

SOMMAIRE

- p. 1/ Dispositions fiscales de la loi-programme du 25 décembre 2016
- p. 6/ Trois lois fiscales des 18 et 25 décembre 2016

Dispositions fiscales de la loi-programme du 25 décembre 2016

À l'automne 2016, tout portait à croire que le présent article traiterait surtout de la réforme de l'impôt des sociétés, mais comme vous le savez, les membres du gouvernement Michel ne sont pas encore parvenus à s'entendre sur le sujet. Les réformes fiscales sur lesquelles les partis au gouvernement sont tombés d'accord figurent majoritairement dans la loi-programme du 25 décembre 2016 (M.B. 29 décembre 2016, 2^e édition). Elles concernent l'abrogation de la taxe de spéculation, l'augmentation du précompte mobilier, des modifications touchant la taxe boursière, une adaptation de la déduction non admise en cas d'usage privé de voitures de société, une approche des plus-values internes et enfin, le taux de TVA pour l'acquisition ou la rénovation de logements sociaux.

Abrogation de la taxe de spéculation

Toutes les dispositions relatives à la taxe de spéculation sont abrogées

La taxe de spéculation du gouvernement Michel aura vécu aussi longtemps que la « taxe des riches » du gouvernement Di Rupo, à savoir un an. Elle comptait parmi les mesures de la loi du 27 décembre 2015 relative au « tax shift »¹. Mais il s'est vite avéré, et sans réelle surprise, que la perte de revenus de la taxe boursière par suite de la diminution des transactions boursières était plus élevée que les revenus supplémentaires engrangés par la taxe de spéculation dans les caisses de l'État. Après avoir envisagé une adaptation, le gouvernement a finalement décidé d'abroger une nouvelle fois cette taxe. Toutes les dispositions relatives à la taxe de spéculation sont donc supprimées (art. 74-91 Loi-programme).

1 Voir F. VANDEN HEEDE, « Les dispositions fiscales de la loi relative au tax shift du 26 décembre 2015 », dans *Pacioli*, 2016, n° 418, p. 1-3

Entrée en vigueur

Plus-values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2017 (art. 92 Loi-programme), quelle que soit la date d'acquisition des actions.

Augmentation du précompte mobilier

De 27 % à 30 % et de 17 % à 20 %

Le taux standard du précompte mobilier passe de 27 % à 30 % (art. 269, §1, 1^o modifié CIR 1992). Par analogie avec ce qui s'est passé l'année dernière lors de l'augmentation du taux standard de 25 % à 27 %, le taux du précompte mobilier est en outre augmenté pour le versement d'une réserve de liquidation dans les cinq ans à compter du dernier jour de l'exercice durant lequel elle a été constituée (art. 269, § 1, 8^o modifié CIR 1992). L'année passée, le taux applicable à de tels dividendes avait grimpé de 15 % à 17 % ; à présent, le taux passe à 20 %.

Notons que :

- rien ne change au niveau des autres taux du précompte mobilier, notamment le taux sur le versement d'une réserve de liquidation après cinq ans (il reste de 5 %), les taux sur le versement de réserves incorporées dans le capital (ils restent de 17 %, 10 %, 5 % et finalement 0 %)², les taux vvpr-bis (ils restent d'abord de 20 %

2 Lors de la précédente augmentation du précompte mobilier, à 27 % donc, le taux pour un versement au cours des deux premières ou des quatre premières années après l'augmentation de capital avait également été relevé de 15 % à 17 %. Aujourd'hui, ce taux, qui n'est du reste important que pour de grandes entreprises, reste fixé à 17 %.

et ensuite de 15%), le taux des intérêts non exonérés des livrets d'épargne (il reste de 15%), le taux sur les revenus de droits d'auteur jusqu'au montant plafond où ils sont considérés comme des revenus mobiliers (il reste de 15%) et le taux d'intérêt des «bons d'État Leterme» (il reste de 15%);

- l'augmentation du précompte mobilier sur le versement d'une réserve de liquidation au cours des cinq premières années concernera uniquement les réserves de liquidation qui sont constituées pour un exercice lié au plus tôt à l'exercice d'imposition 2018 (art. 95 Loi-programme), autrement dit elle concernera au plus tôt les réserves de liquidation de l'exercice 2017. Pour le versement dans les cinq ans d'«anciennes» réserves de liquidation, et donc aussi celles de l'exercice 2016 qui ne seront constituées qu'au printemps 2017, le taux reste de 17%;
- comme toujours, les taux du précompte mobilier ne sont pas les seuls à avoir été adaptés; les taux des impositions distinctes à l'impôt des personnes physiques concernant les revenus visés le sont également (art. 171, 3° et 3°septies modifié CIR 1992).

