et sociale): quelles conséquences dans mon cas ?
- p. 6/ Business seats et loges: déductibilité en matière de TVA et d'impôts sur les revenus

La (non-)responsabilité d'un travailleur. Sauf-conduit pour un comportement irresponsable ?

Introduction

Une fausse manœuvre informatique qui engendre des pertes financières pour l'entreprise ou ses clients. Un accident de la circulation qui est causé par un travailleur avec sa voiture de société. Le non-respect d'instructions qui cause un préjudice à un client. Il arrive hélas régulièrement que certains actes posés par un travailleur dans le cadre de son contrat de travail causent des dommages à l'employeur ou à des tiers.

Dans ces situations, la question se pose de savoir qui peut être tenu pour responsable et doit indemniser les dommages éventuels.

Pour éviter que le travailleur, qui est considéré comme une partie économiquement plus faible, ne soit confronté à de lourdes et fréquentes actions en dommages et intérêts de la part de son employeur ou de la part de tiers, le législateur a choisi de limiter sa responsabilité aux situations spécifiques de dol, faute lourde ou faute légère habituelle.

Dans cet article, nous parlerons de la portée de cette responsabilité limitée et de ses conséquences pour les employeurs. Nous nous intéresserons ensuite de plus près à la problématique des accidents de la circulation impliquant une voiture de société.

Responsabilité limitée

L'article 18 de la loi relative aux contrats de travail¹ (ci-après l'article 18 LCT) limite en grande partie la responsabilité civile des travailleurs. Un travailleur ne peut être appelé à indemniser les dommages qu'il cause dans le cadre de son contrat de travail que dans trois cas, à savoir:

- en cas de dol;
- en cas de faute lourde; ou
- en cas de faute légère qui présente, dans le chef du travailleur, un caractère habituel plutôt qu'accidentel.

À peine de nullité, il ne peut être dérogé à cette limitation de responsabilité que par une convention collective de travail rendue obligatoire par le Roi, et ce uniquement en ce qui concerne la responsabilité à l'égard de l'employeur.²

La responsabilité civile du travailleur à l'égard des tiers est elle aussi limitée, tandis que l'employeur demeure civilement responsable de l'ensemble des dommages causés à des tiers par ses travailleurs.³ Par conséquent, l'article 18 de la LCT ne limite pas la responsabilité civile de l'employeur sur la base de l'article 1384, alinéa 3 du Code civil.

1 Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, MB 22 août 1978 (ci-après "LCT").

2 Art. 18, alinéa trois, LCT.

3 Cass. 19 avril 1983, RW 1983-84, 1235; Cass. 18 novembre 1981, RW 1982-83, 859; C. trav. Liège 28 juin 1996, RGAR 1997, 12853; Anvers 3 septembre 2003, NJW 2003, 60).

Champ d'application

L'article 18 de la LCT limite la responsabilité civile (A) des travailleurs liés par un contrat de travail (B) pour les dommages qu'ils ont causés dans l'exécution de leur contrat de travail (C).

A. Seule la responsabilité civile est limitée

L'article 18 de la LCT porte uniquement sur la responsabilité civile et non sur la responsabilité pénale d'un travailleur dans le cadre de son contrat de travail.⁴

Le travailleur reste donc toujours pleinement responsable sur le plan pénal des délits qu'il commet. Par ailleurs, il est possible que l'employeur soit tenu pour civilement responsable du paiement d'une amende à la suite d'un délit déterminé. La loi relative à la police de la circulation routière, notamment, prévoit expressément que l'employeur est civilement responsable de l'amende encourue par le travailleur en matière de circulation routière.⁵ Dans ce cas, l'employeur a toutefois la possibilité de répercuter intégralement cette amende sur le travailleur, sans qu'il ne soit tenu compte à cet égard des limitations de l'article 18 de la LCT.⁶

B. Uniquement pour les travailleurs salariés

La limitation de la responsabilité est exclusivement réservée aux travailleurs salariés. Les travailleurs salariés sont les travailleurs liés par un contrat de travail (e.a. ouvriers, employés, représentants de commerce, intérimaires, sportifs rémunérés, agents contractuels).⁷ Les trois éléments constitutifs d'un contrat de travail sont : l'autorité, la rémunération et la fourniture d'un travail.⁸ L'article 18 de la LCT ne s'applique donc pas aux stagiaires ni aux personnes sous contrat d'apprentissage.⁹

Précisons que, du fait d'un arrêt de la Cour d'arbitrage (l'actuelle Cour constitutionnelle), les journalistes ne relèvent plus du champ d'application de l'article 18 de la LCT.¹⁰ Dans le cas contraire, il y aurait un risque, selon la Cour, que leurs textes soient censurés par l'employeur par crainte de voir sa propre responsabilité engagée, ce qui serait contraire à la liberté de la presse consacrée par l'article 25 de la Constitution.

C. Uniquement pour les actes posés dans l'exécution du contrat de travail

L'article 18 de la LCT s'applique uniquement lorsque le travailleur commet la faute dans l'exécution du contrat de travail, c'est-à-dire au moment où il se trouve sous l'autorité de son employeur. Si ce n'est pas le cas, les règles de responsabilité - plus étendues - du droit commun s'appliquent.

