

# PACIOLI



## FLASH

### *Cotisation, assurance responsabilité civile professionnelle, formation permanente et publications 2009*

Lors de sa réunion du 28 novembre 2008, le Conseil National a fixé la cotisation 2009 ainsi que ses modalités de paiement. Vous trouverez de plus amples informations à ce sujet ainsi que le nombre d'heures de formation permanente à suivre, l'assurance responsabilité civile professionnelle et les publications de l'I.P.C.F. en 2009 sur la page d'accueil de l'Institut: [www.ipcf.be](http://www.ipcf.be).

Nous vous rappelons que le nombre d'heures de formation permanente suivies en 2008 ne peuvent être encodées que via l'extranet de notre site internet. La date ultime pour ce faire (y compris la clôture de l'encodage pour 2008) est fixée au 1<sup>er</sup> mai 2009.



## **Qui trop embrasse mal étreint!**

### **De l'illégalité d'une taxation fondée simultanément sur les articles 49 et 53, 10° du CIR**

Un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, rendu le 24 avril 2008, mérite vraiment le détour.

Il porte sur un rejet de frais professionnels opéré par l'administration fiscale qui, à cette fin, s'est fondée à la fois sur l'article 49 et l'article 53, 10° du CIR.

Aux termes de l'article 49 du CIR, ne sont déductibles que les charges qu'un contribuable a faites ou supportées en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables.

L'article 53, 10° du CIR concerne les dépenses somptuaires, c'est-à-dire celles qui dépassent de manière déraisonnable les réels besoins professionnels du contribuable. Une quotité, parfois élevée, de ces dépenses est souvent rejetée parce que celles-ci sont en partie inspirées par le souci d'afficher un certain standing, d'entretenir des relations sociales ou mondaines<sup>(1)</sup>.

D'emblée, un rapide examen des dispositions permet de se rendre compte de la philosophie différente qui est à l'origine de ces deux dispositions. La première a pour finalité de rejeter une dépense qui ne s'inscrit pas dans la démarche visant à obtenir ou à maintenir des revenus professionnels, la seconde consiste à ne rejeter qu'une partie de certaines dépenses qui ont une visée professionnelle, même très ténue, mais dont le montant se révèle être excessif.

## SOMMAIRE

- **Flash** **1**
- **Qui trop embrasse mal étreint!** **1**
- **Les frais de voiture - Avantages de toute nature** **2**
- **Les lois de fin d'année : résumé des dispositions fiscales** **7**

(1) Com. I.R. 53/10

Cette philosophie divergente entraîne une conséquence au niveau de la charge de la preuve.

Le caractère professionnel d'une dépense doit être démontré par le contribuable tandis que le caractère déraisonnable d'une dépense doit être démontré par l'administration fiscale. La jurisprudence rappelle à cet égard que le fisc, qui a la charge de la preuve d'une dépense somptuaire, ne peut être juge de l'opportunité d'une dépense<sup>(2)</sup>. Le commentaire administratif enjoint aussi ses fonctionnaires d'agir avec discernement et objectivité.

L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 24 avril 2008 consacre de manière exemplaire ces principes et en tire une conséquence favorable au contribuable appelant.

Dans le cas d'espèce qui lui fut soumis, les faits concernaient l'exercice d'une activité accessoire d'élevage de chevaux par un ingénieur civil.

En 1995, cette activité avait dégagé des revenus de 100.000 BEF et des charges de 841.826 BEF. En 1996 et en 1997, aucun revenu n'avait été dégagé mais les charges avaient atteint respectivement, les montants de 1.217.771 BEF et 1.299.744 BEF.

Le taxateur rejeta les charges liées à cette activité accessoire (741.826 BEF pour 1995 et toutes les charges pour 1996 et 1997), considérant que l'évolution des charges au fil des années attestait que celles-ci n'avaient jamais eu pour vocation de garder ou conserver des revenus imposables.

Et l'avis de rectification de poursuivre en ces termes: «Par application des articles 49 et 53, 10° du CIR, doivent être rejetées toutes les dépenses qui ne sont pas exposées pour acquérir ou conserver des revenus et dont l'authenticité et le montant ne sont pas justifiés par des documents probants et lorsque celle-ci dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels du contribuable».

