

SOMMAIRE

- p. 1/ In memoriam Paul Ledent
- p. 2/ Trois lois contenant des modifications fiscales
(1) - La loi du 17 juin 2013
- p. 7/ Trois lois contenant des modifications fiscales
(2) - La loi-programme du 28 juin 2013
- p. 9/ Trois lois prévoyant des modifications fiscales
(3) - La loi du 30 juillet 2013

In memoriam Paul Ledent

°1939 - † 2013

C'est avec une grande tristesse que l'IPCF a appris ce vendredi 13 septembre le décès de Monsieur Paul Ledent, Président honoraire de notre Institut. Il faut rappeler que c'est à l'initiative de l'Association Nationale des Comptables de Belgique, dont Monsieur Ledent était Président, qu'une requête visant à obtenir la protection du titre professionnel de comptable et à réglementer l'exercice de cette activité professionnelle a été déposée en 1987. Ce fut le premier pas de la création de notre Institut. Par la suite, Monsieur Ledent a été Vice-Président de l'IPC de 1993 à 1999 et ensuite, Président de l'Institut (devenu entretemps l'IPCF) de 1999 à 2003. Dans

ces deux fonctions, il n'a eu de cesse de veiller à ce que l'Institut acquière une plus grande notoriété au sein du monde socio-économique.

A côté de ses qualités professionnelles, nous nous souviendrons de lui comme un homme avenant et intègre que ses collaborateurs tenaient en haute estime.

Suite à ce douloureux évènement, l'Institut, ses mandataires et son personnel tiennent à exprimer leur plus profonde sympathie à son épouse, à sa famille et à ses proches.



Trois lois contenant des modifications fiscales (1) – La loi du 17 juin 2013

Cet été, trois lois contenant des modifications fiscales ont été publiées au Moniteur Belge en à peine un mois. Il s'agit de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (M.B. 28 juin 2013), de la loi-programme du 28 juin 2013 (M.B. 1^{er} juillet 2013, 2^{ème} éd.) et de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (M.B. 1^{er} août 2013, 2^{ème} éd.). Les modifications relatives à la cotisation sur commissions secrètes (contenues dans la loi du 17 juin) et au précompte mobilier (contenues dans la loi-programme du 28 juin) ont déjà été commentées dans un précédent numéro de cette revue. Dans ce numéro-ci, nous abordons les autres dispositions fiscales de ces trois lois, en commençant par celles de la loi du 17 juin.

Impôts sur les revenus

Déduction pour revenus de brevets

Depuis l'exercice d'imposition 2008, les sociétés qui perçoivent des revenus de brevets au cours d'un exercice comptable peuvent diminuer de 80% de ces revenus de brevets le bénéfice imposable de cet exercice. Cette réduction est dénommée « déduction pour revenus de brevets » (art. 205/1 CIR 1992). L'article 205/2 CIR 1992 définit la portée exacte de ces revenus de brevets. Jusqu'ici, les brevets devaient avoir été développés ou améliorés dans un centre de recherche qui constituait une branche d'activité au sens de l'article 46, § 1, alinéa 1, 2^o CIR 1992. Cette condition subsiste pour les sociétés qui, en vertu de l'article 15 C. Soc., sont de grandes sociétés. Elle est toutefois supprimée pour les sociétés qui, d'après ces critères, sont petites pour l'exercice d'imposition rattaché à l'exercice comptable pour lequel elles peuvent obtenir la déduction pour revenus de brevets (nouvel art. 205/2, alinéa 2 CIR 1992).

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014.

Dispense de versement du précompte professionnel

Depuis quelques années, il existe une dispense de versement du précompte professionnel pour les sa-

lares de certains chercheurs scientifiques, payés ou attribués par des universités, hautes écoles et institutions scientifiques agréées, mais aussi par des entreprises pour les salaires payés ou attribués dans le cadre de projets ou programmes de recherche ou de développement, ou quand ces entreprises sont une « Young Innovative Company » (art. 275/3 CIR 1992). Cette dispense s'élevait jusqu'ici à 75% du précompte professionnel.

Ce régime a été modifié sur quelques points :

- la dispense passe à 80% (modification de l'art. 275/3, § 1 CIR 1992);
- les notions de « projets ou programmes de recherche ou de développement » sont définies, la loi précisant en outre qu'entrent seuls en ligne de compte les projets ou programmes qui sont inscrits auprès du SPF de Programmation de la Politique scientifique. Il est du reste possible de demander à ce service un avis contraignant pour voir si les projets ou programmes peuvent bénéficier de la dispense de précompte professionnel. Le Roi déterminera la procédure et les modalités de demande et de délivrance de cet avis (nouvel art. 275/3, § 3 CIR 1992);
- seules les petites sociétés peuvent répondre à la définition légale des Young Innovative Companies. Jusqu'ici, il n'était fait référence pour cela qu'au premier paragraphe de l'article 15 C. Soc. Désormais, il est fait référence à la totalité de cet article, comme partout ailleurs dans le CIR 1992.

Entrée en vigueur : pour l'augmentation à 80% de la dispense, à partir du 1^{er} juillet 2013; pour l'application aux Young Innovative Companies de la définition de la société PME : à partir du 8 juillet 2013 (dixième jour suivant la publication au Moniteur Belge); pour la définition du projet ou programme de recherche ou de développement et l'instauration d'une procédure de notification et d'avis : le 1^{er} janvier 2014, étant entendu que les projets ou programmes existant déjà à cette date ne doivent pas être notifiés jusqu'au 31 décembre 2014.

Crédits d'impôt

Des modifications sont apportées aussi à certains crédits d'impôt accordés aux personnes physiques :

- le montant du crédit d'impôt maximum pour les faibles revenus d'activités, applicable aux contribuables autres que des salariés qui ne sont pas fonctionnaires statutaires et des dirigeants d'entreprise salariés, est de 440 € non indexé, soit 660 € indexé pour l'exercice d'imposition 2014. Ce montant est à présent augmenté pour les seuls fonctionnaires statutaires et porté à 485 € non indexé, soit 730 € indexé pour l'exercice d'imposition 2014 (nouvel art 289ter, § 2, alinéa 5, 2^o CIR 1992);
- ce crédit d'impôt pour les faibles revenus d'activités est désormais aussi ouvert à certains contribuables soumis à l'impôt des non-résidents (nouvel art. 289ter, § 2/1 CIR 1992);
- le crédit d'impôt pour les faibles revenus d'activités applicable aux salariés (fonctionnaires statutaires exceptés) et aux dirigeants d'entreprise salariés est égal à un pourcentage de la réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale qui est accordée à titre de « bonus à l'emploi ». Ce pourcentage est à présent porté de 5,7 % à 8,95 % et le montant maximum est lui aussi relevé de 85 € non indexé à 130 non indexé, soit 200 € indexé pour l'exercice d'imposition 2014 (modification de l'art. 298ter/1 CIR 1992);
- le crédit d'impôt accordé aux contribuables qui recueillent des bénéfices ou des profits (égal à 10% de la hausse des fonds propres et au maximum à 3 750 €) est à présent aussi ouvert à certains contribuables soumis à l'impôt des non-résidents (modification de l'art. 289bis CIR 1992).

Entrée en vigueur: pour la hausse des montants/pourcentages: exercice d'imposition 2014; pour l'extension à certains contribuables soumis à l'impôt des non-résidents: exercice d'imposition 2013.

Modifications en matière d'établissement et de recouvrement des impôts

La loi du 17 juin 2013 modifie diverses règles en matière d'établissement et de recouvrement des impôts sur les revenus :

- remplacement des mots « microfiches » et « microfilms » sur lesquels les rôles peuvent être enregistrés et conservés, par le terme « un support de

données approprié» (modification de l'art. 299 CIR 1992);

- le contribuable peut choisir de ne plus recevoir qu'un avertissement-extrait de rôle électronique. Dans le cas d'une imposition commune, cela requiert l'accord des deux contribuables (nouvel art. 302, nouveaux alinéas 2 et 3 CIR 1992). Le point de départ du délai de réclamation et du délai de paiement de l'imposition doivent alors être calculés autrement que pour un avertissement-extrait de rôle papier (art. 371, nouvel alinéa 2 CIR 1992; art. 373, nouvel alinéa 2 CIR 1992; art. 413, nouvel alinéa 2 CIR 1992);
- règlement de l'obligation de déclaration à l'impôt des non-résidents pour les revenus imposables en vertu de l'art. 228, § 3 CIR 1992, si le bénéficiaire des revenus opte pour leur « globalisation » en lieu et place d'un précompte professionnel libératoire (modification de l'art. 305, alinéa 1 CIR 1992, art. 308, § 1 CIR 1992 et art. 309, alinéa 1 CIR 1992);
- les contribuables à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents pour les sociétés et autres personnes morales sont à l'avenir obligés d'introduire une déclaration électronique, sauf si le contribuable ou la personne qu'il a mandatée pour introduire sa déclaration en son nom ne dispose pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation (art. 307bis, nouveau § 3 CIR 1992);
- les banques et les autres institutions financières sont obligées, dans le cadre des règles modifiées sur le secret bancaire, de communiquer l'identité et les numéros de compte de leurs clients à un point de contact central établi à la Banque Nationale de Belgique¹. La loi précise à présent que « cette obligation vaut uniquement pour autant qu'il s'agisse de types de comptes et de contrats qui sont pertinents pour le prélèvement de l'impôt. Le Roi détermine de quels types de comptes et de contrats il s'agit » (modification de l'art. 322, § 3 CIR 1992). La Banque Nationale, les membres de ses organes et de son personnel sont aussi exonérés de toute responsabilité civile pour les fautes ou négligences qu'ils commettraient dans l'exercice de cette mission, sauf en cas de dol ou

¹ Voir article 322, § 3 CIR 1992, instauré par la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses (1), M.B. 6 mai 2011. L'organisation pratique du point de contact central a été récemment réglée par un AR du 17 juillet 2013, M.B. 26 juillet 2013. Notez qu'il s'agit là d'un autre point de contact central que celui qui aurait été constitué au sein du SPF Finances dans le cadre de la cotisation supplémentaire sur revenus mobiliers et qui n'a finalement pas vu le jour (voir F. Vanden Heede, « Les dispositions fiscales de la loi-programme du 27 décembre 2012 », in *Pacioli*, 2013, n° 356, 2).

de faute intentionnelle ou lourde (art. 322, § 3, nouvel alinéa 5 CIR 1992). L'obligation du contribuable de communiquer lui-même ses comptes bancaires étrangers à ce point de contact central² est reportée à l'exercice d'imposition 2014 (modification de l'art. 153 de la loi-programme du 29 mars 2012);

- le pouvoir de fixer le barème des amendes administratives et leurs modalités d'application a été expressément accordé au Roi (art. 445, nouvel alinéa 2 CIR 1992).

Entrée en vigueur: pour les dispositions relatives à l'avertissement-extrait de rôle électronique: les avertissements-extraits de rôle relatifs à l'exercice d'imposition 2013 et suivants; pour les dispositions relatives à la déclaration à l'impôt des non-résidents: exercice d'imposition 2014; pour la déclaration électronique obligatoire des sociétés et autres personnes morales: exercice d'imposition 2015 (mais le Roi peut fixer une entrée en vigueur antérieure pour chaque catégorie de contribuables); pour le remplacement des « microfiches et microfilms », les modifications concernant le point de contact central à la BNB et le pouvoir du Roi en matière d'amendes administratives: le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge).

Modification du tax shelter

Le tax shelter accordé à l'impôt des sociétés pour la production cinématographique est modifié sur plusieurs points:

- au moins 70% des dépenses de production et d'exploitation doivent être directement liées à la production. La loi donne une liste des dépenses que l'on peut considérer comme telles et une liste de dépenses pour lesquelles ce n'est pas le cas (art. 194ter, § 1, nouveaux alinéas 5 à 8 CIR 1992);
- les dépenses de production et d'exploitation qui ont été faites en Belgique doivent atteindre au moins 90% des sommes globales affectées à l'exécution d'une convention-cadre en exonération des bénéficiaires (c'était 150% jusqu'ici) (modification de l'art. 194ter, § 1, 3°, deuxième tiret CIR 1992);
- pour les films d'animation, la période durant laquelle les dépenses de production et d'exploitation doivent être faites s'élève désormais à 24 mois (cela

reste 18 mois pour d'autres productions audiovisuelles) (art. 194ter, nouvel alinéa 2 CIR 1992);

- le rendement de la valeur d'acquisition des droits de propriété est limité à la moyenne du taux d'intérêt Euribor a augmenté de trois cents points de base (art. 194 ter, § 1, nouvel alinéa 9 CIR 1992);
- le caractère non déductible des frais relatifs aux droits de propriété est étendu à tous les contribuables, sauf pour les droits de production et d'exploitation que la société de production éligible, cocontractante de la convention-cadre, rachète alors qu'elle les a elle-même émis lors de la signature de la convention-cadre (art. 194ter, § 6, alinéa 2 CIR 1992)

Entrée en vigueur: pour la prolongation à 24 mois de la période durant laquelle effectuer les frais relatifs à des films d'animation, le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge); pour les autres dispositions, applicabilité aux conventions-cadre signées à partir du 1^{er} juillet 2013.

Diverses autres modifications

La loi apporte également les modifications en matière d'impôts sur les revenus:

- le remplacement du terme « prépension » par le nouveau terme « chômage avec complément d'entreprise » (modification des art. 31bis, 38, 147 et 171 CIR 1992);
- le taux de la déduction des intérêts notionnels est désormais calculé autrement (modification de l'art. 205quater, § 2 CIR 1992);
- l'imputation et la restitution du précompte mobilier est supprimée pour les contribuables qui recueillent des revenus professionnels qui sont exonérés par convention et n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à leurs autres revenus; il s'agit principalement des fonctionnaires de l'Union Européenne (art. 313, nouvel alinéa 3 CIR 1992).

Entrée en vigueur: pour le remplacement du terme prépension, le 1^{er} janvier 2013; pour la modification du calcul de la déduction des intérêts notionnels, l'exercice d'imposition 2014; pour la modification relative au précompte mobilier pour les fonctionnaires de l'UE, les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2013.

2 Instaurée par l'art. 153 de la loi-programme du 29 mars 2012, voir F. VANDEN HEEDE, «Les dispositions fiscales de la loi-programme du 29 mars 2012», in Pacioli, 2012, n° 341, 3).

Accès aux données à caractère personnel gérées par le SPF Finances

Normalement, une personne pour laquelle des données à caractère personnel sont conservées dans une base de données, a le droit, en vertu de la législation de protection de la vie privée, d'en être informée et de pouvoir accéder à ces données et les rectifier. Depuis une loi du 3 août 2012³, il existe un cadre légal pour la gestion de données à caractère personnel par le SPF Finances. Celui-ci suspend les droits précités du contribuable durant la période où il fait l'objet d'un contrôle ou d'une enquête fiscale ou d'actes préparatoires à ceux-ci. Cette exception à la législation relative à la protection de la vie privée a à présent été adaptée (modification des art. 3, § 7 et 13 de la loi relative à la protection de la vie privée):

- désormais, seul le droit d'accès aux données est limité, plus le droit à l'information et à la rectification des données;
- la suspension ne joue plus que dans la mesure où l'application du droit d'accès nuirait au contrôle, à l'enquête ou aux travaux préparatoires à ceux-ci et seulement pour leur durée;
- la durée des travaux préparatoires, pendant laquelle le droit d'accès aux données est suspendu, ne peut plus dépasser un an à partir de la demande d'accès introduite par le contribuable;
- les contribuables peuvent s'adresser gratuitement à la Commission de protection de la vie privée pour exercer leurs droits à l'égard de traitements de données à caractère personnel.

Entrée en vigueur: le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge).

Taxes assimilées aux impôts sur les revenus

La loi du 17 juin 2013 modifie le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus sur trois points:

- l'article 340 CIR 1992 permet à l'administration, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, ainsi que pour constater une infraction aux dispositions du CIR 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution, de recourir à tous les

moyens de preuve admis par le droit commun, y compris les procès-verbaux des agents du SPF Finances, sauf le serment. Les procès-verbaux ont force probante jusqu'à la preuve du contraire. Cet article est à présent aussi déclaré applicable aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus (modification de l'art. 2 CTAIR);

- les redevables de la taxe de circulation pour des véhicules non automatisés doivent déclarer le véhicule préalablement à tout usage si l'absence ou l'insuffisance de déclaration est constatée sur la voie publique. Le conducteur du véhicule doit désormais acquitter la taxe de circulation éludée et l'amende entre les mains de l'agent verbalisant, au moment de la constatation de l'infraction. S'il ne s'exécute pas, le véhicule est retenu jusqu'au paiement des sommes dues (modification de l'art. 33 CTAIR). Cette disposition n'est pas d'application en Région flamande, celle-ci assurant elle-même le service des taxes de circulation depuis le 1^{er} janvier 2011;
- en ce qui concerne la taxe sur les jeux et paris, le montant des mises, des enjeux, des gains distribués ou des paris, ainsi que toutes les données nécessaires à la détermination de l'impôt, doivent être conservés sur un support d'information informatique (modification de l'art. 54 CTAIR). Cette disposition n'est pas d'application en Région wallonne, celle-ci assurant elle-même le service de la taxe sur les jeux et paris depuis le 1^{er} janvier 2010.

Entrée en vigueur: le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge).

Lutte contre la fraude

La peine d'emprisonnement maximale pour des infractions fiscales qui ont été commises dans le cadre d'une fraude fiscale grave, organisée ou non, est portée de deux à cinq ans, tant en matière d'impôts sur les revenus (art. 449, nouvel alinéa 2 CIR 1992), de TVA (art. 73, nouvel alinéa 2 CTVA), de droits et taxes divers (art. 207, nouvel alinéa 2 CDTD) que d'accises (modification de l'art. 220, § 2 LGDA). En matière d'accises, la majoration de la peine d'emprisonnement s'applique également si les infractions commises ont ou auraient gravement lésé les intérêts financiers de l'Union Européenne ou si l'auteur des infractions se trouve en situation de récidive.

³ M.B. 24 août 2012, 2e éd.

Entrée en vigueur: le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge).

TVA

La loi du 17 juin 2013 contient les modifications suivantes en matière de TVA :

- trois exemptions sont modifiées (modifications apportées aux art. 41, § 1, alinéa 1, 6°, art. 42, § 3, alinéa 1, 10° et art. 44, § 2, 4° CTVA). Le plus important, pour la pratique, c'est désormais la limitation de l'exemption pour l'enseignement aux organismes qui n'ont pas pour but la recherche systématique du profit et ne distribuent jamais leurs éventuels bénéfices;
- diverses mesures transitoires sont réécrites à la suite de l'adhésion de la Croatie à l'UE (modification des art. 99-103 CTVA);
- la loi confirme trois AR de 2010 en matière de taux, pris en exécution de l'art. 37, § 1 CTVA;
- la responsabilité solidaire de l'entreposeur dans un entrepôt TVA ou du transporteur ne s'applique désormais plus quand l'entreposeur ou le transporteur est de bonne foi ou qu'il démontre qu'il n'a pas commis de faute ou n'a pas été négligent (art. 51bis, § 3, nouvel alinéa 2 CTVA).

Entrée en vigueur: pour la modification de l'exemption en matière d'enseignement: le 1^{er} janvier 2014; pour la réécriture des mesures transitoires: le 1^{er} juillet 2013; pour la confirmation d'AR: à partir du jour de leur entrée en vigueur; pour les autres dispositions: le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge).

Taxe sur les opérations d'assurance

Le transfert des réserves ou valeurs de rachat des engagements extralégaux de pension suite à la faillite ou à la liquidation d'une entreprise d'assurances ou d'un organisme de pension vers une entreprise ou un organisme similaire, est

désormais exempté de la taxe (art. 176², nouveau 15° CDTD). Puis, la taxe est désormais payable au plus tard le vingtième jour (au lieu du dernier jour ouvrable) du mois qui suit celui au cours duquel une prime, une contribution patronale ou une contribution personnelle est venue à échéance (art. 179¹ CDTD).

Entrée en vigueur: pour l'exemption: le 8 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge); pour la date de paiement: applicable aux primes et contributions patronales ou personnelles venues à échéance à partir de novembre 2013.

Taxe sur les organismes de placement collectif

Le taux de la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances a été augmenté, passant de 0,08% à 0,965%, à compter du 1^{er} janvier 2013, puis sera à nouveau abaissé à 0,925% à compter du 1^{er} janvier 2014 (modification de l'art.161ter C. Succ.)

Entrée en vigueur: le 1^{er} janvier 2013 et le 1^{er} janvier 2014.

Accises

La loi du 17 juin 2013 contient enfin diverses modifications, sans importance pour la pratique comptable, en matière d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, les boissons non alcoolisées et le café, le tabac manufacturé et les produits énergétiques, et en matière de cotisation d'emballage.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

Trois lois contenant des modifications fiscales (2) – La loi-programme du 28 juin 2013

La deuxième loi contenant des modifications fiscales qui a été publiée cet été est la loi-programme du 28 juin 2013 (M.B. 1^{er} juillet 2013, 2^{ème} éd.). Hormis les modifications qu'elle apporte en matière de précompte mobilier, commentées dans un précédent numéro de cette revue, cette loi contient encore une série de plus petites mesures fiscales.

Impôts sur les revenus

Indemnités forfaitaires perçues par les tuteurs de mineurs étrangers non accompagnés

Les personnes désignées par le SPF Justice pour assurer la tutelle de mineurs étrangers non accompagnés perçoivent des indemnités forfaitaires pour cette mission. Depuis l'exercice d'imposition 2005, ces indemnités sont, vu leur faible montant par comparaison à la charge que le tuteur assume, partiellement exonérées d'impôt. Cette exonération a été augmentée. Désormais, ces indemnités sont exonérées dans la mesure où elles ont trait à cinq tutelles maximum (au lieu de deux jusqu'à présent) exercées au cours de la période imposable (modification des art. 38, § 1, alinéa 1, 21^o, CIR 1992 et 2, LP du 28 juin 2013). Quand un tuteur exerce plus de cinq tutelles, seules les indemnités relatives à la sixième tutelle et aux suivantes sont imposées.

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014.

Il n'y a plus de déduction d'intérêts notionnels pour des actions donnant droit à la déduction des RDT

Jusqu'ici, il fallait diminuer le « capital à risque », base du calcul de la déduction des intérêts notionnels, de la valeur des actions de sociétés d'investissement dont les éventuels revenus sont susceptibles de bénéficier de la déduction des RDT. Cette correction apportée au montant du capital à risque est à présent étendue. Désormais, c'est la valeur de toutes les actions donnant droit à la déduction des

RDT, et plus seulement celle des actions de sociétés d'investissement, qu'il faut soustraire du montant du capital à risque (modification de l'art. 205ter, § 1, alinéa 2, b), CIR 1992).

A noter que cette mesure n'aura pas d'impact pour la plupart des sociétés. Pour la PME moyenne, les actions donnant droit à la déduction des RDT sont presque toujours des immobilisations financières et il fallait déjà toujours les déduire du montant du capital à risque¹. Par ailleurs, les actions qui ne sont pas des immobilisations financières, mais des placements, ne donnent normalement pas droit à la déduction des RDT, vu qu'elles ne remplissent pas la condition « quantitative » applicable à cette déduction (les actions doivent constituer une participation d'au moins 10% du capital de la société qui distribue les dividendes ou avoir une valeur d'investissement d'au moins 2.500.000 euros)².

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014.

Droits d'enregistrement

Augmentation du droit d'enregistrement sur les contrats d'emphytéose et de superficie

Les contrats de constitution ou de cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie étaient jusqu'ici soumis à un droit d'enregistrement proportionnel de 0,2%. Ce taux a été augmenté. Désormais, le droit d'enregistrement proportionnel dû sur les contrats de constitution ou de cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie est en règle générale de 2%. Il est abaissé à 0,5% si le droit est consenti à une ASBL, une AISBL ou une personne morale de l'EEE (Espace Economique Européen) qui est analogue à une ASBL (remplacement de l'art. 83, alinéa 1, C.

¹ Art. 205ter, § 1, alinéa 2, a, CIR 1992.

² Voir aussi F. Vanden Heede, « Aspects fiscaux des investissements en actions via une société », in *Pacioli*, 2013, n° 365, 2-3 et 6.

Enr. par un nouvel art. 83, alinéas 1 et 2, C. Enr.; art. 12, LP du 28 juin 2013).

Une personne morale de l'EEE qui est analogue à une ASBL est une personne morale qui remplit cumulativement les conditions suivantes :

- la personne morale a été constituée conformément à et assujettie à la législation d'un autre Etat membre de l'EEE et avoir son siège statutaire, son administration centrale ou son principal établissement sur le territoire de l'EEE;
- le but de la personne morale doit être désintéressé, non lucratif;
- l'activité de la personne morale ne peut enrichir matériellement:
 - a) ses fondateurs, ses membres ou ses administrateurs;
 - b) les conjoints, cohabitants légaux, parents en ligne directe, parents en ligne collatérale jusqu'à un degré permettant de succéder légalement aux fondateurs, ou d'autres ayants droit éventuels des fondateurs;
 - c) les conjoints ou cohabitants légaux des personnes visées sous a) et b);
- en cas de dissolution ou de liquidation de la personne morale, ses biens ne peuvent pas revenir aux personnes citées au tiret précédent, mais doivent être transmis soit à une personne morale analogue, qui remplit elle aussi les conditions indiquées au premier tiret, soit à un Etat membre de l'EEE ou à une subdivision politique d'un Etat membre de l'EEE (région, communauté, département, province, ville, commune, ...) ou encore à un établissement public relevant d'une telle personne morale de droit public.

Entrée en vigueur : le 1^{er} juillet 2013, étant entendu que l'augmentation s'applique déjà aux actes authentiques présentés à la formalité de l'enregistrement à partir du 1^{er} juillet 2013 dans le cas où ils constatent une convention qui a fait l'objet d'un acte sous seing privé antérieur à cette date.

Augmentation du droit fixe général

Le droit fixe général d'enregistrement, qui était de 1 000 francs avant le passage à l'euro et de 25 euros depuis passe à 50 euros (modification de l'art. 11, alinéa 3 C. Enr.).

Entrée en vigueur : applicable à tous les actes et écrits présentés à l'enregistrement à partir du 1^{er} juillet 2013.

Accises

Un régime particulier est instauré pour les accises sur le tabac en vue de contrer le « forestalling », à savoir la pratique consistant, après une modification de la réglementation des accises, à vendre encore des tabacs manufacturés qui ont été mis en consommation sous « l'ancienne réglementation », causant ainsi une perte au niveau des recettes fiscales escomptées.

Voilà pourquoi la notion « d'acheteur » a été créée à côté de celle d'opérateur économique (remplacement de l'art. 1bis, loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés; art. 8, LP du 28 juin 2013) et que le Roi se voit conférer le pouvoir, en cas de modification de la réglementation des accises, d'interdire aux acheteurs d'encore vendre et livrer des tabacs manufacturés qui ont été mis en consommation sous « l'ancienne réglementation » (modification de l'art. 3, § 6, loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés; art. 9 et art. 10, LP du 28 juin 2013).

Entrée en vigueur : le 11 juillet 2013 (dix jours après la publication de la loi au Moniteur Belge).

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

Trois lois prévoyant des modifications fiscales (3) – La loi du 30 juillet 2013

La troisième et dernière loi prévoyant des mesures fiscales publiée cet été au Moniteur belge est la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (M.B., 1^{er} août 2013, éd. 2). La mesure la plus marquante concerne l'instauration de la « fairness tax ».

Impôts sur les revenus

Structures patrimoniales privées

Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, la déclaration à l'impôt des personnes physiques devra dorénavant mentionner l'existence de la construction juridique dont le contribuable, son conjoint ou ses enfants mineurs sont soit les fondateurs, soit, à leur escient, les bénéficiaires ou les bénéficiaires potentiels de quelque manière ou à quelque moment que ce soit.

L'article 2 CIR 1992 (nouvel art. 2, § 1^{er}, 13^o CIR 1992) précise ce qu'il faut entendre par « construction juridique » et par « fondateur d'une construction juridique ».

Un A.R. délibéré en Conseil des Ministres dressera la liste des formes juridiques visées pour des pays ou des juridictions déterminés, par exemple les trusts et certaines fondations étrangères.

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014.

Bonus octroyés aux travailleurs

Depuis 2008, les travailleurs peuvent, dans certaines conditions (notamment moyennant l'établissement d'un plan bonus faisant l'objet d'un plan d'adhésion ou d'une C.C.T. à déposer auprès du S.P.F. Emploi), se voir octroyer des bonus, appelés officiellement « avantages non récurrents liés aux résultats », qui sont exonérés à l'impôt des personnes physiques à concurrence d'un montant (non indexé) de 2 200 euros. Au départ, ces bonus bénéficiaient aussi d'un régime de sécurité sociale plus avantageux puisqu'ils n'étaient soumis qu'à une cotisation O.N.S.S. « spéciale » de 33 % à charge de l'employeur.

La loi-programme du 27 décembre 2012 avait porté le montant exonéré à 3 100 euros mais avait aussi instauré à partir du 1^{er} janvier 2013 une « cotisation de solidarité » obligatoire de 13,07 % à charge des travailleurs. Le législateur avait toutefois omis d'adapter le montant exonéré sur le plan fiscal. Cet oubli est désormais rectifié. Le montant exonéré sur le plan fiscal est dorénavant porté à 2 695 euros (montant de base, applicable pour l'exercice d'imposition 2014), ce qui correspond à un montant de 3 100 euros diminué de la cotisation de solidarité. Il est par ailleurs confirmé qu'à l'instar de la cotisation patronale spéciale, cette cotisation de solidarité constitue des frais déductibles dans le chef de l'employeur (modification de l'art. 38, § 1^{er}, alinéa premier, 24^o et de l'art. 52, 9^o CIR 1992).

Entrée en vigueur : avantages payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2013.

Dépenses payées pour des prestations ALE et pour des prestations titres-services

Tout contribuable qui a payé des prestations d'une personne occupée par une ALE ou qui a acheté des titres-services peut bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 30 % des dépenses, le montant de dépenses étant toutefois plafonné. Jusqu'à présent, le montant maximal des dépenses était fixé à 1.810 euros (le montant indexé pour l'exercice d'imposition 2014 s'élève à 2.720 euros). Ce plafond est désormais ramené à 920 euros par contribuable (le montant indexé pour l'exercice d'imposition 2014 s'élève à 1.380 euros) (modification de l'art. 145/21 CIR 1992).

Entrée en vigueur : pour les dépenses faites à partir du 1^{er} juillet 2013. Pour les dépenses faites avant cette date, il peut encore être tenu compte de l'ancien plafond. Ces plafonds ne peuvent être additionnés mais ne doivent pas non plus être réduits au prorata. Le tableau suivant illustre la manière dont la mesure doit être interprétée.

Dépenses faites avant le 1 ^{er} juillet 2013		Dépenses faites à partir du 1 ^{er} juillet 2013		Dépenses faites en 2013	
Dépenses	Prise en compte pour la réduction d'impôt	Dépenses	Prises en compte pour la réduction d'impôt	Dépenses	Prises en compte pour la réduction d'impôt
4.100 €	2.720 €	0	0 €	4.100 €	2.720 €
2.720 €	2.720 €	1.380 €	0 €	4.100 €	2.720 €
1.380 €	1.380 €	1.380 €	0 €	2.760 €	1.380 €
690 €	690 €	1.380 €	690 €	1.380 €	1.380 €
0 €	0 €	1.380 €	1.380 €	1.380 €	1.380 €

Fairness tax

Certaines sociétés, surtout les multinationales, réalisent des bénéfices qu'elles distribuent en grande partie à leurs actionnaires à titre de dividendes, mais ne paient pas ou pratiquement pas d'impôt des sociétés en raison de la déduction des intérêts notionnels et de la déduction des pertes reportées. Confronté à ce phénomène, le gouvernement a décidé d'instaurer ce qu'on appelle la fairness tax (nouvel art. 219ter CIR 1992 pour l'impôt des sociétés, art. 233, nouvel alinéa 3 et art. 246, alinéa premier, nouveau 3° CIR 1992 pour l'impôt des non-résidents).

La fairness tax ne s'applique que pour les exercices au cours desquels la société distribue des dividendes, pour autant que pour ces exercices, cette société soit considérée comme une grande société au sens de l'art. 15 C. Soc. Cela signifie que la taxe n'est pas pertinente pour vous si vous n'avez comme clients que des petites sociétés.

La fairness tax est une cotisation distincte à l'impôt des sociétés égale à 5,15%, soit 5% majorés de la cotisation complémentaire de crise (modification de l'art. 463bis, § 1^{er}, 1° CIR 1992). A l'instar de l'impôt des sociétés ordinaire, cette cotisation constitue une dépense non admise (modification de l'art. 198, § 1^{er}, 1° CIR 1992).

Pour calculer la base imposable pour la cotisation, on part de la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable et, d'autre part, le résultat imposable final qui est effectivement soumis aux taux ordinaires de l'impôt des sociétés (33,99% ou le taux réduit progressif). Dans une deuxième étape, on déduit de cette « différence positive » les dividendes provenant de réserves taxées antérieurement et au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2014. Ce résultat est encore limité puisqu'il est multiplié par un pourcentage exprimant le rapport entre, d'une part, la déduction des intérêts notionnels effectivement

appliquée pour la période imposable et la déduction des pertes reportées effectivement opérée pour la même période imposable et, d'autre part, le résultat fiscal de la période imposable après la première opération, à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées (montant repris au code 060 de la déclaration, donc avant application des postes de déduction).

En ce qui concerne la déduction des réserves taxées antérieurement (qui vise à ne rendre la fairness tax applicable qu'aux bénéfices distribués à titre de dividendes au cours de l'exercice même), la réduction doit être imputée en priorité sur les dernières réserves constituées, et les dividendes distribués au cours de l'exercice d'imposition 2014 ne peuvent jamais être pris en considération comme réserves taxées de ce même exercice d'imposition.

Pour l'application aux établissements belges soumis à l'impôt des non-résidents, on entend par dividendes distribués, la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société.

Nous illustrons ci-dessous le calcul de la fairness tax à l'aide des deux exemples repris dans les travaux parlementaires préparatoires¹.

Exemple 1 : une société a un résultat fiscal après la première opération de 1 600, comprenant une augmentation des réserves taxées de 750, des dépenses non admises de 250 et des dividendes distribués de 600. Après application de la déduction RDT de 300, d'une déduction des intérêts notionnels de 800 et d'une déduction des pertes reportées de 50, le bénéfice imposable est de 450.

¹ Amendement (Henry et consorts) au projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. Parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53K2891/004, 14-15

Calcul de la fairness tax :

Opération	Calcul	Résultat
Différence entre les dividendes bruts distribués et le résultat imposable final	600 – 450	150
Déduction des dividendes provenant de réserves taxées antérieurement	- 0	150
Déduction des intérêts notionnels + pertes reportées/résultat fiscal de la période imposable	800 + 50/1600	53,12%
Base imposable pour la fairness tax	150 × 53,12%	79,68
Fairness tax	79,68 × 5,15%	4,10

Exemple 2 : une société a un résultat fiscal après la première opération de 2 100, comprenant un prélèvement des réserves taxées de 1 000, des dépenses non admises de 100 et des dividendes distribués de 3 000. Après application de la déduction RDT

de 100, d'une déduction des intérêts notionnels de 1 000 et d'une déduction des pertes reportées de 1 000, le résultat imposable final est de 0.

Calcul de la fairness tax :

Opération	Calcul	Résultat
Différence entre les dividendes bruts distribués et le résultat imposable final	3.000 – 0	3.000
Déduction des dividendes provenant de réserves taxées antérieurement	- 1.000	2.000
Déduction des intérêts notionnels + pertes reportées/résultat fiscal de la période imposable	1.000 + 1.000/2.100	95,23%
Base imposable pour la fairness tax	2.000 × 95,23%	1.904,76
Fairness tax	1.904,76 × 5,15%	98,09

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014. Toute modification apportée à partir du 28 juin 2013 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de cette mesure.

Dispense de versement de précompte professionnel

Dans le cadre du plan de relance du gouvernement fédéral lancé en 2012, le Roi est habilité à augmenter le pourcentage de dispense de versement de précompte professionnel (actuellement 1 % du montant brut des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale), mais uniquement pour les petites sociétés au sens de l'art. 15 C. Soc. et pour les personnes physiques qui répondent mutatis mutandis aux critères de l'art. 15 C. Soc. (art. 275/7, nouvel alinéa 3, CIR 1992).

Entrée en vigueur : rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2014.

Revenus perçus d'organismes de placement collectif

Les revenus perçus en cas de cession à titre onéreux d'actions ou de parts, en cas de rachat de parts propres ou en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'un organisme de placement collectif

en valeurs mobilières dont plus de 25 % du patrimoine est investi directement ou indirectement en créances sont imposables à titre d'intérêts en vertu de l'art. 19bis CIR 1992.

Jusqu'à présent, une exonération d'impôt s'appliquait toutefois pour ces revenus lorsqu'ils provenaient d'organismes de placement collectif qui étaient établis dans l'EEE mais qui ne disposaient pas d'un passeport européen. Cette exonération est désormais supprimée (abrogation de l'art. 19bis § 1^{er}, alinéa 6 CIR 1992).

Entrée en vigueur : 1^{er} juillet 2013.

Modification du précompte mobilier pour les sociétés d'investissement belges

Jusqu'à présent, le précompte mobilier retenu sur les dividendes d'origine belge était imputable et remboursable pour les sociétés d'investissement belges et pour les établissements stables belges de sociétés d'investissement étrangères, mais pas pour les sociétés d'investissement étrangères sans établissement stable en Belgique. Selon la Cour de Justice, il s'agissait là d'une infraction à la libre circulation

des capitaux et à la liberté d'établissement². La loi est désormais adaptée. Dorénavant, le précompte mobilier retenu sur les dividendes d'origine belge ne sera plus non plus imputable et remboursable pour les sociétés d'investissement belges et les établissements stables belges de sociétés d'investissement étrangères.

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014.

Intercommunales

Les dividendes qu'une intercommunale attribue à toute société ou autre personne morale, à l'exception de l'Etat, des Communautés, des Régions, des provinces, etc., étaient jusqu'à présent imposables à l'impôt des personnes morales à un taux distinct de 15 %. Ce taux est désormais porté à 25 % (modification de l'art. 225, deuxième alinéa, 6° CIR 1992).

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2014.

Aide à l'agriculture

Les aides fiscales à l'agriculture instaurées à titre temporaire en 2009 (exonération fiscale et réductions de taux pour certains subsides et certaines primes) sont prolongées de deux ans (jusqu'à l'année des revenus 2014 comprise).

TVA

Avocats

Depuis le 1^{er} janvier 2012, les notaires et huissiers de justice devaient déjà imputer de la TVA sur leurs prestations de services. Le législateur supprime désormais aussi l'exemption de TVA pour les avocats

(abrogation de l'art. 44, § 1^{er}, 1° CTVA). Le taux de TVA normal de 21 % est d'application.

Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2014.

Taxe sur les organismes de placement collectif

Le taux de la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, sur les établissements de crédit et sur les entreprises d'assurances pour les dépôts d'épargne aux établissements de crédit exonérés d'impôts sur les revenus, est augmenté de 0,0965 % à 0,1200 % à partir du 1^{er} janvier 2013 et à 1,1929 % à partir du 1^{er} janvier 2014 (modification de l'art. 61ter C. Succ.).

Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2013 et 1^{er} janvier 2014.

Taxe annuelle sur les établissements de crédit

Le taux variable de cette taxe – introduit par la loi-programme du 22 juin 2012 – deviendra un taux fixe de 0,0435 %.

Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2014.

Accises

Des modifications ont également été apportées au niveau des accises sur l'alcool et les produits énergétiques.

Entrée en vigueur : accises sur l'alcool : 1^{er} août 2013; accises sur l'énergie : 5 août 2013.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscal

² C.J.U.E., affaire n° C-387/11