

## SOMMAIRE

- p. 1/ Quelques clés pour comprendre la loi anti-blanchiment
- p. 5/ Avantage de toute nature résultant de l'utilisation d'une habitation à des fins privées : le critère de superficie est-il la panacée ?
- p. 7/ L'Administration de la TVA plus souple sur les mentions obligatoires d'une facture ?

## Quelques clés pour comprendre la loi anti-blanchiment

La loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces a pour objectif d'éviter le blanchiment d'argent sale ou le financement d'activités liées au terrorisme. En d'autres termes, cette législation vise à promouvoir des activités professionnelles propres. L'autorité politique en Belgique la considère, à juste titre, comme un instrument essentiel pour lutter contre le crime organisé.

Pour les professionnels du chiffre, qui sont directement impliqués dans le dispositif de lutte contre le blanchiment d'argent, cette loi constitue un outil fondamental permettant de procéder à l'identification de leurs clients et à protéger leur responsabilité professionnelle.

### A. Quelques organismes directement concernés par la législation anti-blanchiment

#### A l'international

##### 1. Le GAFI – Groupe d'Action Financière (URL: <http://www.fatf-gafi.org/fr/>)

Le GAFI est un organisme intergouvernemental qui a pour mission de concevoir et de promouvoir des politiques de lutte contre le blanchiment depuis 1989. Il élabore des standards internationaux relatifs à la lutte

contre le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et le financement de la prolifération des armes de destruction massive (rappelons au passage que le blanchiment de capitaux représente environ entre 2 et 5% du PIB mondial).

#### Au niveau national

##### 2. La CTIF – Cellule de Traitement de l'Information Financière (URL: <http://www.ctif-cfi.be/website/>)

La CTIF est une autorité administrative indépendante belge, chargée d'analyser les transactions financières suspectes de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme qui lui sont transmises par les institutions et les personnes visées par la loi. Elle est dotée de la personnalité juridique, se compose d'experts judiciaires et financiers ainsi que d'un officier supérieur de la Police fédérale, et elle agit sous la direction d'un magistrat ou de son suppléant.

Pour accomplir sa mission, la CTIF dispose d'un ensemble de prérogatives que lui confère la loi du 18 septembre 2017. Elle se trouve au cœur du dispositif anti-blanchiment et de lutte contre le financement du terrorisme. Outre sa principale mission de filtre entre les institutions et les personnes visées par la loi et les autorités judiciaires, la CTIF s'est également vue conférer une mission d'avis et une mission de coor-

dination du dispositif anti-blanchiment et contre le financement du terrorisme au niveau national.

La CTIF constitue ainsi le lien entre les différents acteurs impliqués dans la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (Services Publics Fédéraux, autorités de contrôle, de tutelle, ou disciplinaires, autorités judiciaires, services de police, autorités douanières, ...).

### 3. Le Comité ministériel de coordination de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite

Cet organisme est responsable de l'établissement et de la coordination de la politique générale de la lutte contre le blanchiment de capitaux d'origine illicite, et pour la détermination des priorités des services concernés par cette lutte.

## B. La Commission Anti-Blanchiment (CAB)

Dans le cadre d'un contrôle de la Belgique par le GAFI, il nous fut remarqué que notre pays, ainsi que les titulaires de professions économiques dont l'IPCF, ont fait peu d'efforts en ce qui concerne le contrôle effectif sur place (au sein des cabinets) concernant le respect des obligations en matière de législation anti-blanchiment.

Suite à ces remarques, l'IPCF a décidé en février 2015, de créer un organe autonome en son sein, la Commission Anti-Blanchiment (CAB). L'objectif poursuivi est triple:

1. la vérification du respect de la LAB par un contrôle chez les professionnels eux-mêmes;
2. l'organisation des cabinets en matière de lutte anti-blanchiment: l'attention porte surtout sur la lettre de mission et le dossier permanent<sup>1</sup>;
3. l'analyse du risque: quels sont les risques auxquels sont confrontés les cabinets et où se situent-ils? Sur le plan de la prévention et du contrôle, où faut-il consacrer plus d'attention?

Il découle de cette mission que la Commission peut faire des rapports au Conseil National en formulant des recommandations. Le cas échéant, des dossiers peuvent être transmis aux instances disciplinaires

compétentes (en premier lieu, les assesseurs juridiques des Chambres exécutives). Précisons toutefois qu'il s'agit d'un contrôle préventif et totalement dans le cadre de l'assistance aux confrères afin de les aider à appliquer la législation anti-blanchiment.