Le juge d'appel ne peut que fustiger l'incohérence d'un tel avis de rectification qui après avoir considéré l'absence d'activité professionnelle justifiant les dépenses (article 49 du CIR), poursuit en considérant que de telles dépenses excèdent de manière importante les besoins professionnels d'une telle activité (article 53,10°).

Cette cascade de raisonnement appliqué par l'administration n'a aucun sens, poursuit le juge.

La contradiction des arguments développés par le taxateur constitue une violation de son obligation de motivation.

Par ailleurs, poursuit le juge, cette incohérence a aussi une incidence au niveau de la charge de la preuve qui est différente selon les dispositions et qui, de la sorte, laisse l'appelant dans l'incertitude la plus absolue.

Dès lors, la Cour ne peut qu'annuler la cotisation sur la base de l'arbitraire, pour cause d'une motivation incomplète de l'avis de rectification.

Voilà donc une décision bien opportune puisqu'elle rappelle, d'une part, qu'il est parfois malvenu de la part de l'administration de multiplier ses assauts pour faire plier un contribuable et, d'autre part, que si le législateur a prévu des dispositions les plus diverses pour rejeter des dépenses professionnelles, ces dispositions ont, chacune, une raison d'être bien précise et des règles de preuve qui, quelquefois, peuvent se télescoper.

Pierre-François COPPENS

Directeur fiscal – Association DFSA-BDO

Chargé de cours aux FUCaM et à la Chambre belge des Comptables et Conseils fiscaux



## Les frais de voiture – Avantages de toute nature

Un des avantages en nature les plus fréquemment attribués par un employeur est l'utilisation d'une voiture. Cette forme alternative de rémunération a des avantages mais aussi des inconvénients. Le premier des inconvénients est... la taxation de cet avantage de toute nature.

(2) Gand, 30 janvier 1997, Fiscologue, n° 664

### 1. Calcul du montant de l'avantage imposable à l'I.P.P.

Dans la pratique, l'administration des contributions directes part du principe que tout avantage attribué à un membre du personnel est imposable; c'est donc au contribuable qu'il appartient de prouver le contraire.

Cependant, selon la jurisprudence, c'est l'administration qui doit pouvoir prouver que la voiture en question a été utilisée à des fins privées. Le simple fait qu'une voiture soit mise à la disposition d'un membre du personnel ne constitue donc pas une preuve suffisante.

Les membres du personnel qui font usage d'une voiture de société en dehors de la sphère strictement professionnelle et ce, à titre gratuit ou moyennant une contribution déterminée, se voient imputer un minimum de 5 000 km pour usage privé au titre d'avantage de toute nature.

Si le nombre de kilomètres entre le domicile et le lieu de travail dépasse 25 km, le nombre forfaitaire de km privés est fixé à 7.500 km par année complète.

Par usage privé, il faut également entendre le nombre de kilomètres parcourus entre le domicile et le lieu de travail. Si les kilomètres privés et les kilomètres domicile-lieu de travail n'atteignent que 2 000 km, par exemple, le minimum forfaitaire de 5 000 km (ou 7.500 km) sera néanmoins appliqué.

#### **Attention!**

*En ce qui concerne l'industrie de la construction, les frais de déplacements entre le domicile et le lieu de travail ne sont pas considérés comme des frais privés étant donné la mobilité des chantiers.*

Si la voiture n'est pas utilisée pendant toute l'année, le nombre de kilomètres privés doit être déterminé de manière proportionnelle.

Le minimum de 5 000 km (ou 7.500 km) est appliqué par utilisateur et non pas par véhicule.

En cas d'utilisation de plusieurs véhicules de cylindrée différente, les avantages de toute nature seront ici aussi déterminés sur une base proportionnelle.

L'utilisation tout à fait occasionnelle d'une voiture de société à des fins privées n'est pas soumise à la règle des 5 000 km.

Si le membre du personnel est handicapé à 66%, aucun avantage de toute nature n'est établi en ce qui concerne les déplacements domicile-lieu de travail.

Lorsqu'une voiture est mise à la disposition d'un membre du personnel pour un usage exclusivement professionnel, la règle des 5 000 km n'est pas d'application (il n'y a, en d'autres termes, ni usage privé ni déplacement domicile-lieu de travail).

