

SOMMAIRE

- p. 1/ T.V.A. – Caisses enregistreuses : enfin des explications ! (1ère partie)
- p. 6/ Modifications en matière d'impôt des personnes physiques dans deux lois du 25 décembre 2017

T.V.A. – Caisses enregistreuses : enfin des explications ! (1ère partie)

L'administration de la T.V.A. vient de publier une volumineuse circulaire (2017/C/70) qui fixe – on l'espère définitivement – les règles en matière de délivrance de *tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse* (en abrégé : « tickets de SCE »).

Nous savons que tout exploitant qui effectue des prestations de restauration, est tenu de délivrer au client un ticket de SCE¹ pour toutes les opérations économiques en rapport avec la fourniture de repas, de nourriture et de boissons, lorsque le chiffre d'affaires annuel HTVA relatif aux prestations de restaurant et de restauration excède 25.000,00 €².

A défaut de tickets de SCE, les souches T.V.A. bien connues doivent être délivrées.

Pour rappel, le calcul du seuil de 25.000,00 € ne comprend pas :

- la fourniture de boissons lors d'un repas et en dehors d'un repas ;
- les livraisons de repas à emporter ;
- les ventes de nourriture en général ;
- les autres activités horeca.

Cette règle assez simple ne manque pas de poser problème à ceux qui ne présentent pas dans un éta-

blissement fixe (traiteurs, marchés, foodtrucks, etc.) et surtout ceux dont la profession n'est pas la restauration mais qui en fournissent néanmoins à leurs clients.

Cet article (en 2 parties) traite des particularités de tous ces cas particuliers, tant pour le calcul du seuil que pour la délivrance ou non de tickets de SCE.

Entreprises déjà existantes

Depuis le 1/7/2016, si le chiffre d'affaires réalisé pendant l'année civile en cours dépasse le seuil, il y a obligation de se faire enregistrer auprès du SPF Finances au plus tard à l'expiration du 2^{ème} mois qui suit la période de déclaration T.V.A. du dépassement et mettre un système de SCE en service au plus tard à l'expiration du 3^{ème} mois qui suit la même période.

Exemple : lors du dépôt de la déclaration du 1^{er} trimestre 2018, un restaurateur constate qu'il a dépassé le seuil de 25.000,00 €. Il doit s'enregistrer le 31/5/2018 au plus tard et mettre un système de SCE en service pour le 30/6/2018 au plus tard.

Dans l'attente de son enregistrement, il continue de délivrer des souches T.V.A. uniquement pour la fourniture de repas et de boissons consommées à l'occasion de ces repas (tolérance).

1 A.R. du 30/10/2009.

2 Art. 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er} (version 16/6/2016) de l'A.R. n° 1 du 29/12/1992.

Début d'activité

L'exploitant qui commence son activité est tenu – si c'est le cas – de déclarer sous le contrôle de l'administration que selon toute probabilité le montant de son chiffre d'affaires HTVA sera inférieur à 25.000,00 €. S'il estime que son chiffre d'affaires annuel sera supérieur à 25.000,00 €, il est tenu de se faire enregistrer au plus tard à l'expiration du 2^{ème} mois qui suit la date du commencement de son activité et mettre un système de SCE en service au plus tard à l'expiration du 3^{ème} mois qui suit cette même date.

Le chiffre d'affaires doit être estimé (par ex. sur base d'un business plan réaliste) et l'estimation doit pouvoir être justifiée lors d'un éventuel contrôle.

La transformation d'une activité existante en activité de restaurant et de restauration est considérée comme un début d'activité.

Exemple : (A) lance un commerce horeca le 2/7/2018 et procède à l'estimation de son chiffre d'affaires annuel des services de restaurant et de restauration :

- Si son estimation > 25.000,00 €, il doit procéder à son enregistrement pour le 30/9/2018 au plus tard et mettre un système de SCE en service pour le 31/10/2018 au plus tard.
- Si son estimation < 25.000,00 €, il est dispensé de l'obligation de délivrer des tickets de SCE mais doit délivrer des souches T.V.A. pour tous les repas fournis.
- Si au cours de 2018 ou des années ultérieures, il constate qu'il dépasse le seuil, il doit se faire enregistrer dans les délais indiqués ci-dessus.