Entrée en vigueur

Les nouveaux taux sont d'application sur les revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2017 (art. 95 Loi-programme) avec, comme énoncé, une exception pour le versement d'«anciennes» réserves de liquidation.

Modifications concernant la taxe boursière

Plafonds plus élevés

La taxe sur les opérations de Bourse (TOB) ou taxe boursière est soumise à un plafond. Dans le cas des transactions boursières opérées jusqu'au 31.12.2016, la taxe était plafonnée à 650 EUR pour les transactions soumises au taux de 0,09% (achat et vente d'obligations et d'actions dans des sicavs de distribution, par ex.), à 800 EUR pour les transactions taxées à 0,27% (achat et vente d'actions ordinaires et de certificats immobiliers, par ex.) et à 2.000 EUR pour les transactions auxquelles s'appliquait un taux de 1,32% (achat et vente d'actions dans des sicavs de capitalisation, par ex.).

Ces plafonds sont à présent doublés (art. 124 modifié CDTD). Pour l'investisseur moyen (petit), la modification est normalement sans importance puisqu'il n'est pas confronté à ces plafonds. Aussi, pour atteindre les anciens plafonds, le montant de la transaction devait

être supérieur à ce que les investisseurs particuliers connaissent habituellement³.

Les taux de la TOB ne sont en rien modifiés.

Élargissement aux intermédiaires étrangers

Une modification qui est pertinente pour l'investisseur moyen, par contre, est l'abrogation d'une possibilité d'échapper à la taxe boursière. Par le passé, la taxe n'était pas due sur les transactions boursières opérées via une banque ou un courtier étranger, et c'est cette exonération qui prend fin (art. 120 modifié CDTD). La taxe sera due par le donneur d'ordre, sauf s'il peut établir que la taxe a déjà été acquittée, par exemple par l'intermédiaire étranger (art. 126² modifié CDTD). L'intermédiaire étranger peut en outre désigner un représentant belge responsable, qui sera chargé de veiller au paiement de la taxe. Les conditions et dispositions plus précises concernant l'agrément d'un tel représentant doivent encore être définies par le Roi (nouvel art. 126³ CDTD).

Délai de paiement plus long et amendes plus élevées

Le délai de paiement de la taxe boursière est prolongé et les amendes en cas de retard de paiement ou de retard dans l'introduction des déclarations et bordereaux obligatoires augmentent. Normalement, ces modifications ne sont toutefois importantes que pour la banque ou le courtier en bourse, lequel est redevable de la taxe, sauf, comme énoncé, lorsqu'il est établi à l'étranger et n'a pas désigné en Belgique de représentant responsable.

Entrée en vigueur

Opérations à partir du 1^{er} janvier 2017 (art. 128 Loi-programme).

Modifications des dépenses non admises pour les voitures de société

Ancienne réglementation

Les sociétés qui mettent des voitures à la disposition de dirigeants d'entreprises et/ou de travailleurs à des fins personnelles devaient jusqu'à ce jour déclarer une dépense non admise à concurrence de 17% de l'avantage de

³ +/- 150.000 EUR pour le plafond de 2.000 EUR, +/- 300.000 EUR pour le plafond de 800 EUR et +/- 725.000 EUR pour le plafond de 650 EUR. Soit désormais le double de ces montants.

toute nature⁴. Cette dépense non admise devait être diminuée à concurrence de l'éventuelle contribution propre du dirigeant d'entreprise ou du travailleur dans l'avantage, par le biais d'une comptabilisation sur le compte courant ou d'une retenue sur salaire. Lorsque cette contribution propre était aussi élevée que l'avantage de toute nature, non seulement le travailleur ou le dirigeant n'était pas imposé sur un avantage, mais en outre il n'était pas question de cette dépense non admise pour la société.

Deux modifications

La réglementation est modifiée en deux points. Premièrement, la dépense non admise ne peut plus être diminuée à concurrence d'une contribution propre du dirigeant d'entreprise ou du travailleur. Car désormais, la dépense non admise est également imposable lorsque la mise à disposition de la voiture à des fins personnelles n'est pas gratuite (art. 198, § 1, 9° modifié et nouveau 9°bis CIR 1992 pour l'impôt des sociétés, art. 223, alinéa premier, 4° modifié et nouveau 5° CIR 1992 pour l'impôt des personnes morales et art. 234, alinéa premier, 6° modifié et nouveau 7° CIR 1992 pour l'impôt des non-résidents). Deuxièmement, la dépense non admise s'élève désormais à 40% de l'avantage de toute nature au lieu de 17%, lorsque la société prend en charge, en tout ou en partie, les frais de carburant liés à l'utilisation personnelle de la voiture par le dirigeant d'entreprise ou le travailleur (art. 198, § 1, nouveau 9°bis, art. 223, nouvel alinéa premier, 5° et art. 234, alinéa premier, nouveau 7° CIR 1992).