Lorsqu'un employeur/une société met un véhicule à la disposition d'une personne physique pour son usage personnel, l'avantage imposable est déterminé sur la base d'un tableau figurant dans l'A.R. / C.I.R. 92 qui, compte tenu de la puissance imposable (exprimée en chevaux fiscaux) du

véhicule, indique l'avantage par kilomètre parcouru à des fins personnelles; pour les véhicules tels que des camionnettes ou camions, ou motos, il faut considérer la valeur que représente l'avantage pour le bénéficiaire, ce qui est bien entendu difficile à évaluer.

La contribution personnelle du bénéficiaire de l'avantage est déduite<sup>(1)</sup>. On considère donc uniquement des kilomètres parcourus à titre privé mais y compris les déplacements domicile-lieu de travail. Les kilomètres professionnels parcourus au bénéfice de la société en sont totalement exclus. Pour la détermination de l'avantage, le nombre de kilomètres à retenir par année ne peut toutefois pas être inférieur à 5 000 km (ou 7.500 km).

Le tarif kilométrique qui est utilisé pour le calcul fiscal de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'une voiture de société, est indexé chaque année aux environs de fin janvier/début février par la parution d'un arrêté royal au *Moniteur belge*.

#### **Exemple**

Un travailleur ou un dirigeant d'entreprise reçoit au début de l'année 2009 une voiture de sa société (10 CV fiscaux). La distance domicile-lieu de travail est fixée à 20 km par jour. Parallèlement, l'associé actif utilise encore la voiture pour parcourir 1.400 km par an à des fins personnelles. Le nombre total de kilomètres à considérer est limité à 5.000 dès lors que la distance domicile-lieu de travail n'excède pas 25 km aller simple; autrement, on retiendra 7.500 kilomètres par année complète.

L'avantage à imposer est de 5 000 km × 0,3297 EUR//km = 1.648,50 EUR

Le travailleur ou dirigeant d'entreprise aura donc un avantage imposable de 1.648,50 EUR (T.V.A. incluse). Pour les revenus de l'année 2008 (ex. imp. 2009), en vertu de l'art. 38, 9° C.I.R., cet avantage est exonéré à concurrence de 170 EUR (ce montant est doublé pour les revenus de l'ex. imp. 2010) lorsque le travailleur opte pour la déduction des charges professionnelles forfaitaires, ou lorsque le travailleur opte pour la déduction de ses frais réels *et* qu'il utilise régulièrement un transport public en commun (attention: les déplacements domicile-lieu de travail sont calculés forfaitairement à 0,15 EUR / km parcouru). L'avantage imposable n'est donc (dans ce cas improbable puisqu'il utilise une voiture...) que de 1.478,50 EUR. En outre, l'avantage à prendre en considération doit être diminué de l'intervention du bénéficiaire de l'avantage.

(1) Note : il est également autorisé de passer une écriture comptable débitant le compte courant, d'une part, et un compte de « Autres produits d'exploitation » (et la T.V.A. éventuelle), d'autre part (*v. infra*).

Des cotisations patronales O.N.S.S. (calculées sur base du taux d'émission de CO<sub>2</sub>) sont dues sur le montant de l'avantage en nature relatif à l'utilisation personnelle et individuelle d'un véhicule de société (ou plus généralement mis à disposition par un employeur).

Sous forme de tableau, cela signifie que l'avantage minimum qui est toujours attribué sera le suivant (voir aussi l'A.R. du 20 janvier 2009, M.B. 26/01/2009):

CV Fiscaux	Prix kilométrique forfaitaire pour les voitures de société (Tarif indexé à partir du 01/01/2009)	Prix kilométrique forfaitaire pour les voitures de société (Tarif indexé à partir du 01/01/2008)
4	0,1750 euros	0,1682 euros
5	0,2054 euros	0,1975 euros
6	0,2270 euros	0,2182 euros
7	0,2511 euros	0,2414 euros
8	0,2739 euros	0,2633 euros
9	0,2980 euros	0,2865 euros
10	0,3297 euros	0,3169 euros
11	0,3614 euros	0,3474 euros
12	0,3830 euros	0,3681 euros
13	0,4071 euros	0,3913 euros
14	0,4223 euros	0,4059 euros
15	0,4401 euros	0,4230 euros
16	0,4527 euros	0,4352 euros
17	0,4616 euros	0,4437 euros
18	0,4730 euros	0,4547 euros
19 et plus	0,4819 euros	0,4632 euros

Notons que plus la voiture est « puissante », autrement dit, plus on monte dans les CV fiscaux, plus le prorata d'imposition par CV fiscal diminue.