Reprise de commerce

Le cessionnaire est considéré comme repreneur si la reprise s'effectue avec application de l'art. 11 du Code T.V.A. et comme quelqu'un qui démarre une activité si la reprise se fait sans application de l'art. 11. Le repreneur doit baser ses prévisions sur les données du cédant.

Si le chiffre d'affaires annuel > 25.000,00 €, le repreneur est, en tant qu'assujetti qui démarre son activité, tenu de se faire enregistrer et mettre un système de SCE en service dans les délais indiqués ci-dessus.

Sous-traitance

Une dispense est prévue pour l'assujetti (A) qui fournit au consommateur final des services de restaurant

et de restauration pour lesquels il fait appel, pour la totalité de cette activité, à un sous-traitant tenu de délivrer le ticket de SCE et d'émettre une facture, à condition qu'il n'intervienne en aucune façon dans la préparation des repas ou dans l'achat d'aliments non préparés³. La dispense s'applique par établissement.

Tous les services de restaurant et de restauration effectués depuis cet établissement sont concernés. Il n'est pas possible de combiner l'utilisation de SCE pour les services propres et la dispense pour les opérations sous-traitées.

(A) dispensé du système de SCE est également dispensé de délivrer des souches T.V.A. car toutes les opérations ont déjà donné lieu à la délivrance de tickets de SCE.

Il peut mettre sa propre infrastructure à disposition (espace de consommation, tables, chaises, assiettes, couverts, verres, etc.) et prendre même en charge le service à table avec son propre personnel ou des bénévoles ou mettre ses cuisines à disposition du traiteur cuisinier.

Si (A) fait appel à une société de catering (C), il peut aussi intervenir dans le rangement et la vaisselle. Il est admis que (A) se charge lui-même de la fourniture des boissons, délivrées ou non lors du repas.

Les opérations effectuées pour (A) doivent toujours faire l'objet d'un ticket de SCE pour que (A) puisse bénéficier de la dérogation. Même s'il ne peut intervenir dans les repas, le fait qu'il achète des pains garnis à (C) ne pose pas de problème s'il reçoit un ticket de SCE de (C).

(A) doit fournir les services de restaurant et de restauration au consommateur final. Le fait que l'opération soit, par exemple, facturée à une société qui laisse son personnel ou des invités bénéficier du repas n'empêche pas l'application de la dispense.

Hôtels

Un hôtelier n'est pas tenu de délivrer des tickets de SCE pour la fourniture de nourriture et de boissons reprises dans la note d'hôtel globale⁴. Cette dispense s'applique par établissement et il n'est pas possible de combiner, par exemple, l'utilisation de SCE pour les activités B2C et la dispense pour les activités B2B.

³ Art. 21bis, § 1^{er}, al. 5, 1^o, de l'A.R. n° 1.

⁴ Art. 21bis, § 1^{er}, alinéa 5, 2^o, de l'A.R. n° 1.

Une souche T.V.A. doit être délivrée au moment de l'achèvement du service. Elle peut être remplacée par une facture. Le seuil de 25.000,00 € ne trouve jamais à s'appliquer dans le secteur hôtelier.

Exemples :

- Un hôte acquitte 2 repas via sa note d'hôtel globale : le sien et celui d'une personne qui ne réside pas dans l'hôtel. Les 2 repas sont traités selon les règles du secteur hôtelier.
- La facture est envoyée au client effectif/donneur d'ordre. La souche T.V.A. ne doit pas être établie dans la mesure où une facture est émise (tolérance d'un délai de 7 jours calendrier).

L'hôtelier conserve le choix d'utiliser volontairement le système de SCE pour ce secteur.

Pour les autres activités non hôtelière, le seuil doit être calculé. Il comprend le chiffre d'affaires provenant des services de restaurant et de restauration (sans les boissons et y compris les repas fournis aux non-résidents de l'hôtel et aux hôtes lorsque les repas ne sont pas repris dans la note d'hôtel globale). Ne sont dès lors pas repris : le logement, le petit-déjeuner et les autres repas fournis aux hôtes repris dans la note d'hôtel globale.

- Si le résultat < 25.000,00 €, aucun système de SCE n'est obligatoire. Des souches T.V.A. doivent être remises.
- Si le résultat > 25.000,00 €, des tickets de SCE doivent être délivrés, pour toutes les opérations de ce secteur qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons, (boissons fournies ou non au cours du repas), en ce compris toutes les ventes de nourriture et de boissons. Ils ne peuvent jamais être remplacés par une facture.

Si un système de SCE est utilisé, toutes les opérations effectuées pour des non-résidents de l'hôtel en rapport avec la fourniture de repas et de boissons (et qui n'apparaissent pas sur la note d'hôtel globale) doivent y être reprises.

Exemples :

- Un hôtel dispose dans le même établissement d'un restaurant et d'un bar accessibles aux personnes ne résidant pas à l'hôtel. Si le seuil est dépassé, le système SCE doit être utilisé dans le bar et le restaurant mais pas dans l'hôtel.

- Un non-résident de l'hôtel acquitte 2 repas : le sien et celui d'un résident de l'hôtel (donc pas via une note d'hôtel globale). On applique les règles du secteur restaurant (ticket de SCE).
- Les résidents d'un hôtel vont manger dans un restaurant et règlent le repas via la note d'hôtel globale. Les tickets de SCE du restaurant et une facture doivent être remis à l'hôtel. La relation entre l'hôtel et son hôte appartient au secteur hôtelier (pas de ticket de SCE).
- Un service bien-être est proposé à l'hôtel. Tout ce qui est porté en compte dans la note d'hôtel globale fait partie du secteur hôtelier (pas de ticket de SCE). Si l'activité bien-être n'est pas reprise sur la note d'hôtel globale, elle fait partie du secteur restaurant (calcul du seuil mais sans y être prise en compte). Si le seuil est dépassé, l'activité bien-être ne doit pas être reprise dans le système SCE puisque cette activité n'a pas de rapport avec la fourniture de repas et de boissons.

Installation intérieure ou extérieure

Il s'agit ici de livraisons de biens ou de prestations de restaurant par :

- les restaurants, brasseries et tavernes traditionnels ;
- les restaurants fastfood et self-service ;
- les restaurants dans les théâtres (clubs ...), musées et centres commerciaux ;
- la cantine et le mess d'entreprise ;
- les repas fournis en pension complète ou demi-pension en hôtel ou chambre d'hôtes ;
- les cafétérias, bars, cafés, salons de thé ;
- les foodtrucks, voitures snackbar ;
- les traiteurs, les boulangeries avec salon de consommation ;
- les stands temporaires lors d'un festival, sur un marché, une bourse.

La nourriture et/ou les boissons sont fournies au consommateur dans une installation permanente, temporaire ou mobile qui suppose une surface ou un bâtiment (intérieur ou à l'extérieur). Si un exploitant fournit ailleurs que dans son installation mais à un endroit déterminé par le client, il n'effectue pas une prestation de restaurant mais une prestation de restauration (voir ci-dessous).

Lorsqu'il fournit dans un endroit choisi par le client (autre que son installation) et à un moment précis, il s'agit d'une prestation de restauration si l'assujetti adresse directement sa facture au client (pas de lien contractuel avec le consommateur final).

Exemple: une entreprise demande à un traiteur d'organiser un buffet avec un service dans ses locaux.

Si l'installation est louée en tout ou en partie par un client et que de la nourriture et/ou des boissons consommées sur place est fournie, il s'agit toujours d'une prestation de restaurant vu que la prestation de services est fournie dans l'installation.

Exemple: une entreprise loue une salle d'un restaurant pour organiser un dîner d'entreprise.

L'installation ou l'établissement ne doit pas être la propriété de l'exploitant, il peut s'agir par exemple d'un immeuble pris en location. Une surface d'un endroit public ou privé où l'exercice d'une activité professionnelle est permise peut aussi être utilisée (terrasse sur rue, tables hautes dans une gare, bar de plage, foodtruck lors d'un festival, voiture snack sur un marché, stand de consommation dans un hall d'exposition, etc.).

Une rémunération pour cette utilisation n'est pas indispensable.

Plusieurs exploitants peuvent aussi mettre à la disposition de leur clientèle une infrastructure commune pour la consommation sur place.

Equipements multifonctionnels

Ne sont pas visés les infrastructures fixes qui n'ont aucun lien avec un événement temporaire déterminé, complètement indépendantes de la vente de nourriture et/ou de boissons pouvant être utilisée(s) par tout le monde (salle d'attente d'une gare, d'un aéroport, d'un cinéma, les bancs publics, etc.).

Si l'infrastructure est temporaire et liée à l'exploitation d'un ou de plusieurs lieux de restauration, il ne s'agit pas d'un équipement multifonctionnel, même si cette infrastructure peut être utilisée par des personnes qui ne consomment pas.

Installations intérieures

Lorsqu'un exploitant met à disposition une installation intérieure offrant la possibilité de consommer sur place, assis ou debout (tables ordinaires, tables hautes ou comptoir de consommation), il s'agit toujours d'une prestation de restaurant.

L'opération, qui consiste uniquement en vente de nourriture et/ou de boissons, avec ou sans préparation préalable, «à emporter», sans que le client

utilise l'infrastructure de consommation mise à disposition, est une simple livraison de biens.

Consommation en plein air

La nourriture et/ou les boissons fournies font l'objet d'une prestation de restaurant dès que, outre la mise à disposition de tables hautes ou d'un comptoir rabattable destinés à la consommation, un des services suivants est présent et que les clients utilisent l'infrastructure en place pour la consommation :

- il est au moins prévu un élément qui rend la consommation sur place plus agréable: revêtement de sol (autre que routier), chauffage (en terrasse), protection solaire ou contre la pluie (parasol, tente étoile), musique d'ambiance, éclairage spécifique, nappes, clôtures (portail, bacs à fleurs), etc.

Un auvent uniquement nécessaire à la protection de la nourriture/des boissons et de la vitrine contre les conditions atmosphériques n'est pas visé ici.

A cet égard il est notamment sans importance si :

- la nourriture fournie est une nourriture standard; sa nature n'importe pas;
- il s'agit d'un établissement permanent, temporaire ou mobile;
- il est question d'un certain niveau de confort de l'infrastructure;
- l'infrastructure est exclusive ou partagée avec d'autres clients;
- l'infrastructure se situe sur une place publique (parc, plage, marché);
- l'infrastructure est mise à disposition par l'exploitant ou par un tiers.

Ne sont pas visés ici les équipements multifonctionnels (voir ci-dessus). Lorsque l'infrastructure est liée temporairement à l'exploitation d'un ou de plusieurs lieux de restauration, il ne s'agit pas d'un équipement multifonctionnel, même si cette infrastructure peut être utilisée par des personnes qui ne consomment pas (par ex. lorsque, lors d'un festival, des bancs pour consommer sont prévus).

Outre la mise à disposition d'une table (haute) ou d'un comptoir rabattable, en l'absence d'un des aspects de services accessoires tels qu'énumérés ci-dessus, la nourriture et/ou les boissons fournies par l'assujetti (et consommées sur place) font l'objet d'une simple livrai-

son. L'opération, qui consiste seulement à vendre de la nourriture et/ou des boissons, avec ou sans préparation préalable, «à emporter» (mode d'emballage), sans que le client utilise l'infrastructure de consommation mise à disposition, est également une livraison de biens.

- l'exploitant (ou un tiers) prévoit du mobilier pour que les clients puissent consommer en position assise;
- il y a un service de table ou bien de la vaisselle (durable ou jetable) disponible (couverts, assiettes, verres, tasses, etc.) ou encore la nourriture/les boissons sont servies sur un plateau;
- il y a un service à table et/ou le client ne s'occupe pas de débarrasser.

Installations intérieures et extérieures

Lorsqu'il y a plusieurs établissements à des endroits distincts (par exemple un snackbar avec salon de consommation et une voiture snackbar ambulante sur des marchés hebdomadaires), chaque établissement doit être considéré séparément.

Lorsqu'il y a fournitures ailleurs que dans les installations, il s'agit d'une prestation de restauration (par ex. au domicile du client ou à un autre endroit choisi par le client) et à un moment précis.

Exemples :

- les traiteurs;
- les foodtrucks (mais lorsqu'un foodtruck ne fournit pas, à la demande d'un client à un endroit déterminé par ce dernier et à un moment précis, il peut selon le cas effectuer une livraison de biens ou une prestation de restaurant;
- le cuisinier à domicile.

Lorsqu'il y a fournitures ailleurs que dans les installations des exploitants sans intervention

humaine chez le client, l'opération constitue une simple livraison de biens. On se limite à déposer chez le client. Le transport, les chauffe-plats, plats et autres objets nécessaires au transport et tous les services nécessaires à la «commercialisation», ne sont pas considérés comme une intervention humaine qui génère une prestation de restauration.

Lorsque l'exploitant met en plus des biens meubles payants à la disposition du client (vaisselle, couverts, verres, meubles, décoration, tente, etc.), il s'agit de deux opérations distinctes taxées différemment.

Lorsque la nourriture est fournie ailleurs que dans les installations de l'exploitant, avec intervention humaine, à la demande du client et à un moment précis, et que, éventuellement, les biens liés à la prestation de restauration sont mis à disposition, il s'agit d'une prestation de restauration :

- préparation de la nourriture par l'exploitant et/ou son personnel au domicile du client (y compris le simple réchauffement de la nourriture chez le client);
- présence (dans l'installation de consommation ou non) de l'exploitant et/ou de son personnel au moment de la consommation avec interventions de ces personnes (préparer, servir, dresser, débarrasser, faire la vaisselle);
- arranger et éventuellement débarrasser les buffets, les tables;
- nettoyage chez le client;
- se limiter à dresser un buffet sans rester présent.

Il suffit d'une seule de ces interventions pour qu'il soit question d'une prestation de restauration.

Michel CEULEMANS
Membre de la Commission du Stage

Modifications en matière d'impôt des personnes physiques dans deux lois du 25 décembre 2017

Dans le présent article, nous commentons les mesures en matière d'impôt des personnes physiques prévues par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés et la loi-programme de la même date (toutes deux publiées au *Moniteur belge* du 29 décembre 2017).

Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

Modifications de l'impôt des sociétés qui sont également d'application à l'impôt des personnes physiques

- le relèvement de la déduction unique et ordinaire pour investissement à 20 % pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019⁵ (modification de l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 1992);
- la modification du calcul des intérêts de retard et des intérêts moratoires à partir du 1^{er} janvier 2018⁶ (modification des articles 414, 418 et 419 CIR 1992);
- la non-déductibilité de toutes les amendes administratives à partir de l'exercice d'imposition 2021⁷ (modification de l'article 53, 6^o CIR 1992);
- la suppression de la déduction de 120 % pour les frais de transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail à partir de l'exercice d'imposition 2021⁸ (modification de l'article 64ter CIR 1992).

De plus, à partir de l'exercice d'imposition 2019, s'appliqueront à l'impôt des personnes physiques les mêmes règles en matière de déduction des frais de voiture que celles qui s'appliquent à l'impôt des sociétés, donc également la modification du calcul du pourcentage déductible à partir de l'exercice

d'imposition 2021⁹. Pour les voitures achetées avant le 1^{er} janvier 2018, le pourcentage déductible des frais de voiture sera toutefois d'au moins 75 % (modification de l'article 66, § 1^{er} CIR 1992).

Modification du taux d'imposition pour certaines plus-values de cessation

À partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018, le taux d'imposition baisse pour certaines plus-values de cessation, notamment les plus-values de cessation constatées ou obtenues à l'occasion de la cessation de l'activité à partir de l'âge de 60 ans, à la suite du décès ou à l'occasion d'une cessation définitive forcée. Une cessation définitive forcée est une cessation définitive qui est la conséquence d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un événement similaire, ainsi que la cessation définitive qui résulte d'un handicap lourd.

Pour ces plus-values de cessation, le taux d'imposition est réduit à 10 % sur toutes les immobilisations, mais également les actifs circulants comme les créances et les stocks¹⁰ (modification de l'article 171, 2^o a CIR 1992).

Pour les plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles, ce taux reste toutefois limité à la partie des plus-values qui n'excède pas les bénéfices ou profits nets des quatre années qui précèdent celle de la cessation (la fameuse limite des 4x4¹¹). Au-delà de cette limite, le taux progressif reste d'application. Les plus-values de cessation sur immobilisations financières ou autres actions ne sont imposées au taux de 10 % que dans la mesure où elles dépassent le montant total des moins-values admises antérieurement, diminuées du mon-

5 Voir F. VANDEN HEEDE, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *Pacioli*, 2018, n° 458, p. 5.

6 *Ibidem*, p. 11.

7 *Ibidem*, p. 15.

8 *Ibidem*, p. 15.

9 *Ibidem*, p. 13-14.

10 Pour lesquels il n'existe normalement pas de taux distinct et qui sont donc imposables au taux marginal.

11 Voir article 171, 1, c CIR 1992.

tant total des plus-values latentes imposées (modification de l'article 173 CIR 1992).

Loi-programme du 25 décembre 2017

Extension des flexi-jobs

Comme vous avez pu le lire dans *Pacioli* 460, le système des flexi-jobs a été étendu depuis le 1^{er} janvier 2018.

Tout d'abord, les pensionnés entreront désormais en ligne de compte pour ce système, en plus des travailleurs occupés au moins à 4/5^e temps. Est pensionnée la personne qui bénéficie d'une pension du premier pilier qui est soumise à la cotisation de solidarité. Sont incluses les personnes qui bénéficient d'une pension de survie, mais pas celles qui bénéficient d'une allocation de transition ou sont en RCC¹².

Ensuite, les flexi-jobs ne sont plus limités à l'horeca (CP 302), mais sont désormais également possibles dans les secteurs suivants: le commerce alimentaire (CP 119), le commerce de détail indépendant (CP 201), les employés du commerce de détail indépendant (CP 202), les moyennes entreprises d'alimentation (CP 202.01), les grandes entreprises de vente au détail (CP 311), les grands magasins (CP 312), la coiffure et les soins de beauté (CP 314), la boulangerie-pâtisserie, pour autant que le travailleur et l'employeur relèvent du Fonds social et de garantie de la boulangerie créé au sein de la CP de l'industrie alimentaire (CP 118) et enfin le secteur intérimaire, pour autant que l'utilisateur relève des commissions paritaires précitées ou du Fonds de garantie.

La rémunération d'un flexi-job est exonérée d'impôt pour le travailleur flexi-job, pour autant qu'elle ait été soumise à la cotisation ONSS patronale spéciale de 25 % (article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29^o CIR 1992). Le travailleur flexi-job doit toutefois déclarer sa rémunération. Celle-ci est mentionnée sur la note de calcul qui est jointe à l'avertissement-extrait de rôle dans l'impôt des personnes physiques (article 38 § 1^{er}, alinéa 3 CIR 1992).

Réduction de moitié de l'exonération pour les intérêts des comptes d'épargne

Pour l'exercice d'imposition 2018, les intérêts des dépôts d'épargne réglementés sont encore exonérés à concurrence de 1 250 euros non indexés, soit 1 880 euros indexés. À partir de l'exercice d'imposition 2019, les intérêts payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2018 ne seront plus exonérés qu'à concurrence de 625 euros non indexés, soit encore 960 euros indexés pour l'exercice d'imposition 2019 (modification de l'article 21, alinéa 1^{er}, 5^o CIR 1992). Pour les intérêts qui dépassent ce plafond d'exonération, le taux reste fixé à 15 %, tant pour le précompte mobilier que pour la cotisation distincte¹³.

Nouvelle exonération pour les dividendes

À partir de l'exercice d'imposition 2019, chaque contribuable bénéficiera d'une exonération pour la première tranche de dividendes, de 416,50 euros non indexés et de 640 euros indexés pour l'exercice d'imposition 2019 (nouvel article 21, alinéa 1^{er}, 14^o CIR 1992).

L'exonération s'applique tant aux dividendes belges qu'aux dividendes étrangers, à l'exception des dividendes distribués par des constructions juridiques¹⁴ ou perçus par l'intermédiaire de celles-ci, des dividendes d'organismes de placement collectif, des dividendes perçus par l'intermédiaire de fonds communs de placement, des intérêts requalifiés en dividendes et des bonis de rachat et de liquidation.

Pour le reste, nous signalons encore ce qui suit à propos de cette nouvelle exonération:

- l'exonération s'applique uniquement à l'impôt des personnes physiques, et pas au précompte mobilier. Le contribuable doit demander dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques l'imputation et éventuellement le remboursement du précompte mobilier qui a été retenu sur les dividendes exonérés. Cette demande est appuyée par des pièces justificatives qui seront déterminées par arrêté royal et qui doivent être tenues à la disposition du fisc (article 307 § 1^{er}/1^{er}, nouveaux alinéas 3 et 4 CIR 1992). Les dividendes étrangers non soumis à un précompte mobilier

12 Régime de chômage avec complément d'entreprise, l'ancienne prépension.

13 Article 269, § 1^{er}, 2^o et article 171, 3^o quinquies CIR 1992.

14 Voir article 2, § 1^{er}, 13^o et 13^o/1 CIR 1992.

- sont exonérés par le fait qu'ils ne doivent pas être déclarés jusqu'au plafond;
- le contribuable choisit lui-même les dividendes à exonérer. S'il a perçu des dividendes qui sont soumis à différents taux d'imposition, il aura donc intérêt à ce que l'exonération soit appliquée aux dividendes soumis au taux le plus élevé de 30 %;
 - l'exonération de la première tranche – de 125 euros non indexés et de 190 euros indexés pour l'exercice d'imposition 2018 – de dividendes attribués par des sociétés coopératives agréées et des sociétés à finalité sociale est supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2019 (suppression de l'article 21, alinéa 1^{er}, 6^o et modification de l'article 21, alinéa 1^{er}, 10^o CIR 1992)¹⁵.

Primes bénéficiaires

Depuis le 1^{er} janvier 2018, les sociétés peuvent octroyer des primes bénéficiaires sur la base du bénéfice de l'exercice comptable se clôturant au plus tôt le 30 septembre 2017 (voir aussi *Pacioli* 460). Une prime bénéficiaire est l'octroi en espèces d'une partie ou de la totalité des bénéfices d'un exercice comptable aux travailleurs (nouvel article 11/1 – 11/8 de la loi relative à la participation des travailleurs dans le capital des sociétés et à l'établissement d'une prime bénéficiaire pour les travailleurs). Cette prime est octroyée à l'initiative de l'employeur, à l'ensemble des travailleurs, et ne peut en aucun cas remplacer les rémunérations, primes, avantages en nature ou tous autres avantages existants. À la clôture de l'exercice comptable concerné, le montant total des primes bénéficiaires ne peut excéder 30 % de la masse salariale brute totale.

Il existe deux sortes de primes bénéficiaires :

- la prime bénéficiaire catégorisée: il s'agit d'une prime qui varie pour chaque catégorie de travailleurs. Elle ne peut être introduite que par une CCT d'entreprise ou un acte d'adhésion¹⁶;

- la prime bénéficiaire identique: il s'agit d'une prime dont le montant ou le pourcentage de rémunération est identique pour tous les travailleurs. Elle peut être octroyée par décision de l'assemblée générale des actionnaires de la société-employeur statuant à la majorité simple des voix. Certains points doivent obligatoirement être mentionnés dans le procès-verbal de cette assemblée générale: le montant de la prime ou le pourcentage de la rémunération, le mode de calcul de la rémunération sur laquelle le pourcentage est fixé si une telle option est prise, les règles d'attribution si une condition d'ancienneté (de maximum un an) est prévue et le mode de calcul prorata temporis du montant de la prime bénéficiaire en cas de suspension volontaire ou de résiliation du contrat de travail, sauf en cas de motifs graves imputables au travailleur. L'employeur est tenu d'informer ses travailleurs par écrit sur l'octroi et les modalités de la prime bénéficiaire identique.

La prime bénéficiaire est exonérée pour les travailleurs dans l'impôt des personnes physiques (article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, modification du 15^o CIR 1992), mais est soumise à une taxe de 7 % (modification de l'article 112 – 118, § 1^{er} CTAI). Le travailleur doit toutefois déclarer la prime. Elle est mentionnée sur la note de calcul qui est jointe à l'avertissement-extrait-de rôle dans l'impôt des personnes physiques (article 304bis, modification de l'alinéa 2 CIR 1992). Pour la société-employeur, la prime est une dépense non admise (article 198, § 1^{er}, nouveau 12^o CIR 1992).

La prime n'est pas considérée comme une rémunération pour la sécurité sociale, de sorte qu'elle n'est pas passible de cotisations de sécurité sociale. Une cotisation de solidarité de 13,07 % doit toutefois être retenue (nouvel article 38, § 3 septies de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés).

¹⁵ Pour les sociétés coopératives qui les octroient, ces dividendes restent toutefois exonérés de l'impôt des sociétés (modification de l'article 185, § 1^{er} CIR 1992).

¹⁶ Comme pour un bonus non récurrent lié aux résultats conformément à la CCT 90.

Felix VANDEN HEEDÉ
Juriste fiscaliste