

PACIOLI



FLASH

La Banque Nationale de Belgique a publié dans le *Moniteur Belge* du 27 mars 2007 la nouvelle version des documents normalisés « Modèle complet des comptes annuels » et « Modèle abrégé des comptes annuels », ainsi que la liste actualisée des contrôles arithmétiques et logiques auxquels sont soumis les comptes annuels. Ces modèles doivent être utilisés pour le dépôt des comptes annuels à partir du 2 avril 2007.



Unité TVA au 1^{er} avril 2007

1. Position du problème

Depuis le 1^{er} janvier 1993, l'article 4, § 2, du Code de la TVA permet au Roi de considérer que des personnes établies en Belgique, *qui sont indépendantes du point de vue juridique*, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'*un seul assujetti* pour l'application de la TVA.

Aucune disposition n'avait encore été prise en ce sens avant l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007, publié au *Moniteur belge* du 15 mars 2007.

Cet arrêté entre en vigueur le 1^{er} avril 2007.

Nous examinons la quintessence des implications TVA.

2. Unité TVA

2.1. Notions

De nombreux opérateurs économiques adoptent des stratégies de rationalisation et d'optimisation des coûts. Dans ce cadre, ils peuvent mettre en place des structures ou des fonctions « communes » de supports administratif, informatique, back office, call center, etc.

Le régime TVA régissant ces opérations pouvait conduire à des obstacles importants en générant, entre autres, des

taxes dues et non déductibles, par exemple, en raison du personnel, du matériel, etc. appartenant à une personne et mis à la disposition d'autres personnes « apparentées » sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Le rapport au Roi cite expressément, mais d'une manière non limitative, les écoles, les hôpitaux et les associations culturelles.

L'unité TVA poursuit une série d'objectifs en matière de rationalisation et d'optimisation des coûts.

SOMMAIRE

• Flash	1
• Unité TVA au 1 ^{er} avril 2007	1
• Déduction des management fees et principes concurrents des articles 26 et 49 du C.I.R./92	4
• Obligation de déclaration pour les étrangers occupés en Belgique	7
• Déduction des intérêts notionnels : pas de condition d'intangibilité	8

Cette unité revient à considérer tous les membres comme une seule personne, quoique juridiquement indépendants les uns des autres.

Ainsi, les opérations effectuées entre les membres échappent à la TVA.

Toute charge supplémentaire de taxes non déductibles est alors écartée.

Les formalités administratives et fiscales entre les membres d'une unité TVA, s'en trouvent simplifiées : tous les droits et obligations se réduisent à une seule entité, quel que soit le nombre des membres.

Le nouveau régime s'apprécie exclusivement au niveau de la perception de la TVA belge, c'est-à-dire dans les rapports avec l'administration fiscale de notre pays.

Notamment pour cette raison, il est exigé que tous les membres de l'unité TVA disposent d'un établissement stable en Belgique.

Notre pays n'est pas le seul à appliquer ce système : l'unité TVA existe déjà sur le territoire de 13 Etats membres de l'Union européenne, actuellement composée de 27 Etats.

L'unité TVA étant un assujetti unique, formé par ses membres, et qui se substitue à ceux-ci pour tous les droits et obligations en la matière, chaque membre ne peut faire partie que d'une seule unité TVA.

D'ailleurs, les membres de l'unité sont solidairement responsables de toutes les dettes TVA de cette unité.

2.2. Membres

2.2.1. Personnes étroitement liées

Dans la mesure où ils sont établis en Belgique, les assujettis au sens de l'article 4, § 1^{er}, du Code de la TVA peuvent être considérés comme un assujetti unique, lorsqu'ils sont étroitement liés au niveau :

- financier (lien de contrôle, actionnariat, etc.) ;
- organisationnel (direction commune, en concertation, etc.) ;
- économique (activités de même nature ou complémentaires, etc.).

Il s'agit de conditions cumulatives : financières, organisationnelles et économiques.

Seuls les assujettis à la TVA sont visés.

