

SOMMAIRE

p. 1/ L'utilisation mixte d'un bien d'investissement expliquée

L'utilisation mixte d'un bien d'investissement expliquée

Partie 1: Déduction et corrections au fil de l'utilisation du bien d'investissement

Introduction

Un nouvel article 45, §1^{er}quinquies a été introduit dans le CTVA en date du 01.01.2011¹.

L'article 45, §1^{er}quinquies, du CTVA dispose que l'assujetti ne peut déduire la TVA grevant les biens immeubles par nature, les autres biens et les services sujets à révision² en vertu de l'article 48, § 2, du CTVA, dans la mesure où il les utilise pour ses besoins privés, ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son activité économique.

Cet article constitue la transposition en droit belge de l'article 168bis de la Directive 2006/112/CE.

La Circulaire AGFisc N° 36/2015 (n° E.T.119.650) dd. 23.11.2015 coordonne les décisions administratives antérieures et apporte certaines précisions.

Nous traiterons ci-après du droit à déduction³ des biens d'investissement et autres biens et services à usage mixte. Il sera ensuite question des révisions et autres régularisations relatives à la déduction

de la TVA supportée en amont. Le but de la présente contribution étant d'offrir au lecteur une vue d'ensemble des régularisations qu'il peut opérer dans différentes situations. Enfin, nous aborderons la question de la preuve de l'utilisation professionnelle.

Tout bien d'investissement a un cycle de vie déterminé: achat/fabrication/construction - utilisation dans l'entreprise - cession du bien d'investissement (vente). La dernière phase ne sera pas abordée dans le cadre de la présente contribution.

Déduction initiale suivant les principes d'utilisation et de destination

Sont visés par l'art. 45, §1^{er}quinquies CTVA :

- les biens immeubles par nature, les autres biens et les services sujets à révision en vertu de l'article 48, §2 ;
- qui font partie du patrimoine⁴ de l'entreprise de l'assujetti ;
- et qui sont initialement utilisés à la fois pour les besoins de son activité économique et pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son activité économique.

1 Article 12 de la loi du 29.12.2010 (MB 31.12.2010, édition 4).

2 Voir les articles 6, alinéa premier, et 7, alinéa premier, de l'arrêté royal n° 3 du 10.12.1969, concernant la révision de la déduction de la TVA grevant les biens d'investissement.

3 Le régime applicable aux assujettis mixtes ne sera pas abordé dans le cadre de la présente contribution.

4 L'intention d'affecter un bien d'investissement au patrimoine de l'entreprise doit être appréciée en fonction du montant repris dans la grille 83 de la déclaration périodique à la TVA, dès lors que ce montant fait définitivement office de quotité affectée à l'activité économique (voir Notice explicative pour la rédaction des déclarations périodiques à la TVA du 01.01.2014, n° 160).

Il convient donc d'opérer une distinction entre la situation où le bien d'investissement (à usage mixte) est utilisé à titre gratuit et celle où le bien d'investissement (à usage mixte) est mis à disposition à titre onéreux⁵ (c'est-à-dire loué).

La mise à disposition d'un bien à un utilisateur à titre onéreux est par ailleurs considérée comme une activité économique. L'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du CTVA ne lui est par conséquent pas applicable.

En ce qui concerne les biens d'investissement qu'un assujetti acquiert et affecte totalement ou partiellement à son patrimoine, le droit à déduction de la TVA doit être déterminé conformément au principe de destination établi par l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du CTVA. La TVA est donc, en règle générale, limitée à la source à l'usage professionnel⁶ effectif⁷. En fait, le nouvel art. 45, § 1^{er} *quinquies* n'est rien d'autre que l'application explicite de l'art. 45, § 1^{er} CTVA aux biens d'investissement à usage mixte⁸ qui font partie du patrimoine de l'entreprise⁹.

L'attention est attirée sur le fait qu'à l'égard des biens et des services qui ne sont pas des biens d'investissement, le droit à déduction de la TVA doit également être déterminé conformément audit principe de destination contenu à l'article 45, §

1^{er}, du CTVA (destination) et à l'article ^{es} de l'arrêté royal n° 3 (utilisation) relatif aux déductions.

Biens d'investissement pris en location versus biens d'investissement achetés

Il convient de souligner que, dès lors qu'ils ne constituent pas des biens d'investissement dans le chef du preneur¹⁰, les biens pris en location (notamment en leasing) ne sont pas visés par l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du CTVA.