En ce qui concerne la première modification, soulignons, pour autant que ce soit nécessaire, que la contribution propre du dirigeant d'entreprise ou du travailleur peut évidemment encore être déduite de l'avantage imposable à l'impôt des personnes physiques, de sorte que le dirigeant d'entreprise ou le travailleur ne sera pas imposé sur un avantage de toute nature si sa contribution propre est au moins aussi élevée que l'avantage.

Par rapport à la deuxième modification, attirons tout d'abord l'attention sur le fait que le montant des frais de carburant pris en charge par la société est sans importance – une prise en charge partielle suffit – tout comme la manière dont la prise en charge se fait (carte de carburant, carte bancaire, remboursement de souches de carburant...). Ensuite, la modification n'a pas d'impact sur le calcul de l'avantage de toute nature à l'impôt des personnes physiques. Le fait que la société prenne en charge

les frais de carburant liés à l'usage privé n'influence toujours pas ce calcul. Concrètement, le travailleur A et le travailleur B qui roulent dans une voiture ayant la même ancienneté et la même valeur catalogue, seront imposés sur un avantage de toute nature identique, même si le travailleur A dispose d'une carte de carburant et que le travailleur B doit payer lui-même sa consommation privée.

Entrée en vigueur

Le 1^{er} janvier 2017 (art. 73 Loi-programme).

Plus-values internes

Problématique⁵

Les plus-values internes sont des plus-values que réalise une personne physique sur la cession à titre onéreux d'actions d'une société, qu'on appelle généralement une société d'exploitation, à une autre société, généralement un holding, dont elle possède la majorité des actions ou sur laquelle elle exerce le contrôle d'une autre manière. La cession à titre onéreux peut être un apport – dans ce cas, le cédant acquiert des actions du holding – ou une vente, le cédant ayant alors une créance sur le holding.

Indépendamment des motivations d'ordre économique, familial, patrimonial, ..., la constitution d'un holding permet également d'éviter une imposition. Une société d'exploitation qui distribue ses réserves doit en effet retenir un précompte mobilier. Lorsque l'actionnaire vend les actions de sa société d'exploitation à son holding, il réalise une plus-value sur laquelle aucun précompte mobilier n'est dû et que la société holding peut payer à un stade ultérieur, en réduisant son capital si les actions de la société d'exploitation ont fait l'objet d'un apport ou en remboursant une dette si ces actions ont été vendues. Le fisc essaie de s'attaquer à de telles plus-values internes depuis une vingtaine d'années. Il dispose pour cela de deux armes.

Premièrement, le fisc peut lui-même imposer la plus-value interne. En effet, les plus-values qu'une personne physique réalise sur des actions en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, sont en principe imposables au titre de revenus divers⁶. Mais le fisc est confronté à un problème, car tel ne sera pas le cas lorsque la cession des actions s'inscrit dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé et il n'existe en outre aucun critère

⁴ Voir F. VANDEN HEEDE, « Les mesures fiscales instaurées par la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses », dans *Pacioli*, 2012, n° 334, p. 7

⁵ Voir également F. Vanden Heede, « Quand les plus-values sur actions d'une société propre sont-elles imposables ? », dans *Pacioli*, 2014, n° 393, p. 1-6

⁶ Art. 90, alinéa premier, 9°, premier tiret CIR 1992

légal pour répondre à la question de savoir si la cession consiste en une telle opération normale. Un *ruling* peut être demandé en la matière. Au cours des dernières années, le Service des Décisions anticipées (SDA) a rendu des dizaines de *rulings* positifs concernant les plus-values internes, dans lesquels la cession des actions était donc considérée comme une opération normale. Moins intéressant pour le contribuable toutefois, ces *rulings* contenaient un certain nombre de conditions (ne figurant pas dans la loi) auxquelles il fallait satisfaire et les *rulings* positifs étaient uniquement rendus concernant des plus-values internes sur l'apport d'actions, mais pas sur la vente d'actions.

Deuxièmement, le fisc peut qualifier d'«abus fiscal» la constitution du holding et la réduction de capital ou le remboursement de la créance⁷ opéré ultérieurement. Il peut alors ignorer totalement le holding et calculer un précompte mobilier sur les réserves de la société d'exploitation comme si cette dernière avait directement distribué les réserves concernées à ses actionnaires-personnes physiques.