La notion « dans l'exécution du contrat de travail » est interprétée au sens large. La Cour de cassation a jugé qu'il suffit que l'acte illicite soit posé au moment où le travailleur est au service de son employeur, même si cet acte n'est pas posé durant l'exercice de sa fonction spécifique.¹¹ Il suffit que le comportement illicite du travailleur se produise pendant la durée du contrat de travail et qu'il présente donc un lien quelconque (à tout le moins indirect) avec ce contrat de travail.¹² Ainsi, l'article 18 de la LCT s'applique lorsqu'un travailleur sans permis de conduire démarre une voiture pendant la pause de midi dans la cour intérieure de l'entreprise et qu'à cette occasion, il blesse des tiers, puis blesse d'autres personnes.¹³ Il n'est pas question d'un tel lien, par exemple, lorsque le travailleur se contente de dépenser sa rémunération.¹⁴ Nous pensons notamment à la situation où un employé achète une voiture avec son salaire, puis provoque un accident avec ce véhicule.

En toute logique, l'article 18 de la LCT ne trouve pas à s'appliquer lorsque le contrat de travail a pris fin ou lorsque l'exécution du contrat de travail n'a pas encore commencé.¹⁵

D. Uniquement pour les dommages causés à des tiers ou à l'employeur

La responsabilité limitée de l'article 18 de la LCT ne peut être invoquée lorsque le travailleur se cause des dommages à lui-même.¹⁶ L'article s'applique uniquement à l'égard des tiers (y compris les collègues) ou à l'égard de l'employeur (tant l'entreprise que la personne de l'employeur).

Dans le cas où l'employeur a indemnisé le tiers lésé sur la base de l'article 1384, 3° du Code civil (responsabilité des maîtres pour leurs préposés), il ne peut se retourner contre le travailleur qu'à condition de pouvoir prouver que les conditions de faute exposées ci-après (dol, faute lourde ou faute légère habituelle) sont remplies.¹⁷ Lorsque ces conditions sont remplies, l'employeur est autorisé à retenir les indemnités qu'il a payées sur la rémunération du travailleur, dans le respect des conditions de la loi concernant la protection de la rémunération des travailleurs.¹⁸

4 Cass. 27 janvier 1998, RG P.96.165.

5 Art. 67, loi du 16 mars 1968 relative à la police de la circulation routière, MB 27 mars 1968.

6 D. VAN STRIJTHEM et M. VAN DEN BUNDER, "De limieten van de beperkte burgerlijke aansprakelijkheid van de werknemer bij toepassing van artikel 18 van de arbeidsovereenkomstenwet" (note sous Cass. 8 juin 2009), RABG 2010, 14, 949.

7 Art. 1, LCT.

8 Art. 2 -3, LCT.

9 M. LAUVAUX, "De burgerlijke aansprakelijkheid van werknemers", Or: 2005, 3, 65.

10 Cour d'arbitrage 22 mars 2006, n° 47/2006, JT 2006, 458.

11 Cass. 24 décembre 1980, Arr. Cass. 1980-81, 252.

12 T. VANSWEEVELT et B. WEYTS, *Handboek Buitencontractueel Aansprakelijkheidsrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, 428.

13 Cass. 27 mars 1994, Arr. Verbr. 1944, 275.

14 Cass. 7 mai 1996, RW 1996-97, 657.

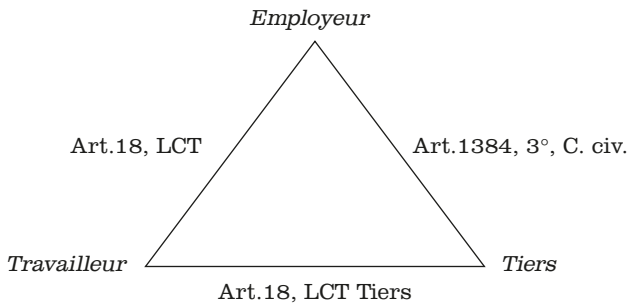
15 Cass. 26 octobre 1992, JTT 1993, 66.

16 Cass. 8 juin 2009, RABG 2010, 14, 946.

17 S. DE KEYSER, "Het verband tussen art. 18 van de Arbeidsovereenkomstenwet en de wettelijke aansprakelijkheidsverzekering van motorvoertuigen", *Jura Falc.* 1985-86, 390.

18 Art. 18, alinéa trois, LCT; art. 23, 3°, loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs, MB 30 avril 1965.

Triangle de responsabilité :



Conditions de faute

Le travailleur ne peut être tenu pour responsable que si les dommages ont été causés par (A) son dol, (B) sa faute lourde ou (C) sa faute légère habituelle.