La taxe qui a grevé les biens et services relatifs à des biens d'investissement (réparation, entretien, carburant, etc.), n'est pas non plus visée.

La déduction de la TVA supportée en amont s'opère alors conformément à l'article 45, § 1^{er}, du CTVA et, le cas échéant, à l'article 45, § 2, du CTVA (règle des 50%).

La méthode de détermination de la déduction initiale est cependant la même, que le droit à déduction soit déterminé sur la base de l'article 45, § 1^{er} *quinquies* ou sur la base de l'article 45, § 1^{er}, du CTVA.

Si donc un moyen de transport fait l'objet d'une utilisation mixte et qu'il est mis à disposition à titre gratuit, la déduction sera limitée, à la source, à l'utilisation professionnelle réelle¹¹.

Si, par contre, un moyen de transport est mis à disposition à titre onéreux, la déduction de la TVA pourra être fixée forfaitairement à 50%, que le moyen de transport ait été acheté ou pris en location (en leasing).

Location d'un moyen de transport

S'agissant de la mise à disposition à titre onéreux d'un véhicule visé par l'article 45, § 2, alinéa premier, du CTVA, à un gérant, à un administrateur ou à un membre du personnel, une TVA est due sur les loyers reçus. Dans certains cas, la base d'imposition ne peut être inférieure à la valeur normale (article 33, § 2, du CTVA). D'autre part, le droit à déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition ou la location de ces véhicules, de même que la fourniture de biens et de services en rapport avec ces

5 Dans le contexte de la mise à disposition d'un bien d'investissement ou autre à un gérant, à un administrateur ou à un membre du personnel, cette opération est, en règle, fournie à titre onéreux lorsque sa contrepartie consiste dans:

- le paiement d'une somme d'argent;
- la diminution du salaire du gérant, de l'administrateur ou du membre du personnel d'une valeur correspondant à la mise à disposition;
- l'inscription au débit du compte courant du gérant, de l'administrateur, etc., à concurrence de la rétribution convenue.

6 L'article 19, § 1^{er}, du CTVA n'est donc plus d'application. Dans le cas d'une utilisation mixte (professionnelle/privée), le principe est donc que la TVA au cours de l'année d'achat ou d'acquisition doit être limitée à l'utilisation professionnelle. La régularisation par le biais de l'imposition des dépenses engagées ne sera effectuée en vertu de l'art. 19, § 1^{er} CTVA que dans le cas où aucune utilisation privée n'était prévue initialement et où l'utilisation ne devient mixte que par la suite.

7 Il n'y a donc pas de déduction forfaitaire de 50%. L'utilisation professionnelle réelle doit être prouvée. Pour fournir cette preuve, l'Administration prévoit quatre méthodes entre lesquelles l'assujetti peut choisir en fonction de la nature du moyen de transport et des conditions d'utilisation.

8 Pour une définition de la notion de « biens d'investissement », nous renvoyons aux points 386 à 391 du Manuel TVA, ainsi qu'au point 53 de la circulaire n° AAF 3/2007 du 15.02.2007. L'attention est attirée sur le fait qu'à partir du 01.01.2014, le montant devant être atteint par le prix ou, à défaut de prix, par la valeur normale, par unité commerciale usuelle, du petit matériel, du petit outillage et des fournitures de bureaux pour que ceux-ci constituent des biens d'investissement, a été portée à 1.000 euros, hors TVA (voir décision n° E.T.125.162 du 16.01.2014).

9 Les personnes physiques peuvent choisir de ne pas affecter tout ou partie d'un bien d'investissement au patrimoine de l'entreprise. Il s'agit de l'étiquetage du patrimoine. Dans la mesure où un bien d'investissement est maintenu en dehors du patrimoine de l'entreprise, il n'y a pas de TVA déductible ni de TVA à payer (en cas de vente ultérieure).

10 Voir point 391 du Manuel TVA.

11 Cette utilisation professionnelle est estimée et révisée l'année suivante (méthode 1 et méthode 2) ou peut être fixée forfaitairement sans obligation de révision (méthode 3 et méthode 4).

véhicules (carburant, entretien, réparation, etc.) est limitée à 50% au maximum.

Art. 45, §1^{er}quinquies CTVA versus art. 19, §1^{er} CTVA

A l'inverse, lorsqu'un assujetti met un véhicule **gratuitement** à la disposition de son personnel ou de son gérant ou administrateur, il convient d'opérer une distinction selon que l'assujetti achète ou loue le véhicule.