L'utilisateur d'une voiture de 19 CV fiscaux paie environ 2.409,50 €/19 = 126,82 € par CV, tandis que s'il a une voiture de 4 CV fiscaux, il paiera 875/4 = 218,75 € par CV.

## 2. Calcul de la T.V.A.

L'avantage de toute nature imposé à l'I.P.P., tel que calculé ci-dessus, est réputé incorporer la T.V.A. (cf. circulaire T.V.A. n° 4 du 9 mai 1996).

La base d'imposition est établie sur le montant de l'avantage de toute nature, diminué d'un montant représentant les coûts qui, suivant l'arrêt Mohsche susmentionné, doivent être écartés de la base d'imposition (p. ex.: les frais d'assurances qui contiennent une T.V.A. non déductible, la taxe de circulation) et d'un montant de T.V.A. qui, à l'origine, n'a pas pu être déduit par l'assujetti en raison de l'application de l'article 45, 2° du Code de la T.V.A., soit 10,5 / 2 (21 %).

Cette T.V.A. est calculée selon une formule techniquement complexe qui tient compte, d'une part, d'une déduction de 10 % pour les frais de voitures sans T.V.A. (p. ex. une assurance) et, d'autre part, de la limitation du droit à la déduction jusqu'à concurrence de 50 %.

Ainsi, on établit que:

- 10 % de l'avantage de toute nature est relatif à des dépenses qui ne sont pas déductibles;
- 90 % de l'avantage de toute nature est relatif à des dépenses qui sont imposables à la T.V.A. sous réserve d'une rectification proportionnelle pour la T.V.A. non déductible, par application de l'article 45, ° 2, du Code de la T.V.A.

Le calcul de l'avantage de toute nature, hors T.V.A., se fait comme suit:

$$- 0,1 \times X \text{ hors T.V.A.} + [ 0,9 \times X \text{ HTVA} \frac{100}{100 + (50 \text{ p.c.} \times t)} \times \frac{(100 + t)}{100} ] = X \text{ TVA comprise}$$

avec

$X \text{ HTVA.} = \text{montant de l'avantage de toute nature, HTVA.}$

$X \text{ T.V.A. comprise} = \text{montant de l'avantage de toute nature TVAC}$

$t = \text{taux de T.V.A. qui s'élève actuellement à 21 \%}$

$$0,1 \times X \text{ hors T.V.A.} + (0,8145 \times X \text{ hors T.V.A.} \times 1,21) = X \text{ T.V.A. comprise}$$

$$0,1 \times X \text{ hors T.V.A.} + 0,9855 \times X \text{ hors T.V.A.} = X \text{ T.V.A. comprise}$$

$$1,0855 \times X \text{ hors T.V.A.} = X \text{ T.V.A. comprise}$$

La T.V.A. incluse dans l'avantage de toute nature se calcule selon:

$$\frac{[\text{Montant de l'avantage}]}{1,0855} \times 0,0855$$

### Exemple

Pour une voiture de 10 CV fiscaux, utilisée à concurrence de 5000 km privés en 2009, la T.V.A. due sera de

$$\frac{648,50 \text{ €}}{1,0855} \times 0,0855 = 129,85 \text{ €}$$

Plutôt que de facturer cette taxe due sur l'utilisation privée du véhicule [mixte] (ce qui entraînerait la déduction de la T.V.A. sur 21 % du montant de l'avantage de toute nature), il est recommandé de l'enregistrer dans la case des « régularisations » de la déclaration T.V.A. (case 61).