Il est sans importance qu'ils disposent d'un droit à la déduction complète de la taxe, ou que ce droit soit limité, ou encore qu'aucune déductibilité ne leur soit reconnue, comme pour les assujettis entièrement exonérés par l'article 44 du Code.

En principe, les pouvoirs publics et les holdings purement financiers appartiennent à la catégorie des non-assujettis, et ne peuvent donc pas être un membre de l'unité TVA (voir toutefois l'article 6 du Code en vigueur au 1^{er} janvier 2007 pour les pouvoirs publics).

2.2.2. Présomption

Si un membre de l'unité TVA détient une participation directe de plus de 50 % dans une personne morale, les conditions de liaison étroite visées sous 2.2.1. sont présumées remplies.

La personne morale ainsi « détenue » à plus de 50 % doit alors, en principe, faire partie de l'unité TVA.

La preuve contraire peut toutefois être apportée.

Dans cette hypothèse, la société « détenue » ne devient pas membre de l'unité TVA.

2.2.3. Option

Les assujettis, autres que ceux visés par la présomption (voir 2.2.2.), deviennent seulement membres par option, et bien entendu, pour autant que les conditions reprises sous 2.2.1. soient rencontrées.

Cette option s'exerce par une procuration donnée au représentant de l'unité TVA.

L'option s'étend au moins jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit.

2.3. Fonctionnement général

L'unité TVA est un assujetti unique qui se substitue à ses membres.

Les conséquences suivantes en découlent :

- un numéro d'identification unique est attribué à l'unité pour tous les membres ;
- les déclarations périodiques sont exclusivement déposées au nom de l'unité ;
- l'unité exerce seule toutes les obligations et droits TVA ;
- un seul compte courant TVA au nom de l'unité est géré par l'administration.

2.4. Opérations internes et externes

L'unité TVA est un assujetti unique, tant en ce qui concerne les biens et les services à l'entrée provenant des tiers, qu'en ce qui concerne les opérations à la sortie posées avec des non-membres.

Les conséquences suivantes se dégagent :

- les livraisons de biens et les prestations de services réalisées entre les membres n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA ;
- les opérations réalisées par les tiers avec chaque membre sont censées être faites à l'unité ;
- les importations et les acquisitions intracommunautaires réalisées à titre individuel par les membres sont réputées réalisées par l'unité TVA ;
- les livraisons de biens et les prestations de services réalisées personnellement par les membres envers les tiers sont réputées être l'œuvre de l'unité.

Ces conséquences s'appliquent à toutes les opérations, sans exception.

2.5. Déductions et révisions

L'exercice de la déduction est matériellement postulé dans les déclarations périodiques déposées par l'unité, sous le couvert du numéro d'identification lui attribué.

Cependant, le droit à déduction dépend de l'*utilisation finale effective par les membres*.

Pensons notamment aux frais de téléphone, de carburant, de combustible, d'électricité, immobiliers, etc. engagés par les membres.

Non seulement la déduction initiale est visée, mais également les révisions ultérieures.

Comme c'est l'unité TVA qui invoque la déductibilité, c'est à elle qu'incombe la preuve de son bien-fondé.

Schématiquement, la déduction et les révisions ultérieures reposent sur les considérations qui suivent.

2.5.1. Utilisation finale déterminée

Lorsque l'utilisation finale est immédiatement connue, la TVA est ou non déductible selon cette utilisation.

C'est au niveau de chaque membre que les critères doivent être ici examinés.

2.5.2. Utilisation par plusieurs membres

Il peut arriver que l'utilisation d'un bien ou d'un service soit réalisée par d'autres membres que ceux qui l'ont acquis.

Utilisation finale indéterminable

Tant qu'il n'est pas possible de déterminer de façon contrôlable l'utilisation finale du bien ou du service, la TVA déductible se détermine en fonction du prorata général de l'unité.

Cependant, la TVA déductible peut, le cas échéant, être déterminée en fonction du prorata particulier du membre ayant reçu le bien ou le service.