Conformément aux règles d'administration de la preuve du droit commun, la partie demanderesse supporte la charge de la preuve.¹⁹ Il suffit que le travailleur puisse prouver qu'il est lié par un contrat de travail. Le travailleur est en effet présumé être de bonne foi. Eu égard au fait que le tiers lésé doit prouver que les conditions de faute sont remplies, il est préférable qu'il s'adresse directement à l'employeur, puisque l'article 18 de la LCT ne s'applique pas dans cette relation (cf. triangle de responsabilité).²⁰

A. Dol

La notion de « dol » est controversée. Selon un arrêt relativement récent de la Cour de cassation, le dol requiert l'existence, dans le chef de l'auteur du dommage, non seulement la volonté de causer le fait dommageable, mais aussi la volonté de causer les effets dommageables de ce fait.²¹ Ce sera rarement le cas dans la pratique.

La majorité des auteurs sont moins stricts et jugent qu'il suffit que le travailleur ignore, sciemment ou volontairement, une norme comportementale spécifique ou le principe général de précaution.²²

B. Faute lourde

Contrairement au dol, la faute lourde ne requiert aucune intention (mauvaise foi).²³

Il n'est pas simple d'apprécier en quoi consiste une faute lourde. La faute lourde est traditionnellement définie comme une faute qui est à ce point grave qu'elle est inexcusable.²⁴ Il s'agit d'un comportement anormal et fautif à propos duquel une personne normalement prudente devrait savoir qu'il cause des dommages. La question de savoir si un comportement déterminé d'un travailleur constitue une faute lourde

doit être évaluée *in concreto* à la lumière des activités de l'entreprise, des circonstances de fait, de la fonction, de la qualité et des responsabilités du travailleur. Ainsi le manque d'expérience du travailleur peut-il constituer une circonstance atténuante. L'ampleur du dommage, par contre, est sans importance.²⁵

La jurisprudence en ce qui concerne les infractions de roulage est particulièrement abondante.²⁶ Les faits suivants ont été qualifiés de fautes lourdes par le passé : brûler un feu rouge, franchir une ligne blanche continue, conduire un véhicule en état d'ivresse, laisser les clés sur le contact. À l'inverse, les faits suivants n'ont pas été admis comme fautes lourdes : refus de priorité de droite et léger dépassement de la vitesse maximale autorisée.

La notion de faute lourde de l'article 18 du LCT n'est par ailleurs pas identique à la notion de faute grave de l'article 35. La résiliation du contrat de travail moyennant le respect d'un délai de préavis ou le paiement d'une indemnité de préavis n'exclut pas la possibilité d'invoquer une faute lourde.²⁷

C. Faute légère habituelle

Une faute légère est en principe excusable et entraîne l'immunité du travailleur. En revanche, le travailleur est responsable de sa faute légère *habituelle*. Il s'agit de la faute qui est délibérément commise de manière répétée. C'est précisément de ce caractère répétitif que transparait l'imprudence du travailleur, son manque d'application professionnelle ou son manque de motivation.²⁸ Il ne doit pas s'agir de fautes identiques, mais il ne faut pas non plus qu'elles soient trop différentes.²⁹

La Cour du travail de Bruxelles a jugé que l'envoi de centaines d'e-mails à caractère privé pendant les heures de travail constitue des fautes légères répétées.³⁰

Application – quid si le travailleur cause un accident avec la voiture de société ?

Il n'est pas rare que des discussions s'élèvent concernant la limitation ou non-limitation de la responsabilité civile du travailleur dans le cadre d'accidents impliquant une voiture de société. Cette distinction a son importance surtout lorsque la compagnie d'assurances n'intervient pas (p. ex. en cas d'ivresse).

A. Accident dans l'exécution du contrat de travail ?

La première question à laquelle il faut répondre est de savoir si l'accident a eu lieu dans l'exécution du contrat de travail ou pendant le temps libre du travailleur. Dans certains cas, il est évident que la voiture de société n'est pas utilisée dans l'exécution du contrat de travail, par exemple, lorsque la voi-

19 Art. 1315, Code civil; art. 870, Code judiciaire.

20 T. VANSWEEVELT et B. WEYTS, *Handboek Buitencontractueel Aansprakelijkheidsrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, 429.

21 Cass. 11 mars 2014, *NJW* 2014, 309, 750.

22 S. GULLIAMS, "Het begrip 'bedrog' in artikel 18 Arbeidsovereenkomstenwet" (note sous Cass. 11 mars 2014), *NJW* 2014, 309, 752.

23 P. HUMBLET et M. RIGAUX, *Synopsis van het Belgische arbeidsrecht*, Anvers, Intersentia, 2014, 98.

24 C. trav. Anvers 20 décembre 1999, *Or.* 2000, 4.

25 Trib. Nivelles 28 mars 2003, *RGAR* 2004, 138.864.

26 T. VANSWEEVELT et B. WEYTS, *Handboek Buitencontractueel Aansprakelijkheidsrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, 272-273.