Si la voiture n'est pas utilisée entièrement à titre professionnel ou si elle n'est pas entièrement affectée à une activité

soumise à la T.V.A., les coefficients suivants sont d'application :

Pourcentage	Coefficient
10 %	1,007878
20 %	1,015896
30 %	1,024056
40 %	1,032363
50 %	1,040821
60 %	1,049433
70 %	1,058205
80 %	1,06714
90 %	1,076244
100 %	1,08552

### 3. Comptabilisation en charges ou en produits

L'existence d'un avantage de toute nature ne modifie en rien la comptabilisation primaire des frais automobiles et connexes (généralement en « Services et biens divers » et sous les « Dotations aux amortissements »). Dans son avis n°128-08 (*Bulletin CNC*, n° 30, février 1993, p. 26), la Commission des Normes comptables rappelle que « le droit comptable belge a consacré le principe de la comptabilisation des charges en fonction de leur nature. Leur (re)qualification au regard du droit fiscal n'intervient pas en principe pour déterminer le sort comptable des charges consenties par l'entreprise. La notion d'« avantages de toute nature » est un concept fiscal qui recouvre non seulement des charges qui, sous l'angle de la législation comptable, relèvent d'une autre qualification que celle des « rémunérations », mais qui fiscalement, englobe également des frais constitutifs d'avantages pour des tiers qui, sous l'angle comptable, ne se traduisent pas dans les comptes de l'entreprise par l'expression d'une charge. On songe par exemple à l'hypothèse où l'entreprise consentirait une avance sans intérêt à un membre de son personnel. »

Il n'est dès lors pas conforme à la réglementation comptable de procéder à la comptabilisation des charges en tenant compte de leur seule qualification fiscale.

Les avantages de toute nature éventuellement comptabilisés (plutôt que seulement renseignés sur des fiches fiscales) seront portés au crédit du compte « Autres Produits d'exploitation ».

Exemple 1 : pour assurer la concordance de la comptabilité avec les fiches fiscales (et relevés récapitulatifs 325 correspondants), l'entreprise comptabilise :

618/6202 743	Rémunérations à Autres charges d'exploitation (à concurrence de 5.000 km – ou 7.500 km – multipliés par le coefficient fiscal)		
-----------------	--	--	--

Et ensuite, au moment où la T.V.A. est reprise en case 61 :

640 4514	Autres charges d'exploitation à T.V.A. à payer, régularisations (calculée au taux de 8,55 %)		
-------------	--	--	--

Exemple 2 : l'entreprise renseigne l'avantage de toute nature sur les fiches, en donne l'explication dans la réconciliation des relevés 325 avec la comptabilité, mais elle se limite à comptabiliser la T.V.A. due au taux de 8,55 % :

640 4514	Autres charges d'exploitation à T.V.A. à payer, régularisations (calculée au taux de 8,55 %)		
-------------	--	--	--

Exemple 3 : l'entreprise décide de facturer (T.V.A.C. 21 %) l'avantage de toute nature avant de le décompter des rémunérations nettes :

400 700 4510	Clients à Ventes T.V.A. à payer, régularisations (calculée au taux de 21 %)		
--------------------	--	--	--

et

455 400	Rémunérations à payer à Clients		
------------	------------------------------------	--	--

Note : attention à l'option d'achat au terme des contrats de leasing automobile ! Le fisc considère en effet de plus en plus qu'il en découle un avantage de toute nature lorsque le prix de l'option d'achat par l'employé (ou le dirigeant d'entreprise) est situé largement en-dessous de la valeur de marché du véhicule.

### 4. Comptabilisation en compte courant

La comptabilisation des avantages en nature par le biais d'une écriture en compte courant est autorisée (*cf.* Q.P.

n° 68 du 22.3.1996 du Sénateur Hatry (B.Q.R., Sénat, n°1-19, p.956; nous en reproduisons le texte ci-dessous).