L'article 45, §1^{er}quinquies, du CTVA, ne peut trouver à s'appliquer que dans le cas où le véhicule est acheté et dans la mesure où le bien d'investissement a été affecté au patrimoine de l'entreprise (l'article 19, § 1^{er}, du CTVA n'est alors pas d'application).

Pour les véhicules visés à l'article 45, § 2, alinéa 1^{er}, du CTVA qui n'ont pas subi la limitation prévue par l'article 45, § 1^{er}quinquies (par exemple, parce que l'usage n'était initialement pas mixte ou parce qu'ils ont été acquis avant le 01.01.2013 et que l'assujetti a associé la déduction de maximum 50% à l'imposition de l'avantage de toute nature), l'article 19, § 1^{er}, du CTVA ne trouve désormais plus à s'appliquer, compte tenu des principes de neutralité fiscale, que lorsque l'utilisation à des fins étrangères à l'activité économique dépasse 50%, et seulement à concurrence de ce dépassement.

Si, par contre, il s'agit d'un véhicule pris en location par l'assujetti, le droit à déduction est déterminé conformément à l'article 45, § 1^{er} et 45, § 2, alinéa premier, du CTVA. L'article 19, § 1^{er}, du CTVA n'est alors pas d'application. Dans ce cas, une correction devra être opérée par le biais de révisions¹².

Art. 19, §1^{er} CTVA et période durant laquelle la correction pour usage privé doit être opérée

Si la TVA à la source a été limitée à l'utilisation professionnelle, un changement ultérieur dans la proportion entre l'utilisation professionnelle et l'utilisation privée doit être corrigé par le biais de révisions. Cela implique que l'on procède à une correction de la TVA proprement dite, en moins ou en plus.

Si la TVA à la source a été entièrement déduite et qu'une utilisation privée apparaît pendant la durée de vie du bien d'investissement, il faut calculer la TVA sur les dépenses engagées pour imposer cette utilisation privée. La technique de correction est donc totalement différente. On prend la valeur d'acquisition/valeur de construction du bien et on la divise par 5 ou par 15 selon qu'il s'agit de biens meubles ou immeubles (p. ex. 10 000/5 pour l'achat d'un bien meuble). Ce montant est ensuite multiplié pour le pourcentage d'utilisation privée (p. ex. 20%). Le résultat constitue ce que l'on appelle les dépenses engagées qui sont en principe imposées à 21% pour obtenir la correction pour usage privé. Cette correction est opérée chaque année où il y a un usage privé et à concurrence de cet usage privé.

La question qui se posait dans la pratique était, en l'occurrence, de savoir pendant combien de temps il fallait procéder à cette correction. Autrement dit, une telle correction devait-elle continuer à être opérée après 5 ou 15 ans?

L'administration a décidé, depuis le 1^{er} janvier 2014, de ne plus exiger l'application de l'art. 19, §1^{er} CTVA que pendant la durée de la période de révision¹³. La période durant laquelle la correction doit être opérée est ainsi la même, que la TVA ait été limitée à la source (cf. art. 45, §1^{er}quinquies CTVA) ou qu'il faille procéder à une correction ultérieure pour usage privé (cf. art. 19, §1^{er} CTVA).

Art. 19, §1^{er} CTVA versus art. 45, §2 CTVA

Dans la mesure où l'art. 19, §1^{er} CTVA doit être appliqué, la TVA sur les dépenses engagées doit être acquittée¹⁴. Les dépenses engagées = (prix d'achat/5) x (50% -%professionnel).

Si l'usage professionnel atteint ou excède 50%, l'art. 19, §1^{er} n'est pas d'application. Il ne l'est pas non plus lorsque la période de révision de 5 ans a expiré.

Art. 19, §1^{er} CTVA - tolérance administrative

L'administration accepte, à titre expérimental, que l'art. 19, §1^{er} CTVA ne soit pas appliqué si le prix

¹² Voir art. 5, 1^o de l'AR n^o 3.

¹³ Par dérogation au point 9 de la circulaire n^o 4 du 9 mai 1996.

¹⁴ L'art. 19, § 1^{er} C.TVA ne doit pas être appliqué lorsque le bien est loué, étant donné qu'il ne s'agit en l'occurrence pas d'un bien d'investissement dans le chef du locataire.

ou, à défaut de prix, la valeur normale, par unité commerciale usuelle d'un bien (p. ex. smartphone, tablette, GSM, ordinateur portable) est inférieure à 1 000 EUR, hors TVA.