Utilisation finale déterminable

Dès que l'unité TVA est autorisée à utiliser la méthode de l'affectation réelle, les règles de déduction peuvent suivre cette affectation.

Ceci suppose qu'il soit possible d'établir, de façon contrôlable, la destination des biens et des services, notamment au moyen de clefs permettant de répartir aux activités extra- ou intra- unité.

2.5.3. Utilisation finale non déterminée

Tant que l'utilisation effective des biens et des services acquis ne peut être établie, c'est le prorata général de l'unité qui trouve à s'appliquer.

3. Conclusions

L'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 apporte une nouvelle dimension à l'assujettissement TVA et aux modalités d'application y relatives.

Formulons le souhait que cette démarche soit de nature à maintenir en Belgique des activités à haute intensité de main-d'œuvre sujettes au risque de délocalisation.

Et espérons que ces dispositions puissent également permettre d'encourager des investisseurs étrangers à localiser leurs activités dans notre pays.

Déduction des management fees et principes concurrents des articles 26 et 49 du C.I.R./92

1. Position du problème

L'article 49 du C.I.R./92 énonce que, pour être déductible, une charge professionnelle doit être faite ou supportée pendant la période imposable en vue de conserver ou d'acquérir des revenus imposables, et être justifiée au moyen de documents probants.

L'article 26 du C.I.R./92, quant à lui, permet à l'administration d'ajouter au bénéfice des entreprises les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde. Mais cette dernière disposition présente une autre spécificité : elle exclut tout ajout d'avantage anormal ou bénévole lorsque celui-ci intervient pour déterminer le revenu imposable du bénéficiaire. En d'autres termes, l'article 26 du C.I.R./92 exclut toute forme de double imposition (sauf à l'égard des entités non résidentes). Or, cette interdiction de double imposition n'est pas exprimée à l'article 49, cette disposition se contentant d'énumérer les conditions de déduction des frais professionnels.

Dès lors, deux questions fondamentales se posent : ce principe de l'exclusion de la double imposition s'applique-t-il à toutes les charges professionnelles qui auraient été considérées comme non déductibles ou est-il limité à la matière des avantages anormaux ou bénévoles ? Par ailleurs, une dépense qui doit être qualifiée sur le plan fiscal d'avantage bénévole au sens de l'article 26 du C.I.R./92 peut-elle être aussi rejetée par l'administration sur base de l'article 49 du C.I.R. ?

L'enjeu n'est pas théorique et trouve un écho important en matière de déductibilité des management fees. L'hypothèse est celle d'une société de management qui revendique la déduction des frais qui ne peuvent être déduits par une personne physique dans des conditions semblables. Ces frais correspondent à des sommes qui sont payées à des sociétés de management pour rémunérer des services prestés par leur manager.

Le recours à la déduction des management fees est aussi utilisé lorsqu'une société paie à une autre société des management fees dans le cadre d'un changement de contrôle de sociétés. La technique consiste pour la société acquéreuse à contracter un emprunt en vue d'acquérir les actions de la société cible, emprunt qui lui permet de déduire les charges d'intérêts. La société cible, devenue filiale, versera ensuite des dividendes à sa société-mère, dividendes qui bénéficient du régime R.D.T et permettent à cette société-mère de faire face au paiement des intérêts.

Pour réduire les coûts de la structure ainsi mise place, la société-mère facturera à sa filiale des management fees. Ceux-ci viendront en déduction de la base imposable de la filiale. La société-mère sera, certes, imposée sur de tels management fees, mais cette imposition sera, en tout ou partie, neutralisée par la charge d'intérêts.