27 Trib. trav. Bruxelles 10 décembre 1986, *Jur. Trav. Brux.* 1987, 40.

28 M. LAUVAUX, "De burgerlijke aansprakelijkheid van werknemers", *Or.* 2005, 3, 71.

29 C. trav. Bruxelles 18 février 2008, *JTT* 2008, 421.

30 C. trav. Bruxelles mardi 22 novembre 2005, *JTT* 2006, 218.

ture est utilisée pour un rendez-vous galant en pleine nuit ou pendant les vacances.³¹ Le travailleur n'exécute pas non plus son contrat de travail lorsqu'il utilise, avec l'autorisation de son employeur, une voiture de société à des fins privées.³²

La limite peut aussi être plus ténue. La Cour de cassation a notamment été appelée à se prononcer sur le cas d'un travailleur qui, après ses heures de service normales, assiste à une réception et qui, ensuite, fait la fête avec des relations d'affaires. La Cour estime qu'un accident qui se produit à ce moment-là n'a pas lieu dans l'exécution du contrat de travail.³³

Rappelons à cet égard que l'article 18 de la LCT s'applique uniquement en matière civile, de sorte que les amendes pour excès de vitesse et autres infractions au code de la route peuvent toujours être répercutées intégralement sur le travailleur.

Les accidents sur le chemin du travail sont en principe considérés comme causés en dehors de l'exécution du contrat de travail. La Cour de cassation a jugé que lorsque les travailleurs peuvent organiser leurs déplacements vers leur lieu de travail comme bon leur semble (de sorte qu'ils sont, par exemple, libres d'accompagner un collègue en camionnette ou d'utiliser un moyen de transport personnel), il est clair qu'à ce moment précis, ils ne sont pas sous l'autorité de leur employeur et qu'ils ne sont pas en train d'exécuter leur contrat de travail.³⁴ Le travailleur est alors responsable de sa faute la plus légère, conformément au droit commun.³⁵

B. Accident imputable au dol, à une faute lourde ou à une faute légère habituelle?

La question suivante à se poser est de savoir s'il existe une faute intentionnelle, une faute lourde ou une faute légère habituelle dans le chef du travailleur. À cet égard, les faits et comportements doivent toujours être évalués au cas par cas. La jurisprudence en la matière est, dès lors, très variée.

Il est notamment question de faute intentionnelle lorsqu'un conducteur dépasse deux camions via la bande d'arrêt d'urgence sans y avoir été contraint, qu'il se rabat ensuite devant les camions et freine brusquement.³⁶

Un conducteur d'autocar qui s'endort au volant alors qu'il transporte un grand nombre de passagers sans respecter la

législation sur les temps de roulage et de repos, adopte une attitude particulièrement fautive.³⁷ Il ne commet toutefois aucune faute lourde au sens de l'article 18 de la LCT lorsqu'il ne peut être prouvé que l'attitude découle de son comportement inconscient, mais qu'elle résulte d'un ensemble de circonstances qui ne peuvent lui être imputées intégralement.

Un conducteur de poids lourds qui conduit un tracteur avec remorque dans un état grave d'intoxication alcoolique et de lourde fatigue, de sorte que le véhicule commence à zigzaguer et qu'un accident se produit, commet une faute lourde.³⁸ Un conducteur de poids lourds professionnel commet également une faute lourde lorsqu'il roule sous un pont sans s'assurer que son camion ne dépasse pas la hauteur maximale autorisée pour ce pont.³⁹ Un conducteur de poids lourds commet une faute lourde lorsqu'il consomme tellement d'alcool que cela influence négativement ses aptitudes à la conduite.⁴⁰

Un travailleur commet une faute lourde lorsqu'il y a une file de voitures à l'arrêt à la sortie de son entreprise et que le travailleur se faufile par une petite ouverture dans la file pour tourner dans l'autre direction et que ce faisant, il entre en collision avec une voiture qui circule déjà sur cette bande.⁴¹ Sans compter que le travailleur en question franchit également une ligne blanche continue.

Il n'y a pas de faute légère habituelle lorsqu'en l'espace de deux ans, un chauffeur de taxis se retrouve impliqué une dizaine de fois dans un accident.⁴² Il n'est en effet pas établi que le chauffeur de taxis est à chaque fois en tort.

Conclusion

L'article 18 LCT limite en grande partie la responsabilité civile d'un travailleur pour les dommages qu'il cause dans l'exécution de son contrat de travail. Il ne peut être poursuivi par un tiers ou par son employeur (action récursoire ou non) en indemnisation des dommages que s'il est question de dol, d'une faute lourde ou d'une faute légère intentionnelle dans son chef. Il ne s'agit certes pas d'un sauf-conduit total pour un comportement irresponsable, mais il est clair que cela offre une importante protection au travailleur.

Sara COCKX et Sébastien VAN DAMME
Avocats Schoups

31 Gand 28 juin 1996, *Dr. europ. transp.* 1996, 843.

32 Cass. 7 mai 1996, *RW* 1996-97, 657.

33 Cass. 24 décembre 1980, *RGAR* 146, 3915.

34 Cass. 25 juin 1986, *RW* 1986-87, 2087.

35 Art. 1382-1383 Code civil.

36 Trib. Anvers 18 février 2004, *VAV* 2008, 192.

37 Corr. Tournai 16 février 2007, *JLMB* 2008, 14, 615.

38 Corr. Termonde 13 novembre 2007, *VAV* 2008, 169.

39 C. trav. Anvers 11 octobre 1993, *Chron. D. S.* 1994, 354.

40 Pol. Saint-Nicolas 24 janvier 2007, *T. Pol.* 2008, 226.

41 J. P. Deurne 8 mai 1981, *RGAR* 1982, 10462.

42 Conseil de prud'hommes, Bruxelles 19 septembre 1959, *RDS* 1959, 87.

Nouvelle vague de régularisation fiscale (et sociale): quelles conséquences dans mon cas?

La Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale a entraîné une nouvelle vague de régularisations fiscales (la régularisation « quater »). Au terme de la précédente (dernière) vague qui s'est achevée le 31 décembre 2013, il s'est avéré non seulement qu'il restait toujours des contribuables qui n'avaient pas régularisé leur situation, mais également que le budget belge pouvait encore profiter de ces recettes (faciles). En tant que comptable, expert-comptable ou réviseur d'entreprises, que devez-vous savoir de cette réglementation pour pouvoir conseiller correctement vos clients ?

À l'instar de la dernière phase de la précédente régularisation fiscale (du 15 juillet 2013 au 31 décembre 2013) (la régularisation « ter »), la nouvelle réglementation est à nouveau assez technique. Il est évidemment impossible de résumer l'ensemble de la réglementation en 1 ou 2 pages. Nous avons dès lors épinglé quelques points importants que nous commenterons ci-après. La réglementation proprement dite est en fait une reproduction des règles applicables lors de la dernière régularisation, auxquelles ont naturellement été apportées quelques modifications.

Le principe reste simple : le contribuable introduit une déclaration (la déclaration de régularisation) et y fait mention de tous les revenus, sommes et valeurs qu'il souhaite régulariser moyennant le paiement d'un prélèvement de régularisation (au tarif normal, majoré d'un pourcentage d'amende de 20%). Le contribuable qui a payé ce prélèvement peut régulariser sa situation sur les plans fiscal, social et pénal. Le bénéficiaire économique peut lui aussi procéder à une régularisation au nom d'une structure étrangère (moyennant le respect d'une série de conditions).

Afin d'éviter toutefois que cet exercice de régularisation ne soit taxé de vaste opération de blanchiment, le législateur a évidemment prévu toute une série de conditions. Le contribuable devra faire preuve de diligence et de prudence dans la préparation et l'introduction de sa déclaration, sachant qu'une mauvaise régularisation peut avoir des conséquences pour le moins déplaisantes.

Impôts régionaux = pas de régularisation possible

Tout comme lors de chacune des précédentes vagues de régularisation fiscale, la question de la compétence du législateur fédéral à promulguer des règles en vue de la régularisation fiscale d'impôts régionaux (droits de succession, droits de donation, mais aussi, depuis la dernière réforme de l'État, certaines parties de l'impôt des personnes physiques) a également été soulevée. Alors que par le passé, le contribuable pouvait de facto tout régulariser, le législateur a, cette fois, claire-

ment précisé que la régularisation d'impôts régionaux n'était pas possible sans un accord de collaboration avec les autorités régionales. Cela signifie qu'à l'heure actuelle, aucune régularisation n'est encore possible dans les dossiers où il est question de droits de succession ou d'enregistrement élués.

Déjà pris en faute = pas de régularisation possible

À nouveau, le législateur insiste sur le fait que la déclaration doit être « spontanée », c'est-à-dire qu'elle doit être opérée avant que le contribuable ne fasse l'objet d'une instruction quelconque. Si le contribuable a déjà été « inquiété », à savoir s'il a déjà fait l'objet d'un acte d'instruction quelconque de la part d'une autorité fiscale, sociale ou judiciaire, il ne peut plus régulariser sa situation.

Régulariser malgré la prescription fiscale

Après la confusion lors la régularisation « bis » (jusqu'au 14 juillet 2013), le législateur avait déjà précisé lors la régularisation « ter » que même les revenus fiscalement prescrits (revenus que le fisc ne peut en principe plus imposer) devaient être régularisés en tant que « capital fiscalement prescrit ». Un montant forfaitaire devait être payé sur le capital existant (pas pour compenser l'impôt élué, mais pour racheter le risque de poursuites pénales du chef de blanchiment). Cette règle est réintroduite et, cette fois, le prélèvement prévu est de 36%.

Contrairement à la fois précédente, par contre, la régularisation du capital n'est clairement plus une option, mais bien une obligation. Le déclarant doit démontrer dans sa déclaration, au moyen d'une preuve écrite, complétée le cas échéant par d'autres moyens de preuve tirés du droit commun, à l'exception du serment et de la preuve par témoins, que les revenus, les sommes, les opérations TVA et les capitaux fiscalement prescrits, ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire. Les revenus, les sommes, les opérations TVA et les capitaux fiscalement prescrits, ou bien la partie de ceux-ci, dont le déclarant ne peut démontrer qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire de la manière visée ci-dessus, doivent être régularisés.