Changement de l'utilisation du bien d'investissement au cours de sa vie

L'utilisation du bien d'investissement affecté au patrimoine de l'entreprise doit être initialement mixte, c'est-à-dire que le bien d'investissement doit dès le départ être utilisé tant à des fins professionnelles qu'à d'autres fins (utilisation privée par l'assujetti, mise à disposition gratuite aux membres du personnel pour les besoins privés de ceux-ci, etc.). Un changement ultérieur de l'utilisation doit être corrigé par le biais des révisions ou via l'article 12 du CTVA en cas d'affectation totale et définitive du bien d'investissement à des fins étrangères à l'activité économique (prélèvement) ou en cas de détention lors de la cessation définitive de l'activité économique.

A l'inverse, si la partie du bien d'investissement affectée au patrimoine de l'entreprise est uniquement utilisée dès le départ à des fins strictement professionnelles, l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, du CTVA ne trouve pas à s'appliquer. La déduction doit alors être opérée conformément aux autres règles prévues en matière de déduction (article 45, § 1^{er}, et le cas échéant, article 45, § 2, du CTVA).

En cas de modification ultérieure des conditions d'utilisation, la régularisation doit être effectuée par le biais de l'article 19, § 1^{er}, du CTVA ou de l'article 12 du CTVA en cas d'affectation totale et définitive du bien d'investissement à des fins étrangères à l'activité économique (prélèvement) ou en cas de détention lors de la cessation définitive de l'activité économique.

En cas d'application de l'article 19, § 1^{er}, du CTVA, la base d'imposition doit être déterminée conformément à l'article 33, § 1^{er}, 2^o, du CTVA, à savoir sur la base des dépenses engagées par l'assujetti.

Les conventions visées sont uniquement celles où les biens d'investissement sont mis gratuitement à la disposition des utilisateurs.

Lorsque l'utilisateur est tenu au paiement d'un loyer, il s'agit d'une mise à disposition à titre onéreux. La déduction de la TVA en amont s'opère

alors conformément à l'article 45, § 1^{er}, du CTVA et, le cas échéant, l'article 45, § 2, du CTVA.

Représentation schématique

NATURE DE LA MISE À DISPOSITION DU BIEN D'INVESTISSEMENT UTILISÉ DE MANIÈRE MIXTE		
À titre gratuit		Location / contre rémunération
Droit à déduction de l'utilisation réelle lors de l'achat (art. 45, §1 ^{er} <i>quinquies</i> CTVA à partir du 1/1/2011)		Droit à déduction de 100% ou 50% ↓
OUI	NON	Location imposable (TVA sur la valeur normale ¹⁵)
↓ Révisions En cas de changement ultérieur de la proportion entre l'utilisation professionnelle et l'utilisation privée	↓ Régularisation via les dépenses engagées (art. 19, §1 ^{er} CTVA) En cas de changement ultérieur de la proportion entre l'utilisation professionnelle et l'utilisation privée	

Partie 2: La preuve de l'utilisation professionnelle dans le cas de biens d'investissement utilisés de manière mixte.

Quatre méthodes d'administration de la preuve et un forfait de 75%: représentation schématique

Compte tenu de la manière de déterminer la déduction initiale de la TVA supportée en amont, ainsi que de la manière d'opérer les régularisations de cette déduction, il est nécessaire de déterminer l'utilisation professionnelle des biens d'investissement et des autres biens et services.

Au début d'une année civile, un assujetti ne peut bien entendu qu'estimer l'utilisation du bien. Il exerce son droit à déduction sur la base de cette estimation. Il s'ensuit que, à l'issue de l'année civile, l'assujetti devra revoir la déduction initiale. L'assujetti doit effectuer cette révision au plus tard dans la déclaration périodique à la TVA à introduire le 20 avril de l'année suivant celle de

15 Valeur normale = ((Prix d'achat / 5) + Frais) x (50% - %Professionnel) en cas d'achat d'un moyen de transport soumis à l'art. 45, § 2 CTVA. Valeur normale = ((Loyer) + Frais) x (50% - %Professionnel) en cas de location d'un moyen de transport soumise à l'art. 45, § 2 CTVA. Des formules similaires s'appliquent dans les autres cas, pour lesquelles nous renvoyons à la circulaire.

l'acquisition ou de la prise en location du bien (articles 5, 1°, et 8, 1°, de l'arrêté royal n° 3). En ce qui concerne la TVA ayant grevé les biens d'investissement, une révision doit, en outre, être effectuée annuellement pour les années de la période de révision restant à courir (article 10, 1°, de l'arrêté royal n° 3).

La détermination de l'utilisation professionnelle n'est d'ailleurs pas seulement nécessaire pour la détermination du droit à déduction, mais également pour :

- la détermination de la valeur normale dans les circonstances visées par l'article 33, § 2, du CTVA ;
- la détermination du montant des dépenses engagées dans les circonstances où l'article 19, § 1^{er}, du CTVA est applicable.

Au moment où un moyen de transport est acquis ou est pris en location par un assujetti, la proportion entre l'utilisation privée et l'utilisation professionnelle est, en principe, déterminée sur la base de l'estimation des kilomètres qui seront parcourus. Cette estimation de l'utilisation s'effectue sous le contrôle de l'administration.

La détermination définitive de l'utilisation d'un moyen de transport doit, en principe, s'appuyer sur des éléments probants. L'administration établit deux méthodes sur la base desquelles l'utilisation professionnelle peut être établie compte tenu de l'utilisation de chaque véhicule considéré individuellement (méthode 1 et méthode 2).

Deux autres méthodes consistent, en revanche, en un forfait général (méthode 3 et méthode 4).

La première méthode consiste en la tenue (manuelle ou automatisée) d'un registre des trajets.

Lorsqu'un assujetti met un véhicule automobile à la disposition d'un travailleur avec qui il a conclu un contrat de travail en qualité de représentant de commerce et qu'il est fait appel à la méthode 1, il est admis que l'utilisation professionnelle s'élève à au moins 50%, sans que ceci ne doive être étayé à l'aide d'un registre des trajets. Cette tolérance administrative ne vaut que pour un seul véhicule par utilisateur.

La deuxième méthode est une méthode semi-forfaitaire. Pour pouvoir appliquer cette méthode, il faut que les trois conditions d'application suivantes soient remplies :

a) il y a **un utilisateur fixe** (le gérant, l'administrateur, l'employé, en ce compris leur famille) du véhicule automobile.

Exemple

Une société dispose d'une voiture de société (pour le covoiturage) qui peut être utilisée alternativement par les employés tant pour leurs déplacements liés au travail que pour leurs déplacements privés en fonction de la disponibilité du véhicule. Étant donné qu'il n'y a pas d'utilisateur fixe pour ce véhicule, l'application de la méthode 2 n'est pas possible.

b) il y a **un seul véhicule par utilisateur**

Lorsque l'utilisateur fixe d'un véhicule automobile est l'utilisateur fixe d'un ou de plusieurs autres véhicules automobiles, la méthode 2 ne peut être appliquée qu'à l'égard **d'un de ces véhicules**.

Exemple

Un laveur de vitres indépendant à Liège dispose d'un break et d'une berline. Ces deux véhicules sont utilisés par lui-même et par sa famille tant à des fins professionnelles qu'à des fins privées. L'assujetti personne physique ne peut appliquer la méthode 2, semi-forfaitaire, qu'à l'égard d'un seul des deux véhicules.

c) le véhicule doit **effectivement être utilisé comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation** dans le cadre de l'activité économique. Les véhicules qui ne sont pas utilisés aux fins de l'activité économique de l'assujetti, ou seulement de manière négligeable (usage occasionnel ou fortuit), sont, par conséquent, expressément exclus de l'application de la méthode 2.

L'utilisation professionnelle est négligeable lorsque le véhicule est utilisé à des fins professionnelles pour moins 10%.

Il s'agit d'une question de fait que l'administration apprécie au cas par cas. Afin de s'assurer du point de vue de l'administration vis-à-vis de l'utilisation d'un véhicule déterminé, l'assujetti peut conclure un accord préalable avec l'administration (ex.: un accord de l'office de contrôle TVA).

Lorsqu'un assujetti met un véhicule à la disposition d'un travailleur dans le cadre de sa politique salariale, l'administration considère que, relativement à l'application de la méthode 2, le véhicule est effectivement utilisé comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation.

Les deux premières méthodes donnent lieu à une révision à opérer.

Pour certains assujettis, l'application de la méthode 1 et même de la méthode 2 peut conduire à une importante charge administrative.

L'administration accepte, pour cette raison, que l'assujetti fixe l'utilisation professionnelle au moyen d'un forfait général: %Professionnel = 35%.

L'application de cette méthode est toutefois subordonnée à trois conditions d'application cumulatives:

a) La méthode 3 doit, en principe, être appliquée à **tous les moyens de transport motorisés destinés au transport par route de personnes et/ou de marchandises** (acquis ou pris en location), utilisés tant pour l'activité économique qu'à d'autres fins.

Afin de déterminer l'utilisation professionnelle, l'assujetti ne peut en principe pas, sous réserve de ce qui est dit ci-après (sous b)), combiner la méthode 3 avec la méthode 1 et/ou la méthode 2

b) Le forfait ne vaut que pour **un véhicule par utilisateur**.

Lorsque l'assujetti personne physique ou sa famille dispose de plus d'un véhicule ou lorsqu'il met à la disposition d'un dirigeant d'entreprise ou d'un employé (ou de leur famille) plus d'un véhicule, le forfait ne peut être appliqué qu'à un seul véhicule à usage mixte au choix. Pour les autres véhicules utilisés de manière mixte, le caractère professionnel doit être démontré au moyen d'un registre des trajets.

Lors de l'achat ou au début de la location d'un véhicule, l'assujetti détermine à l'égard de quel véhicule il applique le forfait général de 35%. Il applique la méthode 1 aux autres véhicules dont il dispose (ou dont sa famille dispose).

c) Le véhicule doit **effectivement être utilisé comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation** dans le cadre de l'activité économique. Les véhicules qui ne sont pas utilisés aux fins de l'activité économique de l'assujetti, ou seulement de manière négligeable (usage occasionnel ou fortuit), sont, par conséquent, expressément exclus de l'application de la méthode 3.

L'assujetti qui opte pour le forfait général doit appliquer celui-ci pendant au moins 4 années civiles à compter de l'année au cours de laquelle cette méthode a été appliquée pour la première fois.

Exemple

Un assujetti (personne physique) dispose de trois véhicules, qu'il utilise, tant dans le cadre de son activité économique, qu'à d'autres fins. Il utilise deux véhicules lui-même (ou sa famille) et met le troisième à la disposition d'un employé. L'assujetti opte pour l'application de la méthode 3. Il doit appliquer la méthode 3 (le forfait de 35%), tant au véhicule qu'il met à la disposition de l'employé, qu'à l'un des véhicules qu'il utilise lui-même. Il doit appliquer la méthode 1 (registre des trajets) à l'autre véhicule qu'il utilise lui-même.

Camionnettes fiscales

Il convient d'appliquer distinctement les règles applicables aux camionnettes fiscales et les règles applicables aux autres moyens de transport.

Exemple

Un assujetti dispose de 2 véhicules, dont 1 voiture et 1 camionnette fiscale, utilisés de manière mixte. Pour déterminer l'utilisation professionnelle de ces moyens de transport, l'assujetti peut choisir :

- en ce qui concerne la voiture : la méthode 1, la méthode 2 ou la méthode 3 ;
- en ce qui concerne la camionnette fiscale : la méthode 1 ou la méthode 4.

Compte tenu de l'intention du législateur et afin d'éviter les abus, l'application du forfait général de 85% est limitée aux camionnettes fiscales **principalement utilisées par l'assujetti comme outils de travail ou moyens d'exploitation dans le cadre de l'activité économique**.

Il s'agit d'une question de fait, qui nécessite de prendre en considération la volonté du législateur de soumettre à un régime fiscal plus favorable (tant en matière d'impôts directs qu'en matière de TVA) **certains véhicules conçus et construits pour le transport de biens** dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg. Ces catégories de véhicules sont clairement définies.

Lors de cette appréciation, il convient de tenir compte de l'ensemble des circonstances de fait dans lesquelles l'activité économique de l'assujetti est exercée, spécialement:

- le fait que le transport de choses (matières premières, matériaux, marchandises) est un élément caractéristique de la nature de l'activité économique de l'assujetti;
- le fait que le type de camionnettes (plateau de chargement ouvert, espace de chargement séparé, nombre de places assises) que l'assujetti utilise est lié à la nature de l'activité économique;
- l'identité de la personne à qui le moyen de transport est mis à disposition (l'utilisateur), notamment au regard de ses fonctions et de ses tâches, même si le transport de choses est un élément caractéristique de l'activité économique de l'assujetti et même si le type de camionnettes utilisé est lié à la nature de son activité économique.