Nouvelle règle concernant les plus-values internes via un apport d'actions

Le gouvernement Michel décide à présent, de manière imprévue, de modifier les règles relatives au capital libéré (au sens fiscal du terme) pour rendre davantage de plus-values internes imposables. Pour une bonne compréhension de cette modification, nous commencerons par résumer les règles telles qu'elles s'appliquaient jusqu'à présent.

Fiscalement, le capital statutaire n'est un capital libéré que pour autant qu'il soit formé d'apports réellement libérés⁸. Dans la mesure où ces apports consistent en actions, le capital libéré est censé correspondre à la valeur réelle des actions apportées⁹. Il existait jusqu'à présent une seule exception à ce principe dans une situation très spécifique. Les détails techniques de cette situation ne sont pas pertinents pour la question qui nous occupe ici¹⁰. Ce qui est important par contre, c'est que dans ce cas, le capital libéré de la société bénéficiaire de l'apport est égal à la valeur d'acquisition – et non pas à la valeur réelle – des actions apportées dans le chef de l'apporteur¹¹. Pour le reste, l'apport des actions est considéré comme une ré-

serve taxée. La valeur d'acquisition des actions apportées dans le chef de l'apporteur correspond à ce que cet apporteur les a payées, lors de la constitution ou d'une augmentation de capital de sa société d'exploitation ou lors de l'achat des actions de cette société¹².

La loi-programme du 25 décembre 2016 stipule que la même dérogation à la règle générale permettant de déterminer la valeur du capital libéré s'applique désormais aussi lorsque les plus-values sur les actions apportées ne sont pas imposables parce qu'elles sont réputées être le résultat d'une gestion normale du patrimoine privé¹³ (art. 184, alinéa trois modifié CIR 1992)¹⁴.

Cela signifie en résumé que lorsqu'une personne physique apporte des actions dans une société (belge ou étrangère¹⁵) et que la plus-value interne sur cet apport n'est pas imposée au titre de plus-value diverse «anormale» sur actions, le capital du holding est considéré comme une réserve taxée à concurrence de la plus-value interne, de sorte qu'un précompte mobilier – de 30% actuellement – doit être retenu sur cette partie en cas de réduction de capital ultérieure ou de liquidation de la société. D'autre part, lorsqu'une telle plus-value interne réalisée sur un apport est imposée en revenus divers, et c'est toujours possible – à un taux de 33% plus la taxe communale¹⁶ –, une réduction du capital ultérieure opérée par le holding sera en principe exonérée d'impôt¹⁷.

On peut s'attendre à ce que cette modification de loi entraîne une forte diminution du nombre de demandes de *ruling* concernant des plus-values internes. En effet, la confirmation du SDA que l'opération d'apport est «normale» et que la plus-value n'est donc pas imposable dans le chef de l'apporteur signifie aussi qu'un précompte mobilier doit être payé sur une réduction de capital ultérieure par le holding. L'intérêt d'un tel *ruling* n'a donc certainement pas disparu, mais il est beaucoup plus limité qu'auparavant.

7 Art. 344, § 1 CIR 1992

8 Art. 184, alinéa premier CIR 1992

9 Art. 184, alinéa quatre CIR 1992

10 Il s'agit de l'apport des actions dont les plus-values sont exonérées en vertu de l'article 45, § 1, alinéa premier, 2° CIR 1992 et qui ne tombent pas sous l'exonération des plus-values sur actions stipulée à l'article 192 CIR 1992.

11 Art. 184, alinéa trois CIR 1992

12 Si les actions n'ont pas de valeur d'acquisition, le capital libéré est censé correspondre à la valeur du capital libéré représenté par les actions apportées, dans le capital libéré total de la société dont elles sont représentatives.

13 En application de l'art. 90, 9°, premier tiret CIR 1992

14 Selon les termes de la loi: actions pour lesquelles les plus-values ne sont pas imposables conformément à l'article 90, alinéa premier, 9°, premier tiret CIR 1992 ou à l'article 228, § 2, 9° h CIR 1992. Ce deuxième article porte sur l'impôt des non-résidents personnes physiques.

15 Pour qu'il ne puisse y avoir aucun doute sur le fait que la réglementation s'applique également aux apports dans une société étrangère, les art. 18 et 198 CIR 1992 ont aussi été modifiés.

16 Art. 171, 1° a et 466 CIR 1992

17 Il n'y a donc pas de double imposition économique: soit la plus-value interne est imposée en revenus divers lors de l'apport, soit elle est imposée en tant que revenu mobilier lors d'une réduction de capital ou de la liquidation du holding.