Et ce n'est pas tout! Car même si le déclarant ne dit rien à propos du capital fiscalement prescrit, le Point de Contact Régularisations (PCR) demandera en l'occurrence au déclarant de démontrer au moyen d'une preuve écrite, complétée le cas échéant par d'autres moyens de preuve tirés du droit commun, à l'exception du serment et de la preuve par témoins, que ce capital fiscalement prescrit a été soumis par le passé à son régime fiscal ordinaire. Si le déclarant ne parvient pas à fournir la preuve précitée et qu'il n'est pas non plus disposé, le cas échéant, à étendre sa déclaration de régularisation au capital fiscalement prescrit sur le(s) compte(s),

la redevance due comprendra la redevance sur le capital fiscalement prescrit. Autrement dit, que le contribuable le veuille ou non, il sera imposé. Le contribuable peut certes contester l'imposition devant les tribunaux, mais une telle action n'est évidemment pas discrète.

En effet, alors que par le passé, le contribuable pouvait retirer une demande de régularisation fiscale (ce qui signifiait bien entendu qu'il n'était pas question d'une régularisation, mais que seul le PCR en avait connaissance), le PCR dispose à présent très clairement qu'un retrait n'est plus possible. La redevance à payer sera bel et bien notifiée au déclarant. Selon une interprétation stricte de la loi, il n'y aura cependant pas de déclaration à la cellule anti-blanchiment (CTIF), puisqu'une telle déclaration n'est prévue que lors de la délivrance d'une attestation-régularisation (ce qui suppose le paiement de la redevance). Quoi qu'il en soit, il est probable que peu de contribuables se risqueront encore à ne pas aller au bout de la démarche de régularisation.

Celui qui régularise doit non seulement déclarer les montants, mais également révéler la manière dont il a fraudé. Les deux annexes suivantes doivent également être jointes à la déclaration : la première annexe (schéma de fraude) expose sommairement le schéma de fraude et la deuxième annexe (explication succincte du schéma de fraude) décrit l'ampleur et l'origine des revenus, sommes, opérations TVA et capitaux régularisés, la période pendant laquelle ceux-ci sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés.

La vie sourit aux plus rapides

Pour bien faire comprendre aux déclarants qu'il entend les encourager à régulariser au plus vite (et probablement aussi pour pouvoir percevoir plus rapidement les recettes attendues de la régularisation), le législateur a prévu que la régularisation coûterait progressivement plus cher. Tous les tarifs prévus (36% pour les capitaux fiscalement prescrits, 20% pour l'amende (majoration tarifaire sur les redevances dues), 15% pour les cotisations sociales des indépendants) augmenteront en effet progressivement jusqu'en 2020 (date à laquelle la nouvelle vague de régularisation pourrait prendre fin eu égard à l'échange croissant d'informations). Plus longtemps le contribuable hésite, plus la régularisation lui coûtera cher.

Réfléchissez avant d'agir, mais ne tardez pas quand même

Il est clair que tant au niveau national qu'au niveau international, les mailles du filet se resserrent autour des fraudeurs. La circulation et la qualité du traitement des informations progressent à grands pas, de sorte que le risque d'être pris en faute ne cesse d'augmenter. Qui plus est, il y a de fortes probabilités que les capitaux non régularisés deviennent inutilisables. L'«éthique» fiscale est le nouveau concept à la mode. Le fraudeur qui n'a pas encore régularisé sa situation fiscale a peut-être intérêt à saisir cette «dernière» chance. Mais une analyse et une préparation minutieuses s'imposent pour éviter que cette chance ne vire au cauchemar.

Alain CLAES
Avocat-associé Sherpa Law

Business seats et loges: déductibilité en matière de TVA et d'impôts sur les revenus

Contexte

La déduction des frais de location de business seats et loges fait souvent l'objet de discussions en cas de contrôle. Ces frais doivent-ils être ventilés dans la facture adressée au preneur? Quelle partie de ces frais peut être considérée comme des frais de publicité? Et quelle partie constitue des frais de réception? Qu'en est-il de la déductibilité de la nourriture et des boissons?

Et quid des frais engagés à l'occasion d'événements organisés en vue de vendre des abonnements?

Déduction en matière d'impôts sur les revenus

Le régime fiscal relatif aux frais engendrés pour assister à un match dans des loges de football ou à des places VIP lors

d'autres compétitions sportives, peut être résumé comme suit¹.

Les dépenses faites par les entreprises en ce qui concerne l'accès à de telles loges ou places VIP (billets d'entrée, abonnements, etc.) sont considérées comme des frais de publicité dans la mesure où ces entreprises peuvent prouver que l'usage de ces emplacements vise à leur apporter une quelconque forme de publicité. Dans la mesure où il est satisfait à cette condition, de tels frais sont intégralement déductibles.

¹ Question n° 1064 de Monsieur Devlies dd. 11.01.2006, Q. & R., Chambre, 2005-2006, n° 113, pp. 21557-21560.