L'administration entend généralement rejeter la déduction de tout ou partie de ces rémunérations, considérant qu'il y a défaut ou insuffisance de documents probants ou que les prestations ne sont pas réelles. A cette fin, le fisc se basera sur l'article 49 du C.I.R./92 pour avancer que la réalité ou le caractère professionnel de ces rémunérations ne sont pas prouvés. De telles rémunérations restent toutefois taxables dans le chef des sociétés de management qui les a inscrites dans ses produits. Considérer comme non déductibles de telles rémunérations dans le chef de la société aboutit dès lors clairement à une double imposition économique. Sauf à considérer que l'interdiction de double imposition de l'article 26 du C.I.R. s'applique aussi à l'article 49 du C.I.R./92...

2. Le point de vue de l'administration

Le ministre des Finances n'a jamais considéré que le principe de l'interdiction de la double imposition économique devait s'appliquer à l'article 49 du C.I.R./92. Il ne voit dès lors aucun obstacle à ce qu'un rejet de charges puisse donner lieu à une double taxation. Cette position fut d'ailleurs rappelée à deux reprises en 2006 en réponse à des questions parlementaires (*question n° 866 de M. Pieters du 27 mars 2006, Q&R, Chambre, session 2005-2006, p. 21.901 et question n° 871 de M. Pieters du 3 avril 2006, Q&R, Chambre, session 2005-2006, p. 22.145*). Le ministre y confirme que le rejet d'une dépense professionnelle sur base de l'article 49 n'empêche pas que le revenu induit par ce rejet dans le chef d'un autre contribuable soit toujours imposable. Comme nous le verrons, ce point de vue est sérieusement battu en brèche par une jurisprudence récente, de plus en plus sensible à une doctrine dominante (*lire notamment, S. Van Crombrughe, « Double imposition : contagion de l'article 49 par l'article 26 », Fiscologue n° 1031 du 10 juin 2006 ; S. Huysman, « De Verhouding tussen de artikelen 26 en 49 WIB terzake van het verbod van dubbele belasting », TRV 2004, p. 233 ; S. Van Crombrughe, « Beginselen van de venootschapsbelasting », Kalmthout, Biblo, 2003, n° 59 ; P. Cauwenbergh, « International transfer pricing, Anvers, Intersentia », 1998, n° 184, p. 189*). Il nous semble que quatre arguments peuvent

être avancés pour admettre l'extension du principe d'interdiction de la double imposition économique à tous les frais professionnels. Nous les développons ci-après.

3. Analyse

Le premier argument, que nous appellerons « *argument historique* », est développé par la Cour d'appel d'Anvers dans un arrêt du 7 mars 2006 qui est très clairement synthétisé par S. Van Crombrughe (*Fiscologue n° 1031*). La Cour d'appel examine dans cet arrêt les différentes vicissitudes qu'a connues l'article 26 du C.I.R./92 en distinguant deux périodes : la période antérieure à la loi du 22 décembre 1989 et celle postérieure à la loi du 22 décembre 1989.

Avant la loi du 22 décembre 1989, l'article 26 du C.I.R./92 était une disposition considérée généralement par l'administration et la jurisprudence comme superflue, car elle ne faisait que confirmer l'article 49 du C.I.R./92. En effet, lorsque l'administration se trouvait confrontée à un transfert de bénéfices importants sous la forme de frais excessifs, elle préférait rejeter les frais sur base de l'article 49 du C.I.R./92. De la sorte, elle évitait d'avoir à prouver le caractère anormal ou bénévole d'un avantage consenti. La raison en est qu'en matière de déduction des frais sur base de l'article 49 du C.I.R./92, la charge de la preuve de la réalité et du caractère déductible de ces frais incombe au contribuable et non au fisc. Les rares cas d'application de l'article 26 du C.I.R./92 étaient généralement limités à la matière de transferts intragroupes, c'est-à-dire entre sociétés faisant partie d'un même groupe (en résumé, dans un contexte essentiellement international). La loi du 22 décembre 1989 a modifié l'article 26 du C.I.R./92 en y insérant une règle spécifique visant à interdire toute double imposition : aucun avantage ne sera ajouté au bénéfice d'une société si cet avantage intervient pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire. Selon la Cour d'appel d'Anvers, la volonté du législateur, en insérant cette règle, était simplement de confirmer la pratique administrative antérieure qui consistait à ne pas entreprendre de démarches visant à rechercher et à taxer les transferts de bénéfices dans l'ordre interne et à limiter la taxation aux situations où de tels transferts débordent nos frontières. Il s'ensuit que l'on peut déduire de cet ajout législatif que le législateur a voulu ériger une règle de principe selon laquelle il convient que l'administration ne rejette pas une charge lorsque ce rejet n'entraîne aucune déperdition de base imposable pour le fisc, c'est-à-dire lorsque la diminution d'une base imposable d'un contribuable résident est compensée par une augmentation corrélative dans le chef du bénéficiaire du revenu. Ce principe doit s'appliquer à toutes les dépenses professionnelles.