Pour les camionnettes qui ne remplissent pas ces conditions, il peut être fait application, sous certaines conditions, d'un forfait de 35%.

Autres biens meubles

En ce qui concerne les biens meubles autres que les moyens de transport qui sont utilisés, tant pour l'activité économique qu'à d'autres fins, il convient également de déterminer les pourcentages d'utilisation privée et d'utilisation professionnelle.

L'administration accepte que l'assujetti détermine l'utilisation professionnelle des biens susvisés (à l'exception des biens expressément exclus ci-après) au moyen d'un forfait général: **Professionnel = 75%**.

Ce forfait général est, en principe, applicable, quelle que soit leur valeur, à tous les biens meubles autres que les moyens de transport **utilisés** de manière **mixte** (à des fins professionnelles et privées). Il est, par conséquent, applicable tant aux biens d'investissement visés à l'article 48, § 2, du CTVA qu'aux autres biens meubles (p. ex. biens meubles d'une valeur inférieure à 1.000 EUR, hors TVA, biens meubles pris en location).

Le forfait général n'est pas seulement applicable à l'achat ou à la prise en location d'un bien, mais également aux frais qui y sont liés (abonnement de téléphone, frais de communication, abonnement internet, frais de réparation,).

Le choix d'appliquer ce forfait général s'opère pour l'année civile en cause.

Utilisation mixte de biens immeubles par nature

À l'égard des biens immeubles par nature, la proportion entre l'utilisation privée et l'utilisation professionnelle doit être fixée par l'assujetti sur la base des circonstances de fait et sous le contrôle de l'administration.

Il en est de même des biens meubles visés à l'article 20, § 2, alinéa 2, 1° et 2°, de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992, livrés et fixés à un bien immeuble, même s'ils ne deviennent pas immeubles par nature.

Représentation schématique

Voiture + moto	Camionnette	Autres biens meubles
1° registre des trajets - # km professionnels # km total - par véhicule 2° Semi-forfaitaire formule dom.-trav.¹⁶ $\text{dom.-trav.} \times 2 \times 200 + 6000 \text{ km}$ # km total = privé Professionnel = 100% - privé 3° 35% Tous moyens de transport 4 ans	1° registre des trajets - # km professionnels # km total - par véhicule 4° 85% - 35% Tous moyens de transport 4 ans 85%: camionnette fiscale	75% pour tout - Par année civile - GSM, ordinateur portable, etc. - Frais d'utilisation Exclus: Électricité/chauffage/eau Exclus: Biens immeubles
Combinaison 1° et 2° possible	Aucune combinaison	

Conclusion

L'utilisation mixte de biens d'investissement et de biens ou services autres que des biens d'investissement est une matière très technique dans le cadre de laquelle divers aspects de l'administration de la preuve de l'utilisation professionnelle demeurent une question de fait.

Les questions suivantes sont cruciales dans l'analyse de la déduction et des corrections ultérieures :

- 1° Le véhicule est-il acheté ou pris en location ?
- 2° Le véhicule est-il mis à disposition à titre gratuit ou à titre onéreux ?

3° Est-il initialement question d'une utilisation mixte ou l'utilisation privée n'intervient-elle qu'au fil de l'utilisation du bien d'investissement ?

La disposition légale applicable en matière de déduction différera en fonction des réponses à ces questions, de même que les corrections à appliquer dans la phase d'utilisation du bien d'investissement. Le calcul des dépenses engagées et le calcul de la valeur normale doivent, en effet, obligatoirement être réalisés dans les situations applicables.

Stefan RUYSSCHAERT
 Conseiller auprès du SPF Finances
 Professeur invité à la faculté Économie et Gestion des
 entreprises de l'Université de Gand
 Professeur invité à la Haute École Fiscale

¹⁶ Le trajet domicile-lieu de travail doit être défini, en matière de TVA, comme le trajet que l'utilisateur d'un moyen de transport effectue pour se rendre de son domicile à son lieu de travail (ex. : un employé), ou à l'endroit où il exerce son activité économique ou encore à partir duquel il l'exerce (ex. : l'assujetti personne physique). Lorsque le déplacement depuis ou vers un lieu de travail se déroule à partir d'un lieu autre que le domicile, ce lieu de résidence doit servir de référence pour la détermination du trajet domicile-lieu de travail.