Il existe également un groupe de travail inter-instituts (IPCF, IEC et IRE) qui examine et traite tous les aspects liés à la lutte anti-blanchiment.

## C. Les indicateurs du blanchiment

Il s'agit d'indicateurs généraux permettant aux professions financières et non financières d'identifier les opérations de blanchiment, et non d'indicateurs spécifiques qui se rapporteraient au blanchiment de capitaux issus d'une criminalité sous-jacente déterminée. Ces indicateurs ont été identifiés par la CTIF et répertoriés par types d'opérations susceptibles de permettre à des criminels de blanchir des fonds d'origine illicite. La présence de ces indicateurs a pour but de justifier un surcroît de vigilance.

### Exemples d'indicateurs :

1. L'utilisation de sociétés écrans ayant leur siège social dans un paradis fiscal ou effectuant une opération atypique par rapport à l'objet social.
2. Recours à des sociétés dans lesquelles sont intervenus des changements avant l'exécution d'opérations financières suspectes. Déplacement du siège social, modification de l'objet social ou nomination d'un nouveau gérant.
3. Le recours à l'interposition de personnes (hommes de paille) intervenant pour le compte de sociétés impliquées dans des opérations financières.
4. L'exécution d'opérations financières atypiques pour l'activité habituelle de l'entreprise dans les secteurs à forte concurrence ou sensibles aux fraudes à la TVA (Carrousels).
5. La constatation d'anomalies dans les factures comme justification aux opérations financières telles l'absence de numéro de TVA et de compte financier.
6. Le refus du client ou son impossibilité de produire des pièces justificatives quant à la provenance des fonds reçus ou quant aux motifs avancés des paiements.
7. Le paiement de commissions à des sociétés étrangères sans activités commerciales, ainsi que le versement ou le virement vers la Belgique en provenance de telles sociétés.
8. Proposer des honoraires d'un montant exorbitant sans justification particulière.

<sup>1</sup> Précisons à cet égard que seul l'aspect « lutte anti-blanchiment » peut être examiné dans la lettre de mission et le dossier permanent. Il n'est nullement question d'examiner ceux-ci pour d'autres aspects.

### Exemples de secteurs à risque :

1. Institutions financières enregistrées dans des centres *offshores*.
2. Institutions financières enregistrées sur l'internet *money management companies*.
3. Le commerce sur internet, le commerce de matières premières, de métaux précieux, d'objets d'art, ...
4. Le secteur textile (traite des êtres humains, atelier clandestin), les détaillants en articles d'occasion, le secteur horeca (travail au noir).
5. Le secteur de la construction (travail au noir) et le secteur des transports.
6. Les titulaires de professions libérales travaillant dans des paradis fiscaux.

## D. Les devoirs de vigilance

1. Il s'agit d'une part de procéder à l'**identification** des données du client (personne physique ou personne morale), de son mandataire éventuel et des bénéficiaires effectifs s'il y en a, ainsi que sur la relation d'affaire ou l'opération à réaliser. L'identification consiste en une obligation de résultat qui doit être effectuée en tout état de cause et indépendamment du niveau de risque de blanchiment.

2. D'autre part, il faut procéder à la **vérification** qui consiste à confronter les données d'identification à une source fiable dont il faut prendre copie sur papier ou de préférence, par voie électronique. Cette opération permet de confirmer ou d'infirmer les données d'identification (recherches sur les sources publiques telles que le Moniteur Belge, la Banque Nationale de Belgique, la Banque Carrefour des Entreprises ainsi que sur Companyweb via le site extranet de l'Institut).

*N.B. : il est important que le professionnel se rende chez son client avant de nouer la relation d'affaires, surtout dans le cas des secteurs à risque. Il pourra ainsi se rendre compte de l'environnement dans lequel évolue le client.*

Pour les ASBL, les AISBL et les Fondations, le formulaire d'identification des bénéficiaires effectifs doit être signé par le mandataire du Conseil d'administration ou par le Président de l'organisme en question. Pour ces personnes morales, tous les administrateurs sont considérés comme des bénéficiaires effectifs.