Qu'en est-il alors des plus-values internes via une vente d'actions ?

La modification de loi n'a évidemment pas de conséquences sur les plus-values internes qui sont réalisées sur une vente d'actions au lieu d'un apport, puisque le cédant des actions n'acquiert pas en échange une partie du capital du holding, mais une créance sur la société. Le gouvernement ne considère pas cette différence de traitement entre les deux sortes de plus-values internes comme un problème. On peut lire dans les travaux parlementaires préparatoires que le fisc peut encore imposer des plus-values internes réalisées sur une vente d'actions en revenus divers ou en application de la disposition générale anti-abus¹⁸. Le gouvernement renvoie également à cet égard au fait que le SDA ne rend pas de décisions positives dans le cadre d'une vente d'actions au propre holding¹⁹.

Entrée en vigueur

Pour les apports qui interviennent à partir du 1^{er} janvier 2017 (art. 99 Loi-programme)²⁰.

Taux de TVA réduit pour l'acquisition ou la rénovation de logements sociaux étendu au secteur privé

Quelle était la situation ?

Pour l'achat, le leasing, la construction ou la rénovation d'habitations sociales, c'est-à-dire de biens destinés au logement dans le cadre de la politique sociale, trois taux étaient possibles jusqu'à présent en fonction de l'identité

de l'acheteur, du preneur en leasing ou du maître d'ouvrage.

S'il s'agissait d'une société régionale du logement ou d'une société de logement social agréée par celle-ci, le taux était de 6%²¹. Dans le cas d'une administration publique, le vendeur, le donneur en leasing ou l'entrepreneur devait généralement imputer 12%²² ²³. Enfin, les particuliers et les entreprises privées qui achetaient, prenaient en leasing ou construisaient/transformaient des logements sociaux, devaient en principe payer le taux normal de 21%²⁴.

Qu'est-ce qui change ?

Aucune modification n'est apportée à la réglementation relative aux sociétés régionales du logement, aux sociétés de logement social agréées et aux administrations publiques. Mais désormais, les particuliers et les entreprises privées qui achètent, prennent en leasing ou construisent/transforment des logements sociaux (AR n° 20, Annexe, Tableau B, nouvelle rubrique XI) peuvent aussi bénéficier du taux de TVA de 12% sur l'achat, le leasing ou les travaux de construction, si les conditions suivantes sont remplies :

- le propriétaire ou le preneur en leasing doit donner l'habitation en location à des « opérateurs sociaux », agences immobilières sociales, CPAS et sociétés de logement, par ex., qui doivent les mettre à leur tour en location dans le cadre de la politique sociale en matière de logement. Le propriétaire ou le preneur en leasing ne peut donc pas directement louer l'habitation à l'occupant ;
- l'habitation doit être mise en location pour au moins 15 ans dans le cadre de la politique sociale, ce qui correspond à la période de révision pour les biens immobiliers. Si des modifications sont apportées au cours de cette période de 15 ans, le propriétaire ou le preneur en leasing doit en faire la déclaration auprès de l'office de contrôle TVA territorialement compétent dans le mois qui suit et rembourser la différence par rapport au taux normal, soit 9%, pour l'année de la modification et les années encore à courir de la période de révision ;
- en cas d'achat, de leasing ou de construction de l'habitation, l'acheteur, le preneur en leasing ou le maître d'ouvrage doit préalablement à l'achat, le leasing ou la construction déclarer auprès de l'office de contrôle TVA territorialement compétent que, dans le cadre

18 Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre 2016-2017, n° 54K2208/001, p. 48. Ce qui vaut tout autant cependant pour des plus-values internes réalisées sur un apport et n'explique donc pas pourquoi la loi a été modifiée pour ces dernières plus-values, et encore moins pourquoi, par suite de la modification, des plus-values internes « normales », pour lesquelles il n'est pas question d'abus fiscal, seront désormais taxées aussi si les actions sont apportées et ne le seront pas si les actions sont vendues.

19 En cas de conflit opposant le fisc et un contribuable, ce n'est toutefois pas le SDA mais le juge qui décide si la vente des actions est « anormale » ou si la création du holding constitue un abus fiscal. Et la jurisprudence en la matière est loin d'être unanimement négative envers les contribuables.

