

SOMMAIRE

- p. 1/ Les frais de recherche ne sont plus activés
- p. 3/ La FAQ sur les flexi-jobs le confirme : l'avantage qui découle de la mise à disposition d'une voiture de société n'est pas exonéré
- p. 5/ Les associations de frais année 2017 : aperçu pratique

Les frais de recherche ne sont plus activés

En exécution de l'A.R. du 18 décembre 2015 qui transpose un certain nombre de dispositions comptables européennes en droit comptable belge (BGAAP), le traitement comptable des «frais de recherche et de développement» est modifié pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2015. La principale disposition est celle qui prévoit que les «frais de recherche» ne peuvent plus être activés. La Commission des Normes Comptables donne son interprétation de la nouvelle réglementation dans ses récents avis 2016/16 et 2016/27.

Les immobilisations incorporelles et le bilan

L'A.R. du 18 décembre 2015 prévoit un certain nombre d'adaptations dans le schéma du bilan et dans le poste «immobilisations incorporelles». Une adaptation importante concerne la suppression des «frais de recherche» au bilan. *Seuls les «frais de développement» peuvent encore être activés au bilan comme immobilisations incorporelles.*

Les «frais de recherche» ne peuvent donc plus être portés à l'actif des exercices prenant cours après le 31 décembre 2015. Dans son avis, la Commission définit tant la recherche que le développement (voir ci-dessous) dans le but de clarifier la distinction entre les deux.

Dans son avis 2016/16, la Commission reprend en outre un certain nombre de principes qu'elle avait déjà formulés dans son avis 2012/13 sur l'activation des immobilisations incorporelles. Ceux-ci sont toujours d'application. Dans son avis 2016/27, la Commission clarifie son interprétation des frais qui ne peuvent pas être qualifiés de frais de développement.

Recherche et développement

La Commission définit la «recherche» de la manière suivante: «Tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.»

La Commission définit le «développement» de la manière suivante: «La mise en œuvre concrète de conceptions ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou considérablement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable.»

Les frais de recherche après le 31 décembre 2015

Conformément aux dispositions de l'A.R. du 18 décembre 2015, les «frais de recherche» **ne peuvent plus être activés** pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2015.

Les frais de recherche avant le 31 décembre 2015

Pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2015, les «frais de recherche» ne peuvent donc plus être activés. L'A.R. du 18 décembre 2015 comporte toutefois une disposition transitoire permettant aux sociétés qui ont porté des «frais de recherche» à l'actif du bilan et ne les ont pas encore entièrement amortis lors de l'entrée en vigueur de cet A.R. de les maintenir à l'actif du bilan

sous les immobilisations incorporelles. Cela signifie que l'ancien régime reste d'application pour les « frais de recherche » faits au cours d'un exercice ayant pris cours avant le 1^{er} janvier 2016.

La nouvelle disposition légale ne permet donc pas de s'appuyer sur la modification de la loi pour prendre en charge, au cours du premier exercice comptable soumis à la nouvelle disposition légale, l'intégralité de la valeur comptable des frais de recherche antérieurement activés. Les règles d'évaluation fixées précédemment doivent rester entièrement d'application.

Ne plus activer les « frais de recherche » ... ou les activer quand même ?

En ce qui concerne les « frais de recherche » faits au cours d'un exercice prenant cours au plus tôt après le 31 décembre 2015 et qui, avant la transposition de la directive, auraient satisfait aux conditions pour être repris sous les immobilisations incorporelles, il est précisé dans le Rapport au Roi de l'A.R. du 18 décembre 2015 que leur comptabilisation sous les immobilisations incorporelles reste autorisée, pour autant qu'ils soient amortis immédiatement et intégralement au cours de l'année de leur activation, de manière à ce que ces montants ne figurent pas au bilan des comptes annuels.

Un tel traitement comptable vise à éviter que les « frais de recherche » subissent des conséquences fiscales défavorables du fait de l'interdiction imposée par la directive de les reprendre au bilan des comptes annuels. Lorsque cette méthode est appliquée, les entreprises peuvent, le cas échéant, continuer à bénéficier de la déduction pour investissement ou du crédit d'impôt que prévoit le CIR92.

En cas de recours à cette méthode, la Commission recommande de mentionner séparément dans l'annexe la valeur d'acquisition et l'amortissement acté, afin de clarifier le lien entre les montants comptabilisés (valeur d'acquisition - amortissement acté) et leur présentation dans les comptes annuels.