Le deuxième argument, que l'on peut libeller comme « *l'argument de non-discrimination ou d'égalité devant l'impôt* » peut être illustré de la manière suivante. Imaginons que l'administration souhaite soutenir qu'une dépense n'est pas déductible parce qu'un contribuable n'apporte pas la preuve que les conditions de l'article 49 du C.I.R./92 ne seraient pas respectées. L'administration se contenterait par exemple d'invoquer qu'une prestation rendue par une société à une autre et pour laquelle une rémunération aurait été versée n'est pas réelle ou suffisamment justifiée. En réalité, la situation présente toutes les caractéristiques d'un avantage anormal ou bénévole qu'une société résidente aurait consenti à une autre société résidente, mais le fisc refuse de se placer, délibérément ou non sur le terrain de l'article 26 du C.I.R./92. L'affaire est portée devant le juge fiscal X, et celui-ci se basera seulement sur l'article 49 du C.I.R./92 pour examiner si les conditions de déduction sont rencontrées. Imaginons que pour une même situation, un autre contribuable décide de porter l'affaire, cette fois devant le juge fiscal Y qui, après examen, requalifie l'opération en avantage anormal ou bénévole sur base de l'article 26 du C.I.R./92. Il apparaît dès lors que, dans le premier cas, la double imposition ne sera pas écartée si le juge fiscal X valide le rejet de la déductibilité opéré par l'administration, alors que dans le second cas, la double imposition sera écartée par le jeu de l'article 26 du C.I.R./92. On perçoit bien qu'une situation analogue est susceptible de créer une discrimination entre des contribuables et une rupture du principe d'égalité devant l'impôt tel que défini par la Constitution. Cette contrariété aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination résulte de la primauté de l'application de l'article 49 du C.I.R./92 qui aurait été donnée par le juge ou le fonctionnaire sur base de l'article 26 du C.I.R./92, primauté qui n'est pourtant nullement envisagée par le législateur. Le simple fait pour deux contribuables, pourtant placés dans une situation semblable, de tomber l'un sous le champ d'application de l'article 26 C.I.R./92, excluant toute forme de double imposition, l'autre sous le champ d'application de l'article 49 du C.I.R./92, est clairement source de discrimination. Plaider pour une extension de l'article 26 à l'article 49 du C.I.R./92 permet d'éviter cette forme de discrimination. Le jugement du 1^{er} mars 2006 du Tribunal de première instance de Namur abonde en ce sens lorsqu'il énonce que « *l'interdiction de la double imposition prévue à l'article 26 doit être étendue à l'article 49 du C.I.R./92 lorsque des indemnités de gestion payées par des sociétés résidentes à d'autres sociétés résidentes donnent lieu à des avantages anormaux ou bénévoles* ». Le tribunal considère à cet égard que ce qui importe n'est pas tant de savoir si l'article 26 du C.I.R./92 prime sur l'article 49 du C.I.R./92, mais plutôt le fait que le fonctionnaire ne peut ignorer et se doit d'appliquer l'article 26 du C.I.R. et non l'article 49 du C.I.R./92 à partir de l'instant où une

dépense a le caractère d'un avantage anormal ou bénévole (*Trib. 1^{ère} instance de Namur, 1^{er} mars 2006, Fiscologue n° 1031, p. 3*).