20 Le gouvernement n'a pas l'intention d'oublier les apports antérieurs à cette date. Il veut les soumettre à des contrôles ciblés sur la base de la disposition générale anti-abus. Une manière pour lui de clarifier une fois de plus de manière implicite que la modification vise les plus-values d'apport normales dans lesquelles il n'y a pas d'abus fiscal. Le ministre des Finances a tout de même présenté la modification à la presse comme une mesure anti-abus. Il n'est donc pas vraiment surprenant que certains journalistes flamands résumant ce changement législatif de manière assez caricaturale, déclarant qu'une société ne permettra désormais plus d'échapper à l'impôt ('Gedaan met het belastingvrij melken van een vennootschap', site internet de *Het Laatste nieuws*, 27.12.2016).

21 AR n° 20, Annexe, Tableau A, XXXVI

22 AR n° 20, Annexe, Tableau B, X

23 6% pour des travaux de rénovation sur une habitation de moins de 10 ans (AR n° 20, Annexe, Tableau A, XXXVIII).

24 Idem note de bas de page précédente.

de la politique sociale, il donnera l'habitation en location à un opérateur social en matière de logement. Il doit remettre au vendeur, au donneur en leasing ou à l'entrepreneur une copie de cette déclaration. Il doit en outre produire à l'office de contrôle TVA une copie certifiée conforme du contrat de location conclu avec l'opérateur social dans le mois qui suit la signature de ce contrat. Si d'autres travaux immobiliers sont effectués, c'est-à-dire des transformations qui ne donnent pas lieu à la érection d'une nouvelle construction, le donneur d'ordre doit remettre à l'entrepreneur une copie certifiée conforme du contrat de location conclu avec les opérateurs sociaux ;

- l'entrepreneur, le vendeur ou le donneur en leasing doit remettre une copie de sa facture à l'office de contrôle TVA au plus tard le dernier jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la facture a été émise, en y mentionnant obligatoirement soit la date et le numéro de référence de la déclaration introduite par l'acheteur, le preneur en leasing ou le maître d'ouvrage ainsi que l'office de contrôle TVA auprès duquel cette déclaration a été introduite, soit pour d'autres travaux immobiliers, la date du contrat de location ainsi que l'office de contrôle TVA auquel une copie de ce contrat a été remise.

Précisons encore, en guise de conclusion, que tous les travaux réalisés sur un logement social n'entrent pas en considération pour le taux de 12%. Les travaux de jardinage, les travaux effectués sur des piscines ou des saunas, la livraison avec fixation d'appareils encastrables ou encore les travaux de nettoyage restent soumis au taux de 21%.

Entrée en vigueur

Le 1^{er} janvier 2017.

Et un dernier mot...

Pour être tout à fait complets, nous indiquerons encore que la loi-programme contient également un chapitre sur le recouvrement des avantages fiscaux dont certaines entreprises ont bénéficié grâce aux «excess profit rulings»²⁵. Ces avantages fiscaux ont en effet été qualifiés d'aides d'État illicites par la Commission européenne²⁶.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

²⁵ La base légale de ces rulings est l'article 185, § 2 b CIR 1992

²⁶ Décision du 11 janvier 2016, voir le communiqué de presse IP/16/42 de la même date

Trois lois fiscales des 18 et 25 décembre 2016

Outre la loi-programme du 25 décembre 2016, trois autres lois contenant des modifications fiscales ont été publiées au Moniteur belge fin 2016, à savoir dans l'édition du 30 décembre. Il s'agit de la loi du 18 décembre 2016 fixant le statut social et fiscal de l'étudiant-indépendant, de la loi du 25 décembre 2016 modifiant le CIR 1992 en matière de pensions et de la loi du 25 décembre 2016 modifiant les articles 4 et 243/1 du CIR 1992.

Statut social et fiscal de l'étudiant-indépendant

Pour qui ?

Les étudiants-indépendants qui le souhaitent peuvent désormais opter pour un statut social et fiscal distinct. L'étudiant-indépendant est toute personne (nouvel art.

5quater, § 1^{er}, du statut social des travailleurs indépendants):

- âgée de 18 ans au moins et (en principe) de 25 ans au plus ;
- qui est inscrite à titre principal pour suivre régulièrement des cours dans un établissement d'enseignement en Belgique ou à l'étranger, pour l'année scolaire ou académique considérée, en vue d'obtenir un diplôme reconnu par une autorité compétente en Belgique ;
- qui exerce une activité professionnelle en raison de laquelle elle est assujettie au statut social des travailleurs indépendants ;
- qui introduit une demande afin de bénéficier de ce statut distinct.

Le Roi détermine les modalités d'introduction de la demande, le début et la fin de l'assujettissement au statut spécial et ce qu'il y a lieu d'entendre par établissement

d'enseignement en Belgique et à l'étranger et par suivre régulièrement des cours (nouvel art. 5^{quater}, § 2, du statut social des travailleurs indépendants).¹

Par AR, il peut également être dérogé à l'âge maximal de 25 ans, certaines formes d'enseignement, d'éducation et de formation peuvent être exclues et il peut être déterminé dans quelle mesure un contrat d'occupation d'étudiant empêche l'application du statut de l'étudiant-indépendant (nouvel art. 5^{quater}, § 3, du statut social des travailleurs indépendants).

Statut social

Un étudiant-indépendant ne doit pas payer de cotisations sociales tant que ses revenus professionnels d'indépendant acquis au cours d'une année de cotisation sont inférieurs à la moitié du revenu minimum sur lequel les cotisations sociales des travailleurs indépendants à titre principal sont calculées (nouvel art. 12^{bis}, § 1^{er}, du statut social des travailleurs indépendants). Pour l'année de cotisation 2017, ce revenu minimum s'élève à 13 296,25 EUR et le seuil sous lequel l'étudiant-indépendant ne doit pas payer de cotisations s'élève donc à 6 648,13 EUR. Si le revenu provenant de l'activité d'indépendant se situe entre 6 648,13 et 13 296,25 EUR, des cotisations sociales sont dues uniquement sur la partie supérieure à 6 648,13 EUR. En d'autres termes, la première tranche de 6 648,13 EUR est entièrement exonérée. Si le revenu est supérieur à 13 296,25 EUR, l'étudiant-indépendant paie les cotisations sociales ordinaires, y compris sur cette première tranche de 6 648,13 EUR (nouvel art. 12^{bis}, § 2, du statut social des travailleurs indépendants)².

Le statut social d'étudiant-indépendant n'est pas ouvert aux conjoints aidants dans le maxi-statut (nouvel art. 5^{quater}, § 5, du statut social des travailleurs indépendants) et un étudiant-indépendant qui ne paie pas de cotisations ou paie des cotisations réduites ne peut en principe pas recourir à l'assurance maladie-invalidité (nouvel art. 5^{quater}, § 4, du statut social des travailleurs indépendants). Les périodes pour lesquelles l'étudiant paie des cotisations réduites en tant qu'étudiant-indépendant sont prises en compte pour déterminer la période d'attente avant l'ouverture de droits en matière d'incapacité de travail, d'invalidité et de maternité³.

1 Ceci vient d'être instauré par un arrêté royal du 22 décembre 2016 relatif au statut social des indépendants, *M.B.* 10 janvier 2017.

2 Ces montants se rapportent aux cotisations définitives. Les cotisations provisoires sont, en principe, plus élevées (art. 11, § 3, alinéa 6, nouveau f), du statut social des travailleurs indépendants).

3 AR du 22 décembre, 2016, concernant le statut social de l'étudiant-indépendant modifiant l'AR du 20 juillet 1971 instituant une assurance indemnités et une assurance maternité en faveur des travailleurs indépendants et des conjoints aidants, *M.B.* 10 janvier 2017.

Statut fiscal

D'un point de vue fiscal, les revenus issus de l'activité professionnelle indépendante (bénéfices, profits ou rémunérations de dirigeant d'entreprise) ne sont pas pris en compte comme moyens d'existence pour déterminer si l'étudiant est encore fiscalement à charge à concurrence de 1 500 EUR, ce qui, indexé pour l'exercice d'imposition 2018, correspond à 2 660 EUR (article 143, 7^o, modifié du CIR 1992). Il s'agit d'une extension de la règle en vigueur pour les revenus provenant d'un travail d'étudiant aux revenus d'étudiant-indépendant, et d'ailleurs aussi aux revenus des apprentis dans le cadre d'une formation en alternance⁴.

Précisons que ce montant (de 2 660 EUR pour les revenus de 2017) porte sur le total des revenus issus d'un travail d'étudiant, d'une formation en alternance et d'une activité d'étudiant-indépendant. Par exemple, pour un étudiant qui a acquis en 2017 tant des revenus provenant d'un travail d'étudiant que des revenus provenant d'une activité indépendante, le montant non pris en considération en tant que moyens d'existence ne s'élève donc pas à 5 320 EUR. Si les revenus totaux provenant de ces trois sources sont supérieurs à 2 660 EUR, les 2 660 EUR doivent être calculés proportionnellement sur les trois catégories de revenus⁵.

Une disposition spéciale anti-abus (article 145, 2^o, modifié du CIR 1992) a été prévue pour les étudiants-indépendants qui perçoivent des rémunérations de dirigeant d'entreprise d'une société dont le contribuable du ménage dont ils font partie, donc un parent normalement⁶, exerce le contrôle au sens de l'article 5 du Code des sociétés et est lui-même, directement ou indirectement, un dirigeant d'entreprise. Ces étudiants-indépendants ne seront plus fiscalement à charge de leurs parents lorsque leurs propres rémunérations de dirigeant d'entreprise sont supérieures à 2 000 EUR⁷ et à la moitié de tous leurs revenus imposables⁸, à l'exception des rentes alimentaires.