Amortissements

En ce qui concerne les « frais de développement », les nouvelles dispositions de l'A.R. du 18 décembre 2015 précisent en outre que lorsque *leur durée d'utilisation ne peut être estimée de manière fiable*, ils doivent être amortis sur une durée de dix ans au plus.

Immobilisations incorporelles générées en interne

Outre le respect des conditions générales pour la reprise et l'évaluation d'une immobilisation incorporelle, une en-

treprise est tenue d'appliquer les conditions et directives exposées ci-dessous à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne.

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères formulés ci-dessus pour être reprise sous les immobilisations incorporelles, une entreprise doit classer la création de l'immobilisation dans une phase de recherche et une phase de développement.

Si dans le cadre d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, il n'est pas possible de distinguer la phase de recherche de la phase de développement, l'entreprise doit considérer les frais faits pour ce projet comme ayant été encourus uniquement pendant la phase de recherche, lesquels ne peuvent donc pas être activés.

La Commission définit la phase de développement d'un projet comme étant une phase ultérieure se situant à un stade plus avancé que la phase de recherche. Elle illustre la phase de recherche par quelques exemples, mais ne la décrit ni ne la définit plus amplement. Elle le fait, en revanche, pour la phase de développement. La Commission énumère les conditions qui doivent toutes être remplies pour classer des activités dans la phase de développement. Nous concluons dès lors que lorsque les conditions ci-dessous ne sont pas remplies, les activités sont classées dans la phase de recherche. Pour la *phase de développement*, il doit s'agir d'activités se rapportant à :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre ;
- sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entreprise peut démontrer notamment l'existence d'un marché pour les biens ou services produits par l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci est utilisée en interne, son utilité ;
- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Il convient de noter que la Commission, lorsqu'elle commente la distinction à faire entre la phase de recherche et la phase de développement dans son avis 2016/16, renvoie aux principes de la norme IAS 38. Dans son avis 2016/27,

elle précise toutefois que bien que l'interprétation conceptuelle des notions de recherche et de développement soit fondée sur la norme IAS 38, ce fait n'implique pas que d'éventuels problèmes d'interprétation concernant la limitation de la phase de recherche et de la phase de développement résultant de la norme IAS 38 trouveraient à s'appliquer au droit comptable belge (BGAAP).

Mentions dans l'annexe

Dans le schéma complet (C 6.2.2), les entreprises doivent mentionner en détail les « frais de recherche et de développement » qui sont portés à l'actif.¹ Ces sociétés ont en outre l'obligation d'inclure dans leur rapport annuel des données relatives aux travaux dans le domaine de la recherche et du développement.

1 Nous supposons que la Commission entend par là les « frais de recherche et de développement qui ont été (ou sont) activés », à savoir les frais de développement nouvellement activés et les frais de recherche déjà comptabilisés sous la réglementation précédemment en vigueur, lesquels ne peuvent désormais plus être activés, et les frais de développement.

Le schéma abrégé (A 6.1.1) donne un aperçu global des immobilisations incorporelles comptabilisées sous le compte « 21 Immobilisations incorporelles ». Les petites sociétés ne sont pas tenues de présenter une ventilation détaillée des immobilisations incorporelles, de sorte que les frais de recherche et de développement, comptabilisés sous le compte « 210 Frais de recherche et de développement », ne peuvent pas être identifiés dans les comptes annuels publiés. Les sociétés qui établissent leurs comptes annuels selon le schéma abrégé doivent toutefois mentionner dans l'annexe le montant des « frais de recherche et de développement » repris sous les immobilisations incorporelles. En ce qui concerne les « frais de recherche et de développement » qui ont été directement pris en charge, les petites sociétés ne sont pas tenues d'inclure dans leur rapport annuel des données relatives aux travaux dans le domaine de la recherche et du développement.