Concrètement, l'on comptabilisera :

416	Créances diverses: compte courant gérant à Autres produits d'exploitation	
743		
640	Autres charges d'exploitation à T.V.A. à payer, régularisations (calculée au taux de 8,55%)	
4514		

Et éventuellement :

550	Banque à Créances diverses: compte courant gérant	
416		

Peut-on déduire ce qui suit de votre réponse à la question n° 948 de M. Ghesquière du 8 mars 1994 (B.Q.R., Chambre, 1993-1994, n° 102, p. 10463): «Lorsque la société comptabilise, au crédit de son résultat et au débit du compte courant de l'associé actif ou de l'administrateur, le montant de l'avantage de toute nature, anormal ou bénévole (montant calculé selon les normes légales et/ou réglementaires, telles que forfait kilométrique pour disposition d'une voiture de la société, chauffage, etc.), les intéressés ne bénéficient plus d'un avantage puisque celui-ci leur est réclamé par la société, avec comme conséquence que ce montant est imposé à l'I.Soc. par la fluctuation des réserves et n'intervient ni en dépenses non admises de la société, ni en taxation L.P.P. des intéressés»?

### Réponse

Il est exact qu'eu égard aux dispositions de l'article 18, § 4, de l'A.R./C.I.R. 1992, l'opération décrite dans la question de l'honorable membre peut avoir comme conséquence qu'aucun avantage de toute nature ne soit imposable dans le chef du bénéficiaire.

Cela étant, je tiens toutefois à rappeler que cette technique ne fait pas obstacle à l'application de l'article 18, § 3, 9, alinéa 2,

du même arrêté royal, qui stipule que pour la détermination de l'avantage qui résulte de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition, le nombre de kilomètres à retenir par année ne peut être inférieur à 5.000.

Sans préjudice de ce qui précède et en ce qui concerne la société qui octroie l'avantage, je tiens encore à préciser que celle-ci n'a pas la possibilité d'opter pour la taxation dudit avantage dans son chef à titre de dépense non admise. Au contraire, comme je l'ai déjà souligné dans ma réponse à la question parlementaire de M. le Représentant Ghesquière dont l'honorable membre fait état, c'est la loi elle-même qui fixe le régime fiscal des avantages de toute nature dont a bénéficié l'associé actif ou l'administrateur.

Pour le surplus, et dans l'état actuel des choses, mon administration accepte que la comptabilisation, à titre de revenus de la société, des avantages qu'elle a accordés soit effectuée après la clôture de l'exercice comptable et même après que l'existence de tels avantages a été établie par les services de taxation. Je l'ai toutefois chargée d'examiner si cette attitude conciliante peut encore se justifier dès lors qu'on constate que certaines sociétés négligent systématiquement, lors de l'accomplissement de leurs obligations fiscales, de tenir compte des avantages accordés et ne cherchent à rectifier cette négligence, sur la base de l'opération qui a été décrite par l'honorable membre, qu'à l'occasion de l'examen de leur situation fiscale.

Le cas échéant, le dirigeant d'entreprise pourrait compenser des sommes qu'il a avancées pour sa société avec le montant du compte courant débité dans l'écriture renseignée ci-dessus.

### 5. Conclusion

La mise à disposition gratuite d'un véhicule constitue une forme alternative de rémunération très intéressante au vu de la législation actuellement en vigueur.

Surtout lorsque l'on connaît le niveau des prix du carburant. Les avantages de toute nature constituent une base imposable et l'impôt qui en découle est encore inférieur. Plus le véhicule est neuf, et plus sa puissance fiscale est faible, moins élevé sera le montant de l'avantage en nature.

Stéphane MERCIER  
Comptable-fiscaliste IPCF



# Les lois de fin d'année : résumé des dispositions fiscales

Conformément à la tradition annuelle, le *Moniteur* du 29 décembre 2008 a publié un certain nombre de lois 'fourre-tout'. Voici un résumé des principales mesures prises en matière fiscale.

## Loi-programme du 22 décembre 2008

### Doublement de l'exonération pour les déplacements du domicile au lieu de travail

Les travailleurs qui appliquent le forfait pour la déduction de leurs frais professionnels (art. 51, CIR 1992) bénéficient à l'heure actuelle d'une exonération d'impôt de 125 euros sur les indemnités accordées par leur employeur en remboursement ou paiement des frais de déplacement du domicile au lieu de travail, dans la mesure toutefois où les travailleurs se déplacent avec un moyen de transport autre que le transport public en commun ou qu'un transport collectif organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs.

La loi-programme du 22 décembre 2008 double cette exonération à compter de l'exercice d'imposition 2010. A partir de ce moment-là, l'exonération s'élèvera donc à 250 euros, soit, après indexation, à 350 euros pour l'exercice d'imposition 2010, revenus de 2009.