Depuis que la Loi du 18 septembre 2017 a été publiée au Moniteur Belge du 6 octobre 2017, tous les stagiaires comptables (-fiscalistes) externes sont **obligés**, comme les membres agréés externes, de faire une

déclaration à la CTIF si c'est nécessaire, peu importe qu'ils travaillent en société ou en personne physique. Auparavant, les stagiaires ne travaillant pas en société n'étaient soumis qu'à l'obligation d'identification de leurs clients.

La lettre de mission, obligatoire depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2013, facilite également le respect des différentes obligations concernant l'identification du client. Cette lettre de mission est gardée comme l'une des pièces maîtresses du dossier permanent, aux côtés des données d'identification du client.

### Quid en cas de non-respect des obligations découlant de la LAB ?

Une sanction disciplinaire normale (avertissement, blâme, suspension et radiation) peut être prononcée par la Chambre exécutive. Le professionnel peut également encourir une amende administrative allant de 250,00 € à 1.250.000,00 €, perçue par l'IPCF au bénéfice de l'Etat. Toute sanction disciplinaire doit être communiquée par l'Institut à la CTIF.

*Un conseil : dans le doute, faites toujours une déclaration auprès de la CTIF. Cette dernière sera classée sans suite s'il s'avère par après qu'il n'y avait pas de blanchiment de capitaux ou de financement d'une activité terroriste.*

### Quelques définitions

#### 1. PEP (Politically Exposed Person)

Par « Personnes Politiquement Exposées », on entend, les personnes éminentes qui occupent ou ont occupé une fonction publique, aussi bien en Belgique qu'à l'étranger, et les membres directs de la famille ou les personnes connues pour être étroitement associées à ces personnes. Dans le cadre de la législation anti-blanchiment, ces personnes doivent faire l'objet d'une vigilance renforcée ayant un caractère préventif, dès lors qu'il ne s'agit nullement de laisser sous-entendre que celles-ci seraient impliquées dans des activités criminelles.

#### Exemples :

- Les chefs d'Etat ;
- les chefs de gouvernement (les ministres, ministres délégués et secrétaires d'Etat) ;
- les parlementaires ;
- les membres des cours suprêmes, des cours constitutionnelles ou d'autres hautes juridictions dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours ;

- les membres des cours des comptes et la direction des banques centrales ;
- les ambassadeurs, les chargés d'affaires et les officiers supérieurs des forces armées ;
- les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance des entreprises publiques ;
- les dirigeants des entreprises d'intérêt public ;
- les hautes autorités ou les hauts fonctionnaires d'organisations internationales ou supranationales, comme l'UE, l'OTAN ou l'ONU.

## 2. Bénéficiaire effectif (ou UBO – Ultimate Beneficial Owner)

Le bénéficiaire effectif est une personne physique pour le compte ou au bénéfice de laquelle une transaction est exécutée ou une relation d'affaires nouée. Il peut s'agir également d'une personne physique qui possède ou contrôle en dernier ressort le client. Pour être considéré comme bénéficiaire effectif, il faut contrôler ou posséder plus de 25 % des actions et/ou des droits de vote de la société du client. Il peut aussi s'agir d'une personne en faveur de qui la relation d'affaire est conclue. Dans le cadre des ASBL, AISBL et des Fondations, tous les administrateurs sont des UBO.

## 3. Client occasionnel

Le client occasionnel est celui qui réalise une opération ponctuelle que celle-ci s'effectue en une seule opération ou en plusieurs opérations apparaissant comme liées entre elles. La procédure d'identification n'est pas obligatoire sauf si l'opération envisagée (ou les opérations envisagées ayant un lien entre elles) atteignent le montant de 10.000 €. A contrario, la relation d'affaires est la relation que noue un professionnel avec son client qui en fera un client habituel.

**Cependant, étant donné le flou existant quant à la définition précise de ce qu'est un client occasionnel et du montant de 10.000 € précité, il est très fortement conseillé au professionnel de procéder à la procédure d'identification habituelle.**

## 4. Tiers introducteur

Si le professionnel le souhaite, il est permis de recourir à la procédure du tiers-introducteur pour faire exécuter les devoirs de vigilance, étant entendu que le professionnel conserve la pleine responsabilité de leur exécution. Sous ces conditions, le professionnel peut considérer que les devoirs de vigilance peuvent être accomplis sur la base des données collectées par un tiers

introducteur (p.ex. une banque, un avocat ou un autre professionnel assujéti à la LAB), sous réserve que ce dernier ait personnellement effectué les démarches et puisse confirmer qu'il dispose de la documentation requise. Le recours au tiers introducteur s'avère utile entre confrères en cas de succession dans un même dossier ou en cas de mission en collègue. Si les renseignements donnés s'avèrent insuffisants, il appartient au professionnel de compléter ceux-ci par des devoirs d'identification complémentaires.