Les frais liés à l'accueil de clients, fournisseurs ou relations d'affaires potentiels dans de tels lieux sont considérés comme des frais de réception. Sont particulièrement visés ici les frais de nourriture (repas, snacks, friandises, etc.), de boissons, d'articles pour fumeurs, de fleurs, etc. En vertu de l'article 53, 8° du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), la quotité professionnelle des frais de réception n'est déductible à titre de frais professionnels qu'à concurrence de 50%.

Dans un souci de clarté, l'attention est attirée sur le fait que les frais mentionnés ci-dessus ne peuvent être confondus avec les frais de repas qui sont consommés dans un restaurant, à l'occasion ou non d'une manifestation sportive. Par restaurant, il faut comprendre ici un lieu public, c'est-à-dire un endroit librement accessible à tous, où l'on peut obtenir des repas froids ou chauds accompagnés de boissons. Depuis le 1^{er} janvier 2005, de tels frais faits à titre professionnel sont en effet, eu égard aux dispositions de l'article 53, 8° bis du CIR 1992, déductibles à titre de frais professionnels à concurrence de 69%.

Les frais de réception sont ceux qu'un contribuable engage dans le cadre de ses relations publiques pour l'accueil de tiers. Sont notamment visés les frais liés à l'accueil de clients ou fournisseurs potentiels, de relations d'affaires et d'autres personnes que le contribuable reçoit dans ses propres locaux ou ailleurs.

Les frais de réclame et de publicité sont généralement définis comme des frais autres que les frais de restaurant ou de réception, qui contribuent à stimuler l'épanouissement de l'entreprise du contribuable en lui donnant plus de publicité ou en présentant ses activités sous un jour plus favorable auprès du public.

Déduction en matière de TVA

En ce qui concerne les clubs de football qui, moyennant rémunération, mettent des loges et des business seats à la disposition d'entreprises lors de rencontres de football et à l'occasion desquelles de la nourriture et des boissons sont servies aux invités de ces entreprises, les dispositions de l'article 45, § 3, 3° et 4° du C. TVA sont claires: tout droit à déduction est exclu pour la TVA grevant les frais de nourriture et de boissons, fournies dans les circonstances précitées, ainsi que pour la TVA grevant les frais de réception exposés à cette même occasion.

Par contre, ne sont pas considérées comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4° du C. TVA mais comme des frais de publicité, les dépenses exposées par des entreprises relativement à l'utilisation des business seats et des loges, pour autant que les entreprises visées fassent, au moyen de ces business seats et de ces loges, de la publicité sous une forme ou une autre.

Les règles dégagées à cet égard sont applicables *mutatis mutandis* en ce qui concerne d'autres manifestations sportives (tennis, volleyball, etc.) et culturelles (théâtre, cinéma, concerts, etc.) dont l'organisation est soumise à la TVA².

Par frais de réception, pour lesquels la déduction est exclue par l'article 45, § 3, 4° du C. TVA, il y a lieu d'entendre les 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. L'exclusion du droit à déduction pour ces frais répond à l'objectif tracé par l'article 17, paragraphe 6, alinéa 1^{er}, 2^e phrase de la sixième directive (77/388/CE) du 17 mai 1977, à savoir l'exclusion du droit à déduction pour les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

La différence entre les frais de réception et les frais de publicité a fait l'objet, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, d'un arrêt de la Cour de cassation. Dans son arrêt du 8 avril 2005, la Cour s'est prononcée sur la qualification des frais qui sont exposés pour la détente et le divertissement des participants à une réunion festive ayant principalement et directement pour but d'informer des acheteurs de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service, en vue d'en promouvoir les ventes.

L'administration s'est inclinée devant la décision de la Cour de ne pas considérer comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4° du C. TVA, de tels frais exposés pour la promotion de produits déterminés et de considérer qu'il s'agit de publicité et de dépenses qui ont un caractère strictement professionnel. Il est cependant rappelé que l'article 45, § 3, 3° du C. TVA, hormis les exceptions qu'il prévoit, exclut du droit à déduction la TVA grevant les frais de logement, de nourriture et de boissons au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 10° et 11° du C. TVA. Compte tenu de cette disposition expresse, il ne peut dès lors être perdu de vue que, lorsque des frais sont exposés pour la promotion d'un produit ou d'un service déterminé et qu'ils ne peuvent être considérés comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4° du C. TVA, la limitation du droit à déduction visée par l'article 45, § 3, 3° précité est néanmoins d'application.

Facturation de la location du business seat ou de la loge

Afin de tenir compte des limitations ou exclusions de déduction prévues par le CIR 1992 et le C. TVA, il est préférable de ventiler la facturation comme suit:

- Facturation des frais de nourriture et boissons (déductibles à 69 % en matière d'impôts sur les revenus et TVA non déductible)
- Facturation des frais de réception (déductibles à 50% en matière d'impôts sur les revenus et TVA non déductible)
- Facturation de l'abonnement pour l'utilisation du business seat ou de la loge (entièrement déductible en matière d'impôts sur les revenus et TVA déductible)

Quel est le taux de TVA applicable dans ce cas? Le principal est-il un événement sportif et l'accessoire la nourriture, les boissons et les frais de réception? L'accessoire suit-il le principal? Ou s'agit-il de prestations distinctes qui suivent chacune leurs propres règles et taux?