Prof. Dr. Stijn GOEMINNE

Unité de gouvernance publique, Gestion et finances,
Université de Gand

La FAQ sur les flexi-jobs le confirme : l'avantage qui découle de la mise à disposition d'une voiture de société n'est pas exonéré

Un flexi-job est une nouvelle forme de travail occasionnel dans l'horeca. Depuis le 1er décembre 2015, tout travailleur qui exerce un emploi 'ordinaire' à temps plein (au moins 4/5) au service d'un autre employeur, y compris en dehors de l'horeca, peut arrondir ses fins de mois en exonération d'impôt en travaillant dans un établissement horeca (voy. Act. Fisc. 2015, 41/9). Mais tout ce qu'un travailleur flexi-job reçoit n'est pas exonéré d'impôt. Le fisc l'explique en détail dans une nouvelle FAQ (Foire Aux Questions, à savoir une liste de réponses aux questions les plus fréquemment posées) publiée sur son site web.

Flexi-job

Le 'flexi-salaire' se compose, outre du salaire de base, de tous les indemnités, primes et avantages (quelle que soit leur nature) octroyés par l'employeur en rémunération du flexi-job. Mais l'exonération ne s'applique que si ces composantes de la rémunération ont effectivement été soumises à la cotisation spéciale de sécurité sociale de 25% applicable aux flexi-jobs. Cette condition a récemment été inscrite expressément dans la loi (fiscale) (voy. Act. Fisc. 2017, 1/18). Tous les avantages exclus de la notion de rémunération en droit social, ne font pas partie du flexi-salaire.

La qualification en droit social est déterminante

La qualification du revenu en droit social est donc décisive. La condition est que des cotisations ordinaires de sécurité sociale seraient dues si ces prestations étaient effectuées dans le cadre d'un contrat de travail ordinaire.

La FAQ cite pour exemples une prime pour travail de nuit, une prime de fin d'année, le salaire garanti en cas de maladie et d'absence de longue durée du travailleur flexi-job. La liste n'est pas limitative.

Exclus de la notion de rémunération au sens du droit social : ne font pas partie du flexi-salaire

Par ailleurs, l'exonération fiscale ne s'applique pas aux indemnités, primes et avantages qui sont exclus de la notion de rémunération au sens du droit social, à savoir qui ne sont pas soumis aux cotisations ordinaires de sécurité sociale. Le fait qu'une autre cotisation spéciale soit due - la cotisation de solidarité sur une voiture de société, par exemple - importe peu en l'occurrence.

Ne font donc pas partie du flexi-salaire: les indemnités de déplacement, les indemnités de vêtements et de matériel, les avantages tarifaires, les versements d'avantages extralégaux en matière de vieillesse ou de décès prématuré, l'avantage pour l'utilisation d'une voiture de société à des fins privées, les indemnités de préavis (tous visés à l'art. 19 § 2 AR du 28 novembre 1969) et les chèques-repas. Tous ces indemnités et avantages ne sont pas soumis à la cotisation spéciale de sécurité sociale de 25%. Le fisc entend clairement en garder sous le coude et considère cette liste comme non limitative.

Le fait que ces indemnités et avantages soient exclus de l'exonération d'impôt pour flexi-salaire, ne signifie pas pour autant qu'ils sont forcément soumis à l'impôt sur les revenus. Ils suivent chacun leur propre régime fiscal et peuvent donc parfaitement bénéficier d'une (autre) exonération, comme c'est le cas pour les chèques-repas.

Mais pour ce qui est de l'avantage qui découle de l'utilisation privée d'une voiture de société, les choses sont claires: il ne bénéficie pas de l'exonération pour flexi-job et est imposable en soi suivant les règles ordinaires. Celui qui travaille dans l'horeca pour arrondir ses fins de mois et qui se voit mettre une voiture à disposition par son employeur, est donc toujours imposé sur l'avantage de toute nature correspondant (FAQ 2.5).

En cas de doute, le fisc suggère de prendre contact avec le SPF Sécurité Sociale (Centre Administratif Botanique - Finance Tower, Boulevard du Jardin Botanique 50, boîte 100, 1000 Bruxelles. Tél. 02/ 528.60.11. Adresse courriel: social.security@minsoc.fed.be, <http://www.socialsecurity.belgium.be/fr>).

Conditions à respecter par l'employeur et le travailleur

La FAQ expose ensuite en détail les conditions auxquelles l'employeur et le travailleur doivent satisfaire.

Les établissements horeca 'hybrides' - une librairie qui comprend un restaurant, par exemple - n'entrent en principe pas en considération. Ils doivent pour cela ressortir à la commission paritaire de l'industrie hôtelière (commission paritaire n° 302). L'activité principale de la société est déterminante à cet égard. Il avait déjà été fait remarquer pendant les travaux parlementaires qu'un restaurant qui dépend directement d'un supermarché n'entre pas en considération pour cette raison.