Un troisième argument est « *l'argument du droit européen* ». La Belgique a ratifié et applique la Convention européenne d'arbitrage relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées lorsque l'avantage se place dans des situations transnationales (CEE n° 90/436 du 23 juillet 1990). Une règle que notre administration fiscale s'engage à respecter sur le plan international perdrait-elle de sa valeur sitôt qu'elle doit être appliquée à l'intérieur de nos frontières ?

Le quatrième argument est ce que nous nommerons « *l'argument du lien entre l'article 26, l'article 49 du C.I.R./92 et l'article 54 du C.I.R./92* ». Si l'on examine la structure du Code des impôts sur les revenus, on se rend compte d'emblée que l'article 26 du C.I.R./92 se trouve dans une autre sous-section que l'article 49 du C.I.R./92. Cela n'exclut toutefois pas qu'un lien existe entre ces deux dispositions. Ce lien se détermine au départ des premiers termes de l'article 26 du C.I.R./92 : « *Sous réserve des dispositions de l'article 54 du C.I.R./92, ...* ». L'article 54 du C.I.R./92 prévoit que les intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations et de services... payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227 du C.I.R./92 ou à un établissement étranger soumis à un régime de taxation notablement avantageux ne sont pas considérés comme des frais professionnels, sauf si le contribuable peut justifier que ces frais répondent à des opérations réelles et sincères et ne dépassent pas les limites sincères. Cette disposition fut rédigée pour contrecarrer divers mécanismes de fraude internationale, l'un des plus classiques consistant pour une société belge à constituer une société holding à l'étranger sous des cieux fiscaux favorables, la société belge empruntant par la suite à cette holding des sommes importantes à un taux d'intérêt élevé ou négociant avec cette holding des contrats de concession de brevets, de procédés de fabrication ou marques de fabrique ou des contrats prévoyant des prestations pour de soi-disant conseils techniques, contrats annulés ensuite par une contre-lettre.

L'article 54 du C.I.R./92 auquel fait référence l'article 26 du C.I.R./92 se situe dans la même partie du Code des impôts sur les revenus que l'article 49 du C.I.R./92 (partie « A. frais professionnels » de la « Sous-section 3. Détermination du revenu net » de la « Section 4. Revenu professionnel »). Dans la mesure où il suit de peu l'article 49 du C.I.R./92, l'article 54 du C.I.R./92 constitue donc (au même titre, par exemple, que les articles de

cette partie du Code qui concernent les dépenses non admises) une exception aux règles générales qui régissent la déductibilité des frais professionnels dont la disposition maîtresse est l'article 49 du C.I.R./92. Par ailleurs, l'article 54 du C.I.R./92 déroge expressément à l'article 26 du C.I.R./92 puisque le texte de l'article 26 du C.I.R./92 prévoit qu'indépendamment des règles en matière d'avantage anormal ou bénévole, ce sont les règles de l'article 54 du C.I.R. qui devront s'appliquer lorsqu'on se trouve dans une situation où des intérêts, redevances, rémunérations, etc. sont payés à des non-résidents bénéficiant d'un régime notablement plus avantageux. Il y a donc un lien organique entre l'article 26 du C.I.R./92 et les charges professionnelles dont on pourrait revendiquer la déduction sur base de l'article 49 du C.I.R./92, lien qui découle de ce que l'article 26 du C.I.R./92 commence par ces termes : « *Sous réserve des dispositions de l'article 54 du C.I.R./92* ». Mais comme la seule dérogation à l'article 26 du C.I.R./92 est l'article 54 et non une quelconque autre disposition insérée dans la partie des frais professionnels, il peut donc être logiquement soutenu que ce renvoi « limité » à l'article 54 du C.I.R./92, qui lui-même déroge à l'article 49 du C.I.R./92, a pour conséquence qu'il n'y a pas lieu d'exclure le principe de la double imposition économique lorsque des frais professionnels qui seraient rejetés par l'administration ne concernent pas les dépenses visées à l'article 54 du C.I.R./92. Ceci donne donc à penser légitimement que, si l'on veut faire une lecture cohérente du Code des impôts dans son ensemble, le principe d'exclusion de la double imposition de l'article 26 du C.I.R. est bien prioritaire aux principes exprimés à l'article 49 du C.I.R./92. Il s'ensuit que des management fees qui sont versés doivent être déduits de la base imposable de la société qui les a attribués dès l'instant où ces management fees interviennent pour déterminer les revenus imposables de la société qui a accompli les prestations de management.