² Question n° 1064 de Monsieur Devlies dd. 11.01.2006, Q. & R., Chambre, 2005-2006, n° 113, pp. 21557-21560.

Abonnements

Quant à la vente d'abonnements par les clubs de football, la TVA est due sur la totalité du prix de l'abonnement au moment où la TVA devient exigible selon les règles en vigueur.

Il est par conséquent complètement illégal de ne prendre en considération que la TVA due sur la proportion du prix de l'abonnement se rapportant au prix d'entrée d'une rencontre et de reprendre cette TVA uniquement dans la déclaration TVA périodique relative à la période au cours de laquelle les rencontres ont effectivement eu lieu.

Lorsque les montants versés par les membres d'honneur des clubs dépassent le prix de l'abonnement délivré, l'administration admet que la TVA ne soit due que sur la valeur de l'abonnement délivré, pour autant que celui-ci mentionne le prix normal³.

Et qu'en est-il si un souper aux moules est organisé en vue de vendre des abonnements? Ne s'agit-il pas là d'un événement visant à promouvoir les ventes qui ouvre un droit à déduction complet dans le chef du club, y compris pour la nourriture et les boissons? Nous pensons que c'est le cas. Compte tenu des éléments de fait des causes dans lesquelles la Cour a rendu ses arrêts, l'administration reconnaît⁴ le droit à déduction de la TVA ayant grevé les frais qu'un assujetti expose dans le cadre d'un événement qu'il organise pour ses clients existants ou potentiels, et qui a principalement et directement pour but de promouvoir la vente de produits ou de services déterminés. Dans ces circonstances, les frais visés ne sont pas considérés comme des frais de logement, de nourriture et de boissons au sens de l'article 45, § 3, 3° du C. TVA, ni comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4° du C. TVA, mais comme des frais de publicité qui ont un caractère professionnel.

Il va sans dire qu'en application de l'article 45, § 1^{er} du C. TVA, l'assujetti devra prouver, au cas par cas, que les frais sont effectivement exposés dans le cadre d'une activité qui est organisée pour ses clients potentiels ou existants et qui a principalement et directement pour but de promouvoir la vente de ses produits ou services.

Qu'entend-on par « événement » ?

Les services ayant pour objet l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires visés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique.

Cela s'applique notamment au droit d'accès à des manifestations sportives, telles que des matchs ou compétitions.

Ce qui est facturé lors de la location d'un business seat ou d'une loge concerne donc un événement, lors duquel sont également exposés des frais de nourriture et de boissons et des frais de réception et auquel le preneur invite des clients en vue de défendre également ses intérêts commerciaux. Le match occupe évidemment une place centrale, mais il y a également une place pour les discussions d'affaires autour d'un verre et d'un bon repas. Le football devient donc une fête.

Le fait que la location d'un business seat ou d'une loge ouvre un droit à déduction dans le chef du preneur en raison du caractère publicitaire dont les frais peuvent bénéficier dans leur qualification, ne veut pas dire pour autant que le critère de localisation de la prestation suit les règles applicables aux frais de publicité. Il en va de même *mutatis mutandis* du taux de TVA applicable.

Lieu de la prestation⁵

Dans le cas où une entreprise expose des dépenses pour l'utilisation de business seats et/ou de loges, mis à sa disposition par un club sportif, et effectue au moyen de ces business seats et loges sa propre publicité sous l'une ou l'autre forme, l'administration admet effectivement, sur le plan de la déduction de la TVA, que cette entreprise analyse ces dépenses non comme des frais de réception n'autorisant pas la déduction, mais au contraire comme des frais de publicité dont la TVA est dès lors déductible selon les règles normales.

Il n'en reste pas moins que, au niveau de son analyse juridique, l'opération intervenue entre le club sportif et l'entreprise ne saurait en aucune façon être regardée comme l'exécution d'une prestation de publicité puisque la publicité est en fait assurée par l'entreprise elle-même, et ne peut être traitée que comme ayant pour objet l'octroi du droit d'accès à une installation dans laquelle se déroule un spectacle sportif.

La règle principale applicable dans un contexte B2B reste donc étrangère à la localisation de l'opération dont il s'agit, laquelle est toujours localisée dans le pays où se situe l'installation sportive, par application de l'article 21, § 3, 4°, a) du C. TVA.

Nous estimons pouvoir en conclure que la facturation de la location du business seat ou de la loge pourra par conséquent se faire entièrement au taux de 6%. L'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives et de divertissement est en effet soumis au taux de 6%, conformément à la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée.

Stefan RUYSSCHAERT
SPF Finances –UGent et Fiscale Hogeschool

3 Décision n° E.T. 63540 dd. 07.07.1989 et 10.07.1989; Voy. également décision n° E.T. 70.979 dd. 22.01.1991.

4 Décision TVA n° E.T.124.247 dd. 13.03.2015.

5 Question n° 249 de Monsieur de Clippele dd. 06.10.1992, Q. & R., Chambre, 1992-1993, n° 36, p. 2604.