### Impôts sur les revenus : prolongation du délai d'imposition et de contrôle en cas de fraude

Le fisc dispose d'un délai de trois ans pour contrôler votre déclaration en matière d'impôts sur les revenus et éventuellement pour recouvrer l'impôt dû. Ce délai prend cours le 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition (c'est-à-dire de l'année qui suit l'année des revenus). S'il existe des indices de fraude, ce délai est prolongé de deux ans. Avant de procéder au contrôle, le contrôleur doit cependant avertir le contribuable par écrit de l'existence d'indices de fraude pour la période considérée.

Il est question de fraude en cas d'infraction aux dispositions (du CIR92 ou des arrêtés pris pour son exécution), commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire'.

La loi-programme du 22 décembre 2008 prolonge toutefois le délai de deux ans en cas de fraude. Depuis le 29 décembre 2008, le fisc dispose donc d'un délai d'imposition et de contrôle de sept ans, prenant cours le 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition.

La prolongation du délai d'imposition et de contrôle à sept ans s'accompagne de la même prolongation de la période durant laquelle le contribuable doit conserver les livres et documents ainsi que toutes sortes de données sur le logiciel utilisé. Depuis le 29 décembre 2008, l'obligation de conservation s'applique 'jusqu'à l'expiration de la septième année ou du septième exercice comptable qui suit la période imposable'.

Depuis le 29 décembre 2008, le délai de conservation des 'dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation du sys-

tème utilisé ainsi que des supports d'information et de toutes les données qu'ils contiennent' expire 'à la fin de la septième année ou du septième exercice comptable qui suit la période imposable pendant laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé'.

Cette mesure est entrée en vigueur le 29 décembre 2008. Les délais d'imposition en matière d'impôts sur les revenus en cours à cette date sont eux aussi portés de cinq à sept ans.

### T.V.A. : prolongation du délai de prescription en cas de fraude

Des 'délais de prescription' s'appliquent également en matière de T.V.A. : trois ans dans des circonstances normales et cinq ans en cas de fraude. La notion de délais de contrôle n'existe pas en matière de T.V.A. Le contrôleur T.V.A. peut passer tant qu'un recouvrement est possible.

La loi-programme du 22 décembre 2008 prolonge toutefois également le délai de prescription en matière de T.V.A., qui passe de cinq à sept ans.

Cela signifie que l' 'action en recouvrement de la taxe' ne se prescrit dorénavant qu' 'à l'expiration de la septième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de la taxe est intervenue' et ce à partir du moment où les règles en matière de T.V.A. ont été enfreintes 'dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire'.

Avant de procéder au contrôle, le contrôleur T.V.A. doit lui aussi avertir préalablement l'assujéti par écrit de l'existence d'indices de fraude pour la période considérée.

Cette mesure est entrée en vigueur le 29 décembre 2008. Les délais de prescription en matière de T.V.A. encore en cours à cette date sont eux aussi portés de cinq à sept ans.

## Loi du 22 décembre 2008 portant des dispositions diverses (I)

### Imposabilité de l'assurance solde restant dû

Le régime d'imposabilité du bénéficiaire d'une assurance solde restant dû est affiné. L'obligation d'adapter les clauses bénéficiaires dans des contrats existants, applicable aux contrats d'assurance-vie et d'assurance-épargne conclus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, est supprimée.

### Fiscalité en matière de voitures

Les moins-values sur les voitures ne sont explicitement pas déductibles en plus du forfait de 0,15 €/km prévu pour les dépla-

cements du domicile au lieu de travail. Disposition applicable pour les moins-values subies à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

A compter de l'exercice d'imposition 2009, les voitures pour lesquelles le taux officiel d'émission de CO<sub>2</sub> n'est pas connu bénéficient du taux de déductibilité le plus bas en matière d'impôt des sociétés.

Toujours à compter de l'exercice d'imposition 2009, le régime des RDT (pas de déduction RDT sur la partie du bénéfice à concurrence de certaines dépenses non admises) est adapté à la nouvelle limitation variable de la déduction des frais de voiture.