Le même raisonnement s'applique pour les *food trucks*. Le seul critère applicable est qu'ils ressortissent à la commission paritaire n° 302. Le fait qu'ils n'aient pas d'emploi fixe, n'est pas un obstacle à l'application du régime préférentiel.

Un travailleur flexi-job ne peut pas être occupé à temps plein au service du même employeur. Un emploi à *temps partiel*, par contre, est autorisé. Le fait qu'un travailleur flexi-job exerce également une activité à temps partiel chez le même employeur dans le cadre d'un contrat de travail ordinaire, n'a aucune incidence sur l'exonération du flexi-salaire. L'exonération n'est pas réduite au prorata. Dans la pratique, il est facile de faire la distinction entre une rémunération ordinaire, d'une part, et un flexi-salaire, d'autre part. L'exigibilité de cotisations ordinaires de sécurité sociale, d'une part, et de la cotisation spéciale de sécurité sociale de 25%, d'autre part, constitue le critère déterminant. Les indemnités et avantages qui existaient déjà auparavant (c.-à-d. avant le début du flexi-job), ne constituent pas, par définition, un flexi-salaire (FAQ 2.6).

Sans contrat-cadre, un contrat de travail ne peut pas être considéré comme un flexi-job. En revanche, si le travailleur flexi-job est un intérimaire, aucun contrat-cadre n'est requis. Les mentions devant obligatoirement figurer dans le contrat-cadre, doivent en l'occurrence être reprises dans le contrat entre l'entreprise de travail intérimaire et l'intérimaire (FAQ 2.9 et 2.12).

Un flexi-job n'est possible que si le travailleur exerçait un emploi à temps plein au service d'un *autre* employeur au cours du troisième trimestre avant le flexi-job (trimestre T-3). Selon le fisc, cette condition s'applique également lorsque l'employeur est une entreprise de travail intérimaire. Le travailleur peut avoir travaillé pour une entreprise de travail intérimaire tant au cours du trimestre T-3 qu'au cours du trimestre T (la période du flexi-job), mais il doit s'agir d'entreprises de travail intérimaire *différentes* (FAQ 2.13). Le fisc ne précise pas s'il est également nécessaire que le travailleur soit 'envoyé' dans différents *établissements horeca*. Sans doute est-ce l'intention, mais si l'on se base sur la lettre de la loi, il ne semble pas exclu qu'un intérimaire puisse exercer un flexi-job dans *le même* établissement horeca que celui dans lequel il a déjà travaillé précédemment via une autre entreprise de travail intérimaire.

Un travailleur peut conclure un contrat-cadre avec différents employeurs. La flexibilité constitue par ailleurs une caractéristique essentielle du système tout entier. Il n'y a aucune limite au nombre d'heures prestées dans le cadre d'un flexi-job, ni aux revenus d'un flexi-job, ni même au nombre de travailleurs flexi-job auxquels un employeur peut faire appel (FAQ 2.15 à 2.17).

Enfin, il est également intéressant de savoir qu'un flexi-job est également possible pour une très courte période. Dans l'exemple cité au point 6. de la FAQ, il est question d'un week-end prolongé.

Heures supplémentaires

Les travailleurs occasionnels dans l'horeca bénéficient donc d'une exonération totale, mais le législateur a profité de l'occasion pour introduire également une nouvelle mesure préférentielle en faveur des travailleurs fixes (et à temps plein) de l'horeca: une exonération à concurrence de 300 ou 360 heures supplémentaires par an, à condition que ces heures ne soient pas récupérées. Le maximum de 360 heures s'applique lorsque l'employeur utilise une caisse blanche (voy. *Act. Fisc.* 2015, 41/11).

Si une caisse blanche est installée dans le courant de l'année, la limite de 300 heures s'applique pour la période avant l'installation, et le solde de 60 heures peut être 'utilisé' après l'installation. Exemple: installation d'une caisse blanche le 1^{er} octobre 2016, et le travailleur preste 360 heures supplémentaires au cours des trois premiers trimestres. Seules 300 de ces heures seront exonérées d'impôt. S'il preste ensuite encore 40 heures supplémentaires au cours du dernier trimestre, un total de 340 heures entreront en considération pour l'exonération (FAQ 3.3).

Pour savoir quelles heures sont prises en compte pour déterminer si la limite de 300 ou 360 heures par an est dépassée, il faut se baser sur le moment du paiement. Si la rémunération pour les heures supplémentaires exonérées de 2016 est payée tardivement, plus précisément si elle est seulement payée en 2017, ces heures seront prises en compte comme heures supplémentaires de 2017, et pas de 2016 (FAQ 3.4).

Imaginons que, dans notre précédent exemple, les 40 heures supplémentaires du dernier trimestre ne soient payées qu'en 2017, seules 300 heures supplémentaires entreront en considération pour l'exonération en 2016. Mais imaginons que 80 heures supplémentaires soient encore prestées au cours du dernier trimestre de 2016. Le plafond pour 2016 sera dépassé. Dans ce cas, il est intéressant de reporter le paiement des 20 heures jusqu'en 2017 pour conserver une chance d'exonération.

Koen JANSSENS

Les associations de frais année 2017: aperçu pratique

Un régime TVA réformé pour les associations de frais a vu le jour avec prise d'effet au 1^{er} juillet 2016 (l'appellation technique correcte est « exemption des prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes », mais par facilité, nous nous en tiendrons ici à « associations de frais »). Ce nouveau régime a déjà fait grand bruit; il est donc temps de voir dans la pratique comment les choses s'agencent désormais.

Ce que recouvre cette réalité, sans aller au-delà

Ces entités se présentent sous toutes sortes de formes, groupements d'intérêt économique ou associations (de partage des frais) qui ont pour but de partager ou de répartir des frais communs entre plusieurs professionnels. De telles répercussions de frais communs peuvent toutefois donner lieu, dans un certain nombre de secteurs exemptés de la TVA (sans droit à déduction), à des frais de TVA supplémentaires (considérables) (lorsque la TVA n'est – à nouveau – pas déductible sur les frais répercutés), de sorte que l'avantage de la mise en commun des frais opérationnels est vite réduit à néant. Et c'est précisément là que le modèle de l'association de frais entend apporter une réponse: offrir aux personnes qui exercent

une activité principalement exemptée de la TVA ou non assujettie à la TVA un moyen de porter en compte les frais communs répercutés sans TVA. Telle est l'essence. Il s'agit donc de répercuter des frais, et non pas de mettre en commun ni de liquider réciproquement des flux de revenus.

Portée de l'exemption – opérations de l'association de frais

Le modèle de l'association de frais a essentiellement pour but de permettre l'imputation ou la répercussion de frais à ses membres avec exemption de la TVA. La raison d'être de l'association de frais reste naturellement la gestion et la rationalisation de ces frais communs.

Ce qui ne signifie cependant pas que tous les frais répercutés peuvent être portés en compte avec application de la nouvelle exemption de TVA. L'exemption s'applique uniquement aux prestations de services qui sont directement nécessaires aux activités exemptées ou non assujetties à la TVA des membres, sans que les prestations de services répercutées ne doivent être les mêmes que celles qui sont fournies par les membres. Il est donc clairement exigé que la prestation de service soit en rapport avec l'activité exemptée ou non assujettie pour pouvoir appliquer l'exemption. Cette exigence est en principe contrô-

lée séparément pour chaque prestation de service. Il peut également s'agir de prestations de services de nature générale, comme le support IT, la comptabilité, le secrétariat (social)... Par contre, ce ne sera pas le cas, par ex., de la fourniture de nourriture et de boissons au personnel des membres ou de toute autre prestation de service fournie aux membres à des fins privées.

Pour les prestations de services qui ne sont pas directement nécessaires à cette activité exemptée ou non assujettie, l'exemption ne peut être appliquée. Ces prestations doivent donc être assujetties à la TVA selon les règles normales. Si l'association de frais fournit des prestations de services qui servent à la fois aux prestations de services des membres exemptées ou non assujetties à la TVA qu'à d'autres opérations ou activités de ces membres, l'indemnité couvrant ces prestations de services doit être scindée; à défaut, l'indemnité sera intégralement assujettie à la TVA selon les règles normales.

Outre les prestations de services évoquées précédemment, l'association de frais peut fournir des biens en vertu du nouveau régime. Toutefois, la livraison de biens aux membres, laquelle peut aussi être dictée par une rationalisation des frais, ne peut jamais tomber dans le champ d'application de l'exemption de TVA; la livraison effective de biens devra systématiquement se faire selon les règles de TVA normales.

L'association de frais peut également livrer des biens et/ou prester des services à des non-membres de l'association de frais. Dans ce cas aussi, l'exemption réservée aux associations de frais n'est pas d'application.

Les activités exemptées fournies aux membres doivent toujours constituer une part prépondérante du chiffre d'affaires, tant dans le chef de l'association de frais – même si celle-ci peut effectuer toute une série d'« autres » opérations – que dans le chef des membres (voir ci-après). Une part prépondérante signifie ici au moins 50% du chiffre d'affaires. Si tel n'est pas (ou plus) le cas et sauf dépassement exceptionnel, l'activité est assujettie à la TVA dans son intégralité; l'exemption ne peut plus s'appliquer.

Indemnité pour les opérations fournies par l'association de frais

L'indemnité que l'association de frais porte en compte à ses membres ne peut servir qu'à couvrir les frais et ne peut donc représenter que le remboursement de la part individuelle des membres dans les dépenses engagées en commun par l'association de frais. La manière dont ce décompte est établi est sans importance; l'association peut réclamer le remboursement exact des dépenses engagées ou faire une évaluation et, si nécessaire, établir un décompte final par la suite. Elle peut également solliciter des avances intermédiaires. Cela suppose une comptabili-

té détaillée, avec établissement d'un décompte effectif par membre au moins une fois par an.

L'association de frais ne peut pas viser la recherche systématique d'un profit; d'éventuels bénéfices ne peuvent pas être distribués ou répartis entre les membres, mais doivent être affectés au maintien et à l'amélioration des prestations de services fournies aux membres.

Pour les opérations fournies à des non-membres, l'indemnité réclamée est la même que dans le cas des membres.

Les membres de l'association de frais

La forme juridique des membres de l'association de frais n'a pas d'importance. L'essentiel est qu'ils fournissent de façon prépondérante et régulière des opérations exemptées de la TVA ou des opérations pour lesquelles ils ne sont pas assujettis à la TVA. « Prépondérant » signifie ici que le montant total des opérations visées doit atteindre au moins 50% du chiffre d'affaires dans le chef de chaque membre. Si le résultat est inférieur à 50%, le membre perd son statut de membre de l'association de frais, sous réserve d'une tolérance spécifique en cas de dépassement occasionnel du seuil. Notons qu'il relève de la responsabilité de l'association de frais de s'informer du statut de ses membres en matière de TVA; l'association de frais est et reste responsable notamment de l'application correcte de l'exemption.

Contrairement au régime précédent, il n'est plus exigé que les membres appartiennent à un même groupe financier, économique, professionnel ou social. Par conséquent, il est imaginable en vertu du nouveau régime d'avoir une association de frais entre un médecin, une compagnie d'assurances, un holding ...

Formation de l'association de frais – forme juridique

En toute logique, une association de frais doit se composer de deux membres au moins. Ils doivent avoir l'intention de contracter dans ce cadre une collaboration durable, soit pour l'administration de la TVA un délai de minimum 2 ans. En vertu du nouveau régime, l'association de frais peut prendre la forme d'une association dotée de la personnalité juridique (ASBL, SPRL...) ou sans personnalité juridique. Il est exigé dans ce dernier cas que l'association de frais agisse toujours sous une dénomination propre, en tant qu'association ou groupement distinct, à l'égard de ses membres et des tiers. L'association de frais doit donc toujours être considérée comme un « assujetti à la TVA » distinct, même lorsqu'elle n'est pas dotée de la personnalité juridique. S'il est opté pour une association de frais sans personnalité juridique, les membres doivent désigner un gestionnaire, qui accomplira les formalités au nom et pour compte de l'associa-

tion de frais et qui devra établir un contrat de collaboration entre les membres décrivant de manière détaillée les activités et le fonctionnement de l'association de frais. L'association de frais doit également tenir une comptabilité propre de manière à assurer la transparence du fonctionnement de l'association de frais.

Notons que l'ancienne indivision entre les membres, telle que prévue dans la deuxième partie de la précédente circulaire, n'est plus possible.

L'association de frais comme assujettie mixte à la TVA

Comme évoqué précédemment, le nouveau régime permet à l'association de frais d'effectuer un certain nombre d'opérations qui ne tombent pas dans le champ d'application de l'exemption (voir aussi schéma ci-dessous). Autrement dit, lorsqu'elle fournit effectivement des opérations non exemptées, elle devient assujettie mixte à la TVA – sauf application d'autres exemptions sans droit à déduction – et elle bénéficie d'un droit à déduction partiel de la TVA. Dans ce cas de figure, et sauf option pour le régime des petites entreprises, l'association de frais devra s'enregistrer à des fins de TVA. La circulaire administrative prévoit des règles spécifiques concernant la manière dont l'association de frais peut exercer son droit à déduction.

Il est important de souligner que dans le cas où l'association de frais effectuait uniquement des opérations exemptées en vertu de l'ancien régime, mais qu'elle effectue désormais aussi des opérations donnant droit à la déduction de la TVA en vertu du nouveau régime, elle peut éventuellement encore recupérer une partie de la TVA historique (pour laquelle le délai de révision de 5 ou 15 ans n'a pas encore expiré).

Personnel de l'association de frais – personnel commun

Les prestations de services de l'association de frais (si des personnes ou du personnel s'y ajoute(-nt)) doivent être fournies par le personnel de l'association de frais proprement dite. Ce qui signifie que le personnel doit en principe être recruté et rémunéré par l'association de frais. Lorsque l'association de frais n'a pas la personnalité juridique ou que la législation sociale interdit les recrutements propres, les prestations de services doivent être fournies par du personnel commun, les membres mettant du personnel à la disposition de l'association de frais. Cette mise à disposition est exemptée de la TVA à condition que le personnel soit affecté aux activités de l'association de frais qui sont exemptées de la TVA. L'affectation commune du personnel doit clairement apparaître dans le contrat de collaboration et chaque membre

du personnel doit signer un addendum à son contrat de travail.

Distorsion de concurrence

Comme c'était déjà le cas dans l'ancien régime, les règles de l'association de frais prévoient que l'exemption ne peut conduire à aucune distorsion de concurrence. En cas de plaintes, l'administration de la TVA peut ouvrir une enquête pour déterminer s'il est question de distorsion de concurrence potentielle ou réelle d'une ampleur plus que significative. Cette enquête peut éventuellement déboucher sur le retrait de l'exemption de la TVA.

Obligations administratives

En vertu du nouveau régime, les associations de frais doivent respecter toute une série d'obligations administratives :

- l'association de frais doit tout d'abord tenir une comptabilité précise, détaillée et transparente en matière de TVA. Celle-ci sert à démontrer que toutes les conditions d'application pour l'exemption de TVA sont remplies ;
- l'association de frais doit établir périodiquement, et au moins une fois par an, un rapport à adresser aux membres (calcul des coûts, répartition des frais entre les membres, imputations aux non-membres...);
- l'association de frais doit imposer à chaque membre l'obligation annuelle d'établir un document attestant que ses activités satisfont à l'exigence de 50%+1 (pondérance d'activités exemptées ou non assujetties). L'association de frais doit conserver ce document ;
- pour les prestations de services exemptées, l'association de frais doit envoyer au moins une fois par an à ses membres un décompte détaillé ;
- pour les prestations de services et livraisons de biens taxés, fournies aux membres et aux non-membres, les règles de TVA normales régissant l'établissement des factures et l'éventuelle imputation de la TVA sont d'application.

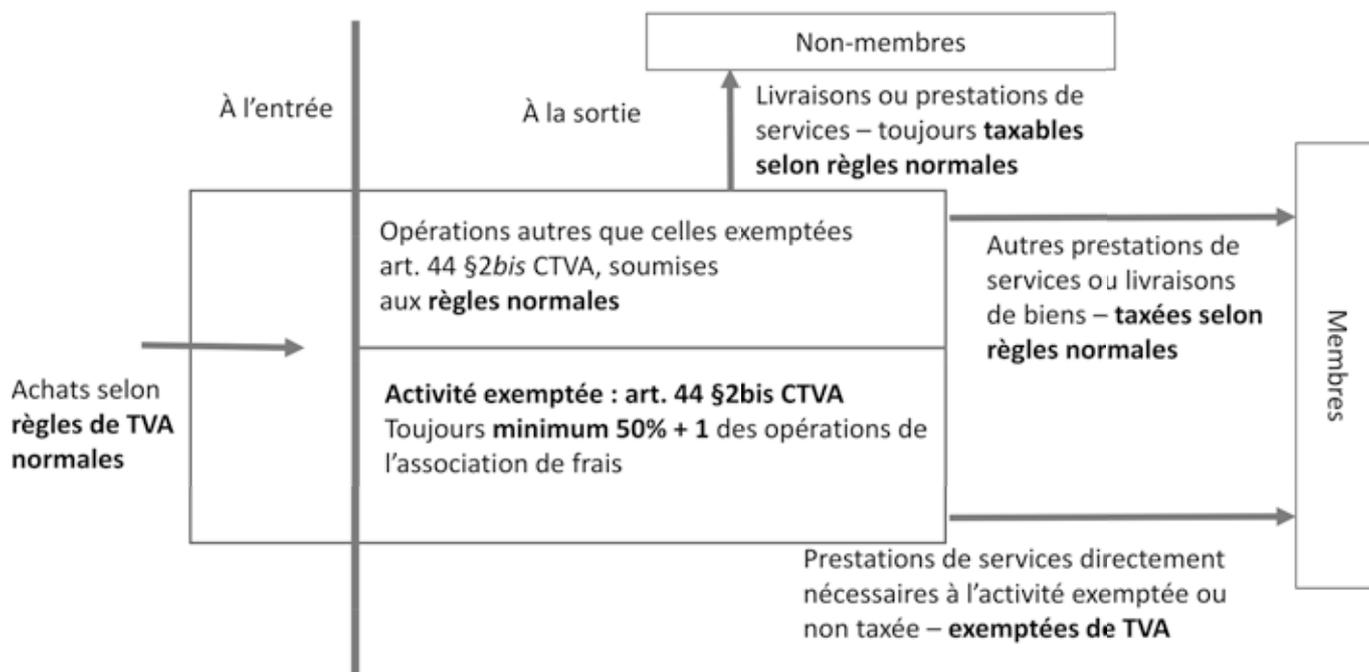
Obligation de déclaration

Toute nouvelle association de frais doit déclarer le commencement de ses activités à l'administration de la TVA (dans un délai d'un mois), ou même demander une immatriculation à la TVA si elle n'effectue pas uniquement des opérations exemptées (naturellement, le régime des petites entreprises – plafond de 25.000€ - peut également s'appliquer ici). Une liste des membres doit également être introduite (dénomination de chaque membre, numéro d'entreprise ou de registre national, adresse du siège administratif et nature de son activité), éventuellement accompagnée du contrat de collaboration signé par tous les membres (pour les associations de frais sans person-

nalité juridique). Enfin, toutes les modifications, telles que l'adhésion ou le retrait d'un membre, une modification des activités ou la cessation de l'association de frais, doivent être communiquées au fisc (dans un délai d'un mois).

Les associations de frais existantes doivent aussi se manifester auprès du fisc pour le 31 mars 2017 au plus tard et se conformer aux nouvelles règles.

Schéma : opérations TVA de l'association de frais



Sources – remarque

Le nouveau régime a été introduit, avec prise d'effet au 1er juillet 2016, par l'article 3, b de la loi du 26 mai 2016 (*M.B.* 9 juin 2016), lequel a inséré le nouvel article 44 §2bis dans le Code de la TVA. Naturellement, l'ancien article mais aussi l'AR n°43 ont été abrogés par la même occasion. Depuis lors, l'administration de la TVA a publié une volumineuse circulaire (Circ. AGFisc n° 31/2015, n°E.T.127.540 du 12 décembre 2016). Le régime de l'association de frais est et reste une matière assez technique.

L'aperçu repris ci-dessus tente d'offrir un regard pratique sur la problématique, sans qu'il soit toutefois possible dans ce cadre d'aborder tous les détails. Il importe dès lors de se référer à toutes les sources officielles et de se faire suffisamment conseiller avant la mise sur pied d'une structure d'association de frais.

Sven REYNDERS,
Partner Moore Stephens

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable:** Mirjam VERMAUT, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: http://www.ipcf.be **Rédaction:** Mirjam VERMAUT, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Frédéric DELRUE, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be