## 5. La sous-traitance

Il peut arriver qu'un membre IPCF travaille exclusivement ou principalement en sous-traitance pour un autre confrère. Il peut dès lors être confronté à différentes situations.

- Soit il n'a aucun contact avec les clients du confrère, aucune relation contractuelle avec eux et aucune connaissance de leur identité. Les rapports ou avis qu'il émet sont destinés au confrère et c'est ce dernier qui lui paye ses honoraires. Dans le cas présent, on vise une situation où le confrère demande un avis technique qui sera utilisé pour différents clients dont l'identité n'est pas encore connue à ce moment. Dans ce cas de figure, le professionnel sous-traitant doit identifier son confrère comme « client ».
- Le professionnel connaît le destinataire final de la mission ou il aura des contacts avec lui et lui communiquera éventuellement le résultat de ses prestations. Dans ce cas, le professionnel doit identifier ce destinataire final comme client ou bénéficiaire effectif.

## 6. Manuel de procédures internes

Il s'agit d'une aide (que vous pouvez retrouver sur [http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/doc\\_3418.rtf](http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/doc_3418.rtf)) aux cabinets professionnels pour la mise en œuvre des procédures internes de contrôle en fonction de leur structure et de leur taille. En d'autres termes, c'est une méthode de mise en place de la procédure de contrôle de la LAB et de l'application de celle-ci au sein du cabinet. Précisons bien que ce manuel constitue une obligation pour chaque cabinet qui doit désigner parmi ses membres une personne responsable de l'application de cette procédure. Si le professionnel travaille seul, il doit également posséder ce manuel.

Jean-Marie CONTER  
Co-Président de la Commission anti-blanchiment (CAB)

# Avantage de toute nature résultant de l'utilisation d'une habitation à des fins privées : le critère de superficie est-il la panacée ?

Lorsqu'une société met gratuitement un bien immeuble à la disposition de son dirigeant d'entreprise, le fisc part du principe que ce dernier bénéficie d'un avantage de toute nature imposable à l'impôt des personnes physiques au titre de revenu professionnel. À l'heure actuelle, cet avantage de toute nature est toujours fixé forfaitairement - en dépit d'une jurisprudence récente contraire<sup>1</sup> (article 18, § 3, point 2 AR/CIR 92).

Si seule une partie du bien immeuble est mise à la disposition du dirigeant d'entreprise, le revenu cadastral (ci-après « RC ») doit être réparti proportionnellement à l'usage privé et professionnel dudit bien. La loi ne précise toutefois ni qui est compétent en la matière, ni surtout les modalités de cette répartition.

## 1. Qui peut procéder à la répartition du RC ?

Ni le Code des impôts sur les revenus ni l'AR/CIR92 ne précisent qui est compétent pour répartir le RC d'un bien immeuble proportionnellement à l'usage privé et professionnel de ce dernier.

Dans le commentaire administratif de l'article 36 CIR92<sup>2</sup>, on peut lire que « *le bénéficiaire de l'avantage, l'employeur ou la société ou l'un et l'autre peuvent demander aux services du Cadastre (aujourd'hui à l'Administration générale de la Documentation patrimoniale) de leur communiquer le RC (partiel) de cet immeuble ou de cette partie d'immeuble.* » L'AGDP procède alors à une ventilation officieuse du RC global attribué à un immeuble et à la fixation d'un RC fictif pour les

locaux privatifs mis gratuitement à disposition dans un bien immeuble.

Le Ministre des Finances a - en réponse à 2 questions parlementaires<sup>3</sup> - déclaré que seule l'AGDP est compétente pour procéder à une ventilation officieuse du revenu cadastral.

Ce point de vue peut toutefois être contesté. Dès lors que la loi ne précise pas à qui incombe la répartition du RC, celle-ci peut aussi être effectuée par le contribuable ou son comptable. Une condition doit toutefois être respectée : la répartition du RC doit être basée sur des critères suffisamment objectifs (voir infra).

## 2. Comment le RC doit-il être réparti lorsqu'une partie d'immeuble est mise gratuitement à disposition ?

La clé de répartition à appliquer pour l'évaluation de l'avantage de toute nature doit ensuite être fixée.

En effet, dans la plupart des cas, il n'est attribué qu'un seul RC officiel par habitation. Il faut donc procéder à une ventilation officieuse du RC afin de déterminer la partie du RC qui correspond aux locaux privatifs de l'immeuble. Tel est, par exemple, le cas lorsqu'une société est propriétaire d'un bien immeuble dont elle utilise le rez-de-chaussée comme local commercial et dont l'étage est mis gratuitement à la disposition du dirigeant d'entreprise comme appartement. Ou encore, lorsqu'une villa appartenant à une société est en partie aménagée en bureau, archives... et en partie utilisée comme logement privé par le dirigeant d'entreprise et sa famille.

Pour ce type de situations, la loi ne précise pas non plus les modalités de répartition du RC.

1 À savoir les arrêts de la Cour d'appel de Gand du 24 mai 2016 et de la Cour d'appel d'Anvers du 24 juin 2017. Dans ces arrêts, le juge a estimé que l'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition gratuite d'une habitation est discriminatoire dès lors qu'il est fait une distinction selon que le bien immeuble est mis à disposition par une personne physique ou morale. (W. Vettters & J. Bonné, « Forfaitair voordeel gebruik woning is ongrondwettelijk », *Act.Fisc.* 2016, série 21, 1-3).

2 Com.IR n° 36/94.

3 Q. & R. Chambre, n° 1312, 2 juin 2006 (T. Pieters); Q. & R. Chambre, n° 467, 24 juin 2013 (M. Marghem).

Le principe est le suivant : la ventilation doit être basée sur des critères objectifs. Dans ce contexte, le critère traditionnellement retenu est le critère de superficie. Il est ainsi tenu compte des superficies de la partie professionnelle et de la partie privative du bien immeuble. Ce critère simple et clair est fréquemment utilisé par l'administration.

Le critère de superficie n'est toutefois pas la panacée. Dans un jugement du 28 juin 2013,<sup>4</sup> le Tribunal de première instance d'Anvers a jugé qu'aucune disposition légale n'impose que la clé de répartition soit fixée sur la base du critère de superficie. D'autres critères objectifs peuvent effectivement être retenus.

L'un de ces critères alternatifs est un critère économique, à savoir la valeur locative des différentes parties du bien immeuble. La Cour d'appel de Gand<sup>5</sup> a déjà jugé, dans une affaire concernant la déduction de la TVA, que la clé de répartition à appliquer en cas d'utilisation d'un immeuble à des fins privées et professionnelles peut être fixée sur la base de la valeur locative. Rien n'empêche, selon nous, de retenir aussi ce critère pour déterminer le RC devant être pris en compte en vue de l'évaluation de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition gratuite d'une habitation. Le RC correspond en effet au revenu locatif net annuel d'un bien immeuble.

Il est toutefois important de déterminer de manière suffisamment objective la valeur locative utilisée. Cette mission peut être confiée à un expert immobilier. Tel qu'il ressort d'un jugement du Tribunal de première instance de Louvain, il importe également de garder à l'esprit que la valeur locative d'un local commercial est proportionnellement supérieure à la valeur locative pouvant être attribuée à la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées.

L'affaire dont avait été saisi le Tribunal de première instance de Louvain peut être brièvement résumée comme suit. Une société avait mis une partie d'un bien immeuble gratuitement à la disposition de son gérant et de sa famille. Le contribuable avait réparti le RC sur la base du critère de superficie. Estimant toutefois que la venti-

lation devait être basée sur la valeur locative, l'administration avait chargé un expert immobilier d'établir un rapport d'expertise. Celui-ci avait procédé à l'estimation des valeurs locatives des différentes parties d'une « habitation trois façades aux finitions luxueuses ». Le Tribunal de première instance de Louvain a toutefois jugé qu'en l'espèce, le critère de la valeur locative ne pouvait être retenu dès lors que - selon lui - l'administration avait ignoré le fait que la valeur locative de la partie professionnelle est proportionnellement supérieure à celle de la partie du bien immeuble louée à des fins privées.

Une évaluation fiscale optimale de l'avantage de toute nature est possible si la valeur locative est estimée correctement. Prenons un exemple :

*Une société de pharmaciens est propriétaire d'un bien immeuble. La pharmacie se trouve au rez-de-chaussée. Les premier et deuxième étages sont aménagés en un appartement mis gratuitement à la disposition du gérant. Le RC du bien s'élève à 4 000 EUR. Compte tenu de la superficie/valeur locative, la clé de répartition est fixée comme suit :*

	Critère de superficie		Critère économique	
	m <sup>2</sup>	%	Valeur locative	%
Pharmacie	100	33,33%	15.000	60,00%
Appartement	200	66,66%	10.000	40,00%
	300		25.000	
Avantage	29.537,40 EUR <sup>6</sup>		17 724,21 EUR <sup>7</sup>	

Comparer permet donc d'obtenir une optimisation intéressante.

### 3. Quid si vous avez appliqué le critère de superficie pour les années antérieures ?

Il est possible que vous constatiez qu'une clé de répartition basée sur le critère de la valeur locative donne lieu à un avantage de toute nature moins élevé. Pouvez-vous, dans ce cas, appliquer ce critère pour l'avenir ?

La réponse à cette question varie selon qu'un accord (tacite) a été conclu ou non avec l'administration<sup>8</sup> :

- si le calcul de l'avantage de toute nature a fait l'objet d'un contrôle ayant donné lieu à un accord écrit avec l'administration, celui-ci est contraignant tant à l'égard de l'administration qu'à l'égard du contri-

4 T. Bruxelles 28 juin 2013, R.G. 2012/404/A (non publié). Notez que le litige en cause portait sur le régime de déduction visé à l'article 45, § 1<sup>er</sup> CTVA. En l'absence de disposition légale dérogatoire expresse, les principes de ce jugement sont toutefois intégralement d'application en matière d'impôts directs.

5 Gand 19 janvier, *Fisc. Koer* 2010, série 5, 389-392. Cette affaire était spécifique en ce sens que (i) la répartition effectuée par un expert immobilier sur la base de la valeur locative, (ii) la répartition du revenu cadastral en vue de l'attribution de ce dernier et (iii) la ventilation retenue dans l'acte notarié établissant l'achat du bien immeuble concordaient dans une large mesure.

6 Soit  $4.000 \times 66,66\% \times 1,7491 \times 3,8 \times 100/60$ .

7 Soit  $4.000 \times 40,00\% \times 1,7491 \times 3,8 \times 100/60$ .

8 E. Van De Velde, *Afspraken met de fiscus*, Gand, Larcier, 2009, 339 ss.

buable. Il n'est possible de revenir sur les termes d'un accord que (i) s'il est contraire à la loi, (ii) si le contribuable a commis une erreur de calcul ou (iii) si l'accord est entaché d'un vice de consentement. Le fait que l'application de la valeur locative aboutisse à une autre clé de répartition (plus avantageuse) n'est pas de nature à justifier que l'on puisse revenir sur les termes de l'accord conclu ;

- si le calcul d'un avantage de toute nature a été accepté à l'issue d'un contrôle, il est question d'un accord tacite avec l'administration. Cet accord est également contraignant pour l'administration et le contribuable et il est, dans ce cas aussi, impossible de revenir sur les termes de ce dernier ;
- si le calcul de l'avantage de toute nature n'a pas encore été contrôlé par l'administration, vous pouvez le modifier et appliquer, pour l'avenir, le critère de la valeur locative.

## 4. Conclusion

La clé de répartition appliquée pour l'évaluation de l'avantage de toute nature découlant de l'occupation gratuite d'une habitation est généralement fixée sur la base du critère de superficie. Ce critère n'est toutefois pas exclusif. La clé de répartition peut également être basée sur d'autres critères objectifs, comme la valeur locative. La prudence est toutefois de mise en cas de modification spontanée de la clé de répartition lorsqu'il s'avère que la valeur locative est plus avantageuse. Un accord (tacite) peut en effet avoir été conclu avec l'administration. Or, il est impossible de changer purement et simplement les termes d'un tel contrat.

Kim BRONSELAER et Nicolas LAUWERS  
SPRL De Langhe Advocaten

# L'Administration de la TVA plus souple sur les mentions obligatoires d'une facture ?

Le 12 octobre 2017, l'Administration de la TVA a publié une circulaire où elle commente la jurisprudence récente de la Cour de Justice concernant les conditions selon lesquelles un assujetti TVA peut exercer son droit à déduction de la TVA et en particulier le rôle de la facture régulière qui fonde l'exercice de ce droit (Circ. N° 2017/C/64, 12 octobre 2017, voir [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be)).

## La disposition légale

Lorsqu'il exerce son droit à déduction de la TVA, un assujetti TVA doit respecter les conditions de l'article 45 CTVA, à savoir :

- la condition matérielle: utiliser les biens qui lui ont été livrés et les prestations de services fournies pour effectuer des opérations qui ouvrent un droit à déduction ;
- la condition formelle: détenir une facture (émise conformément aux articles 53, § 2 et 53decies, § 2

CTVA) qui contient les mentions légales minimums obligatoires (prévues à l'art. 5, § 1 de l'AR n° 1).

## Plusieurs arrêts de la Cour : « le fond l'emporte sur la forme »

Dans plusieurs arrêts récents, la Cour de Justice a souligné que le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de la taxe soit accordée si la condition matérielle est remplie, même si certaines conditions de forme ont été omises par l'assujetti (Senatex GmbH, C-518/14 du 15.09.2016; Barlis, C-516/14 du 15.09.2016; Trawertyn, C-280/10 du 01.03.2012, voir [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be)).

La Cour a confirmé à plusieurs reprises ce principe « le fond l'emporte sur la forme », suivant lequel :

- si l'Administration de la TVA dispose des données nécessaires pour établir que les conditions matérielles sont remplies, elle ne saurait subordonner le

droit à déduction de la taxe à des conditions supplémentaires qui peuvent avoir pour effet d'entraver l'exercice de ce droit ;

- il peut y avoir des circonstances dans lesquelles les données peuvent être valablement établies par d'autres moyens qu'une facture ;
- l'Administration de la TVA ne peut pas se limiter à l'examen de la facture elle-même, mais doit aussi tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti TVA ;
- l'Administration de la TVA ne peut refuser le droit à déduction de la taxe à l'assujetti quand celui-ci remplit les conditions matérielles de cette déduction et lui a fourni une facture rectifiée avant qu'elle n'ait pris sa décision.

## Les conséquences pratiques en Belgique

Si une facture est irrégulière ou incomplète, l'Administration de la TVA refuse en principe la déduction de la TVA y afférente. La circulaire administrative indique à ce sujet que l'absence d'une mention obligatoire sur la facture ou la présence d'une mention inexacte est, en pratique, déjà appréciée avec une certaine souplesse en général.

A la suite des récents arrêts de la Cour de Justice, l'Administration de la TVA veut encore accentuer cette souplesse. Ainsi, le droit à déduction qui a été exercé sur la base d'une facture irrégulière ne peut plus né-

cessairement entraîner un rejet du droit à déduction de la TVA de sa part.

Si la facture présentée par l'assujetti TVA n'est pas régulière et/ou complète, l'Administration de la TVA évaluera dès lors le droit à déduction :

- sur la base d'une facture rectifiée (art. 53, § 2, al. 3 CTVA et art. 12 AR n° 1); et/ou
- en combinaison avec des pièces justificatives complémentaires produites par l'assujetti et qui, indubitablement, se rapportent à la facture, pour autant :
  - qu'elles apportent la preuve de la réunion des conditions matérielles du droit à déduction ; et
  - que l'assujetti TVA ne se soit pas rendu coupable d'une fraude ou d'une pratique abusive ou qu'il savait ou aurait dû savoir que l'opération faisait partie d'une fraude ou d'une pratique abusive.

Les factures rectifiées et/ou les pièces justificatives complémentaires doivent toutefois être communiquées à temps à l'Administration de la TVA, c.-à-d. avant la fin du contrôle TVA. Le principe « *le fond l'emporte sur la forme* » dans le cadre de l'exercice du droit à déduction en est ainsi renforcé, mais bien sûr, il est toujours conseillé de détenir une facture qui contient toutes les mentions obligatoires prescrites par la loi.

Gladys CRISTIAENSEN et Robin DE COCK  
KPMG