Enfin, les étudiants-indépendants n'ont pas droit au crédit d'impôt pour bas revenus d'activité (article 289^{ter}, § 1^{er}, alinéa 2, 5^o, modifié du CIR 1992).

4 Comme pour les revenus issus d'un travail d'étudiant, le montant exonéré doit être calculé sur les revenus bruts d'étudiant-indépendant ou de formation en alternance (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, Doc 54 2143/001, p. 12)

5 Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, Doc 54 2143/001, p. 12

6 Si les parents de l'étudiant sont mariés ou cohabitent légalement et qu'une cotisation commune est établie pour eux, il suffit que l'un des deux contrôle la société et que l'un des deux soit dirigeant d'entreprise dans la société.

7 Ce montant n'est pas indexé.

8 Les deux plafonds doivent être pris en considération en termes «bruts» (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, Doc 54 2143/001, p. 13)

Entrée en vigueur

1^{er} janvier 2017 et exercice d'imposition 2018 (art. 12 de la loi du 18 décembre 2016).

Exonération des pensions extralégales des non-résidents

De quoi s'agit-il ?

Les pensions extra légales qui sont payées par des fonds de pension ou des entreprises d'assurance belges à des non-résidents sont désormais exonérées d'impôt (article 230, alinéa 1^{er}, nouveau 4^o bis, du CIR 1992) lorsque les cotisations ou primes versées en vue de constituer la pension n'ont pas donné lieu en Belgique à un avantage fiscal quelconque à l'impôt sur le revenu dans le chef du débiteur de ces cotisations ou primes et lorsque, l'activité professionnelle au titre de laquelle la pension est payée ou attribuée n'a pas produit des revenus professionnels imposables en Belgique.

Entrée en vigueur

Pensions payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2017.

Crédit d'impôt pour les enfants à charge de demandeurs d'asile

De quoi s'agit-il ?

La quotité exemptée d'impôt peut, comme vous le savez, être majorée pour les enfants à charge, mais les contribuables sans revenus imposables ou ayant des revenus imposables limités ne peuvent pas en bénéficier. C'est pourquoi cette majoration de la quotité exemptée d'impôt est convertie en un crédit d'impôt dans la mesure où elle ne peut pas être imputée sur des revenus imposables⁹.

Jusqu'à présent, les demandeurs d'asile avaient droit à ce crédit d'impôt, étant donné qu'ils relevaient de l'impôt des personnes physiques dès leur demande d'asile. Par l'inscription dans le registre d'attente au moment du

dépôt de leur demande d'asile, ils étaient en effet réputés être des habitants du Royaume. Ce n'est désormais plus le cas (article 4 modifié du CIR 1992). Un demandeur d'asile qui a été inscrit dans le registre d'attente est désormais réputé être un non-résident, sauf s'il avait déjà établi le siège de sa fortune en Belgique avant cette inscription ou s'il est le conjoint ou le partenaire cohabitant légal d'un contribuable assujéti à l'impôt des personnes physiques et avec lequel il est imposé conjointement.

À l'impôt des non-résidents, ce crédit d'impôt existe certes aussi, mais uniquement pour les personnes qui ont obtenu ou recueilli des revenus imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75% du total de leurs revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable de sources belge et étrangère¹⁰.

En outre, la loi précise à présent que ce crédit d'impôt n'est pas octroyé lorsque les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre pour une cause autre que le décès ou ne sont réunies qu'après le 1^{er} janvier (art. 243/1, nouveau 1^o bis, du CIR 1992). La première restriction signifie qu'un demandeur d'asile, dans l'année où il est reconnu et où il n'est plus assujéti à l'impôt des non-résidents, mais à l'impôt des personnes physiques, ne peut plus appliquer que le crédit d'impôt à l'impôt des personnes physiques – et non plus également le crédit d'impôt à l'impôt des non-résidents. La deuxième restriction implique qu'un demandeur d'asile n'a pas encore droit au crédit d'impôt à l'impôt des non-résidents l'année où il introduit sa demande d'asile.

Entrée en vigueur

À partir de l'exercice d'imposition lié à la période imposable qui commence le 1^{er} janvier 2017 (il s'agit donc de l'exercice d'imposition 2018 ou 2017).

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

9 Art. 134, § 3, du CIR 1992

10 Art. 243/1 du CIR 1992