## Sport

Dans la version néerlandaise de l'article 171, 4°, j) CIR92, les mots «van het belastbaar tijdperk» sont remplacés par les mots «van het aanslagjaar». La qualité de «jeune sportif» (au moins 16 ans et 26 ans maximum) bénéficiant du taux avantageux de 16,5% est donc fixée au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition. Une erreur figurait jusqu'à présent dans le texte en néerlandais. La rectification s'applique aux revenus payés ou attribués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, donc à partir du début.

Par ailleurs, les sportifs non résidents bénéficient – avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2008, donc à partir du début – d'une dispense de versement du précompte professionnel.

## Garde d'enfants

Les frais de garde d'enfants payés à une institution ou une personne agréée dans un autre pays de l'E.E.E. (art. 120) sont déductibles à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Les preuves des dépenses de garde d'enfants ne doivent plus être jointes à la déclaration. Il suffit de les garder «à la disposition de l'administration». Le texte de loi est donc adapté sur ce point au point de vue du ministre et à la pratique concernant la déclaration électronique. Puisque les institutions étrangères ne délivrent pas d'attestations, il est désormais stipulé que les documents probants à conserver ne doivent pas seulement prouver la réalité et le montant des dépenses mais également le fait que les conditions légales ont été respectées. Ces documents doivent également reprendre «l'identité ou la dénomination complète des personnes, des écoles, des institutions et des pouvoirs publics» auxquels les dépenses ont été payées.

## Libéralités

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, les libéralités faites à des institutions culturelles sont également déductibles si l'institution

est active dans un autre pays de l'E.E.E. Cette institution doit cependant avoir obtenu une reconnaissance en Belgique.

## Pensions

Il est précisé à l'article 146, 3° du CIR92 que la composante «allocation de chômage» d'une prépension (reprise nommément dans le CIR92 depuis la loi du 17 mai 2007, à savoir à l'art. 31*bis*) ne peut être considérée comme une allocation de chômage pour le calcul de la réduction pour revenus de remplacement, et ce à compter de l'exercice d'imposition 2009.

Lorsqu'un travailleur salarié ou indépendant reste actif jusqu'à sa pension, un régime de faveur s'applique depuis 2006 pour les versements de son capital de pension complémentaire (deuxième pilier). Mais cette mesure ne produisait parfois pas ses effets car il est question de versements au «bénéficiaire». En cas de décès du travailleur salarié ou indépendant après sa mise à la pension mais avant le versement, le bénéficiaire peut être par exemple le (la) conjoint(e) ou les enfants. Si ces bénéficiaires n'étaient pas restés actifs jusqu'à leur pension, ils ne bénéficiaient donc pas du régime de faveur. Les articles 169, §1<sup>er</sup>, 3<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> alinéas, 171, 2°, b, 2<sup>e</sup> tiret et 4°, f, 3<sup>e</sup> tiret, 515*bis*, 7<sup>e</sup> alinéa et 515*quater*, §1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, b et c du CIR92 sont complétés de manière à ce que le taux réduit s'applique également dans ce cas. La modification est applicable aux versements payés ou attribués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

## Fusions et scissions

L'article 305, 3<sup>e</sup> alinéa du CIR92 «précise» que pour les sociétés dissoutes sans liquidation en cas de restructuration (fusion, scission, etc.), l'obligation de déclarer incombe à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires. S'il y a une liquidation, l'obligation de déclarer incombe toujours aux liquidateurs. Entrée en vigueur le 29 décembre 2009.

L'article 310, 2<sup>e</sup> alinéa du CIR92 «précise» que pour les sociétés dissoutes sans liquidation suite à une fusion, à une scission, etc., le délai de déclaration ne peut être inférieur à un mois à compter de la date de l'approbation de la fusion, scission, etc. par les assemblées générales de toutes les sociétés concernées (en cas de dissolution avec liquidation: à compter de la date d'approbation des résultats de liquidation, comme auparavant). Le délai ne peut être supérieur à six mois à compter de la date de la fusion, etc. (en cas de dissolution avec liquidation: à compter du dernier jour de la période à laquelle les résultats de liquidation se rapportent, comme auparavant). Entrée en vigueur le 29 décembre 2009.

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** : Maria PLOUMEN, 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, Maria PLOUMEN. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.