4. Pas de risque de perte ou de réduction de la base imposable de l'Etat, depuis la loi du 24 décembre 2002

Une question pourrait surgir, dans le prolongement de notre analyse. Si l'on suppose acquis le principe général de l'interdiction de la double imposition, n'y a-t-il pas pour autant un risque que le Trésor ne se trouve préjudicié dans certains cas ? L'article 26 du C.I.R./92 énonce en effet qu'il n'y a pas d'avantage lorsque celui-ci « *intervient pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires* ». Le texte ne requiert donc pas forcément que l'avantage donne lieu nécessairement à une base imposable dans le chef du bénéficiaire. Si par exemple une dépense constitutive d'un avantage anormal ou bénévole est payée à une société en situation fortement déficitaire, l'avantage intervient certes pour déterminer le revenu

imposable dans le chef de la société bénéficiaire (sous la forme d'une diminution de la perte reportée), mais cet avantage n'est pas taxé pour autant chez cette dernière société. Cette situation a toutefois été rencontrée par le législateur dans la loi du 24 décembre 2002 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.* 31 décembre 2002) qui, entre autres, a modifié l'article 207 du C.I.R./92. Cette disposition prévoyait, jusqu'à cette modification législative, qu'une société ne pouvait imputer ses pertes antérieures sur les avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79 du C.I.R./92 (avantages reçus d'une société liée). Avant la loi, une telle imputation était donc encore possible pour les pertes de l'année courante. Le législateur, conscient que cette asymétrie entre les pertes antérieures et les pertes de l'année devait être éliminée, a donc, par le biais de la loi du 24 décembre 2002, complété l'article 207 du C.I.R./92. Ce texte prévoit doréna-

vant qu'aucune compensation avec la perte de la période imposable ne pouvait être opérée sur la partie du résultat provenant de tels avantages anormaux ou bénévoles reçus. Il s'ensuit que tout risque de double déperdition de matière imposable qui aurait pu survenir, comme dans notre exemple, se voit désormais écarté. Un argument de plus à verser au dossier de la « contagion » de l'article 49 par l'article 26 du C.I.R./92.

Pierre-François COPPENS

Avocat (cabinet Louiselawyers)

Professeur à la Chambre belge des Comptables et des
Conseils fiscaux



Obligation de déclaration pour les étrangers occupés en Belgique

Suite à l'élargissement de l'Union européenne, la Belgique a jugé utile de se soustraire momentanément à l'obligation de libre circulation des travailleurs, et ce afin de préparer progressivement le marché de l'emploi à l'inévitable ouverture des frontières aux travailleurs d'Europe de l'Est.

Les autorités publiques n'ont aucune vue d'ensemble de l'emploi dans notre pays, ce qui ouvre la porte aux abus. Un chapitre a dès lors été inséré dans la loi-programme, lequel donne le coup d'envoi de la première des quatre mesures d'accompagnement, à savoir « l'enregistrement préalable de tout cas d'occupation transfrontalière ». Le projet a été baptisé LIMOSA (Landoverschrijdend Informatiesysteem ten behoeve van Migratie Onderzoek bij de Sociale Administratie ou, en français, Système d'information transfrontalier en vue de la recherche en matière de migration auprès de l'administration sociale).

LIMOSA est un système informatique par le biais duquel les employeurs étrangers devront désormais déclarer préalablement tout détachement de travailleurs sur le territoire belge. Ce système concerne uniquement les personnes détachées (travailleurs salariés, stagiaires, travailleurs indépendants). Si un employeur belge engage directement un travailleur étranger, même s'il s'agit d'un emploi temporaire, il ne doit pas le déclarer via LIMO-

SA. Ce travailleur doit néanmoins apparaître dans sa déclaration DIMONA.

Le projet LIMOSA comporte trois phases :

1. La première phase consiste à obliger tous les employeurs étrangers qui détachent des travailleurs sur le territoire belge à faire une déclaration préalable. Cette déclaration s'effectue de préférence par le biais d'une application web. Les employeurs et indépendants étrangers doivent faire enregistrer leurs activités en Belgique avant de pouvoir les exercer. Les données à communiquer par l'employeur étranger doivent encore être précisées par arrêté royal. Après déclaration, l'employeur reçoit un message électronique qui a valeur d'accusé de réception. Si le détachement dure plus longtemps que prévu, le déclarant devra faire une nouvelle déclaration avant l'expiration de la durée initialement déclarée.

L'utilisateur final ou le commanditaire se voit également imposer certaines obligations. Les travailleurs détachés doivent pouvoir présenter la preuve d'enregistrement qu'ils ont reçue de l'entreprise dans laquelle ils viennent effectuer des prestations de services. S'ils ne peuvent produire ce document, l'entreprise belge est tenue d'en informer l'ONSS.

Le législateur prévoit des sanctions pénales lourdes tant pour l'entreprise à l'origine du détachement que pour l'entreprise qui occupe le travailleur détaché. Outre une peine d'emprisonnement pouvant aller de 8 jours à 1 an, l'utilisateur final s'expose à une amende comprise entre 250 EUR et 2.500 EUR par travailleur, et l'entreprise à l'origine du détachement à une amende comprise entre 500 EUR et 5.000 EUR par travailleur.

2. La deuxième phase du projet LIMOSA concerne le cadastre central qui est établi sur la base de l'ensemble des données relatives à l'occupation depuis l'étranger sur le territoire belge. Les données déclarées sont jointes notamment aux permis de travail et cartes professionnelles, permis de séjour et copies de déclarations de détachement depuis l'étranger. Ce cadastre central permet aux services d'inspection de contrôler le respect des obligations légales.

3. La troisième phase consiste en la mise en place d'un guichet unique pour tous les employeurs, travailleurs salariés et travailleurs indépendants étrangers pour lesquels une déclaration unique suffira à activer le traitement des demandes auprès de toutes les institutions belges concernées.

Le gros avantage de ce système est la mise à disposition d'un dossier global unique qui peut être consulté en ligne, et qui permet notamment d'accéder au statut du dossier.

Pierre COLAERT
Tax Partner Baker Tilly Belgium



Déduction des intérêts notionnels : pas de condition d'intangibilité

La loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque (*M.B.* 30 juin 2005, 1^{ère} éd.) disposait qu'une société devait porter et maintenir un montant égal à la déduction pour capital à risque accordée sur un compte de réserve indisponible pendant une période de trois années complètes.

La loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.* 30 décembre 2005) a supprimé la condition d'intangibilité. L'article 115 de la loi du 23 décembre 2005 dispose que « l'article 205sexies du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par la loi du 22 juin 2005, est rapporté ».

Aucune écriture ne doit dès lors plus être passée dans la comptabilité. Cette déduction est réglée par analogie avec la déduction pour investissement (simple formulaire à annexer à la déclaration à l'I.Soc.). Le formulaire 275C sera prochainement disponible sur Finform (www.finform.fgov.be).

L'article consacré à la déduction des intérêts notionnels paru dans le *Pacioli* n° 191 (du 22 août au 4 septembre 2005) a été rédigé avant la modification de la loi du 22 juin 2005 par la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations et ne tient donc pas compte de cette nouvelle disposition.

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

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE