

SOMMAIRE

- p. 1/ La sortie d'un immeuble d'une société : la liquidation (Partie 2)
- p. 6/ Aspects fiscaux de l'accord interprofessionnel 2011-2012

La sortie d'un immeuble d'une société : la liquidation (Partie 2)

La présente contribution sera consacrée aux impôts indirects (droits d'enregistrement et TVA) applicables en cas de sortie d'un immeuble d'une société, dans le cadre d'une liquidation¹. Un premier article sur ce sujet (les impôts directs) a été publié dans Paciolini n° 311 (17-30 janvier 2011).

1. Les droits d'enregistrement

On sait que la « sortie » d'un immeuble d'une société est loin d'être neutre au point de vue fiscal. L'épineuse problématique de la déduction des droits d'enregistrement, lors de l'attribution en nature d'un immeuble aux associés/actionnaires dans le cadre de la liquidation d'une société, ne manque pas de soulever des difficultés. La forme juridique de la société liquidée joue, à cet égard, un rôle essentiel.

1.1. Importance de la forme juridique de la société liquidée

Pour analyser les suites de l'opération au point de vue des droits d'enregistrement, il faut avoir notamment égard à la forme juridique de la société liquidée. Un autre critère, qui sera examiné ultérieurement, a trait à la nature de l'actif corporel transféré (bien immeuble par destination, bâtiment neuf, terrain, etc.).

Société de capitaux. Lorsque la société en liquidation est une société de capitaux, telle qu'une société anonyme, les choses sont relativement simples : le droit de vente de 12,5 % (en Région wallonne ou bruxelloise) ou de 10 % (en Région flamande) est, en principe, dû lors du transfert de l'immeuble aux associés (qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une société), conformément à l'article 130 du Code des droits d'enregistrement (« CDE »).

Société de personnes. Cette même question est plus délicate et trouve une réponse nuancée lorsque la société liquidée est une société de personnes, par exemple une SPRL. Dans ce cas, il est exceptionnellement possible de bénéficier du droit de partage réduit de 1 % dans deux cas de figure (art. 129, al. 3 CDE).

La première exception, contenue à l'article 129, al. 3, 1° du CDE, vise l'hypothèse où l'immeuble est attribué à l'associé (ou à ses héritiers) qui a apporté l'immeuble dans la société.

Cette exception est-elle susceptible de jouer si l'associé se voyant attribuer l'immeuble n'est pas resté associé de la société sans interruption après l'apport ? Cette question est controversée² ; aussi, en pratique, la prudence nous paraît être de mise.

¹ Cet article constitue un extrait de la contribution suivante : D.-E. Philippe, « Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble d'une société », in *Enjeux fiscaux d'un (dés)investissement immobilier*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 91 à 138.

² Suivant la Cour d'appel d'Anvers, l'application de l'article 129, al. 3 CDE (taux réduit d'1 %) ne serait pas subordonnée à la condition que l'associé soit resté associé sans interruption (Anvers, 16 mars 1994, *Rec.gén.*, 1996, n° 24574, p. 96, note). Voir toutefois la position plus conservatrice de A. Culot, *Manuel des droits d'enregistrement*, 4^e édition, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 248.

La seconde exception, prévue à l'article 129, al. 3, 2° du CDE, porte sur la situation suivante: l'immeuble a été acheté par la société avec paiement des droits d'enregistrement fixés pour les ventes; en outre, l'associé qui devient propriétaire de l'immeuble devait faire partie de la société au jour de l'acquisition de l'immeuble.

Le droit de partage de 1 % est-il également de mise dans l'hypothèse où la société a acheté un terrain et un bâtiment (en construction ou nouvellement construit), avec paiement du droit d'enregistrement pour le terrain et de la TVA pour le bâtiment³? Suivant une interprétation littérale de l'article 129, al. 3, 2° du CDE, on serait tenté de répondre par la négative, dans la mesure où le texte légal exige que l'immeuble ait été acquis «avec paiement du droit d'enregistrement». L'Administration fiscale fait toutefois montre d'une grande souplesse. Ainsi, une décision administrative du 10 décembre 1985 admet, dans ce cas de figure, que l'attribution de l'ensemble de l'immeuble (terrain et bâtiment) à un associé qui faisait partie de la société au jour de l'acquisition, est susceptible de bénéficier du taux réduit de 1 %⁴. La tolérance administrative peut-elle être transposée au cas de figure où la société a acquis simultanément de la même personne, après le 1^{er} janvier 2011, un bâtiment et le terrain «y attenant» avec application de la TVA? Rien n'est moins sûr.

Quid si l'immeuble a été acquis par la société liquidée avec application du taux réduit applicable aux marchands de biens⁵ (5 % en Région wallonne, 4 % en Région flamande et 8 % en Région bruxelloise⁶)? L'application du régime d'exception prévu à l'article 129, al. 3, 2° du CDE est subordonnée à la condition que l'immeuble ait été acquis par la société «avec paiement du droit d'enregistrement fixé pour les ventes». Faut-il en déduire que l'article 129, al. 3, 2° du CDE ne vise que les immeubles acquis avec application des droits de vente de 12,5 % (Régions wallonne et bruxelloise) et 10 % (Région flamande) conformément à l'article 44 du CDE? Ici encore, l'Administration fiscale adopte une position relativement souple. D'après une récente décision ad-

ministrative du 3 juillet 2009⁷, l'expression «droit d'enregistrement fixé pour les ventes» couvre aussi bien le droit de vente ordinaire (art. 44 CDE) que le droit de vente réduit applicable aux marchands de biens (art. 62 CDE).

1.2. Transformation de la forme sociétaire

Vu l'importance que revête la forme sociétaire dans l'application des articles 129 et 130 du CDE, la question est de savoir s'il ne serait pas opportun de transformer une société de capitaux en une société de personnes, afin de pouvoir bénéficier du taux de partage de 1 %?

Une réponse à cette question peut être trouvée dans une décision administrative du 14 septembre 1972 qui dégage une solution opérante.

Dans une décision du 14 septembre 1972, l'Administration fiscale a précisé que, lors d'une transformation d'une SA en SPRL conformément aux dispositions de droit des sociétés applicables (à savoir les articles 774 à 788 du Code des sociétés, qui confirment que la transformation d'une société n'a pas pour effet d'en modifier la personnalité juridique), les exceptions visées à l'article 129, al. 3 du CDE sont applicables aux immeubles qui avaient été apportés à la société ou qui avaient été acquis par celle-ci avant la transformation, de la même manière qu'aux immeubles apportés ou acquis après la transformation.

Néanmoins, nul ne peut s'affranchir de l'analyse de la mesure anti-abus prévue à l'article 18, § 2 du CDE qui est susceptible de rendre le montage envisagé inopérant.

Suivant cette disposition, qui est le pendant en droits d'enregistrement du fameux article 344, § 1^{er} du Code des impôts sur les revenus, l'Administration est en mesure de requalifier une opération moyennant le respect de certaines conditions. A dessein, on retiendra surtout ici la condition de similitude des effets juridiques, laquelle doit être appréciée au regard du «résultat final des actes juridiques posés»⁸. Ainsi, pour que la requalification soit correcte, il faut que tous les effets juridiques qui subsistent à l'issue de l'opération (les effets

3 Tout en bénéficiant de l'exemption de droits d'enregistrement prévue à l'article 159, 8° CDE.

4 *Rép. R.J.*, E-129/14-02, *RGEN*, 1987, n° 23413.

5 Régime spécifique applicable aux personnes faisant profession d'acheter des immeubles en vue de la revente (art. 62 à 71 CDE).

6 Art. 62 CDE.

7 Déc. 3 juillet 2009, n° E.E./103.286, *Rép. R.J.*, R129 / 26.01. Pour un premier commentaire: J. Devos, «Artikel 129, derde lid, 2° W.Reg. ook van toepassing in geval van verlaagd registratierecht voor beroepsverkopers», *Registratierechten editie 2008-2009*, Kluwer, 3-6.

8 Cass., 22 novembre 2007 (N° F.06.0028.N), *Pas.*, I, 2007, p. 2097.

«extérieurs») soient respectés. L'administration ne doit, en revanche, pas respecter les effets juridiques «intérieurs»: elle ne doit pas examiner si chacun des actes isolés s'inscrivant dans le cadre de l'opération est susceptible d'être requalifié. Concrètement, ceci implique que le fisc peut fort bien ne pas tenir compte des effets juridiques d'actes distincts formant l'opération, s'ils ne se retrouvent pas à l'issue de l'opération⁹.

On peut dès lors se poser la question de savoir si le fisc ne pourrait requalifier l'opération accomplie par les parties (transformation de la SA en SPRL, suivie de la liquidation de la SPRL avec attribution en nature des immeubles aux associés) en une simple liquidation de la SA suivie de l'attribution en nature des immeubles aux associés, sur pied de l'article 18, § 2 du CDE?

A notre avis, les chances de succès du fisc sont relativement élevées¹⁰. En effet, les effets juridiques de l'opération nouvellement qualifiée par le fisc et les effets juridiques extérieurs de l'opération accomplie par les parties sont, nous semble-t-il, similaires. La situation finale des actionnaires est en effet similaire dans les deux cas de figure: les immeubles reviennent chaque fois dans leurs mains. La transformation de la SA en SPRL a été privée *in concreto* de tout effet suite à la liquidation; l'on pouvait ainsi faire comme si la transformation n'avait jamais eu lieu.

Un étalement dans le temps des deux actes (transformation de la SA en SPRL et liquidation de la SPRL par attribution des immeubles aux associés) ne devrait pas être de nature à modifier notre conclusion¹¹.

1.3. SPRLU – Droit fixe

Dans une décision du 8 juillet 2002¹², l'Administration fiscale a énoncé qu'en cas de liquidation d'une

SPRLU, l'attribution d'un immeuble à l'unique associé donne seulement lieu à l'application du droit fixe général de 25 EUR, car cette opération ne peut être qualifiée ni de transmission à titre onéreux, ni de partage. Encore faut-il, bien entendu, que l'une des deux exceptions contenues à l'article 129, al. 3 du CDE trouve à s'appliquer.

2. La TVA

2.1. Régime TVA d'une société en liquidation

Une société assujettie à la TVA conserve en principe sa qualité d'assujetti aussi longtemps qu'elle n'a pas fait la déclaration de cessation d'activité visée à l'article 53, 1° du Code de la TVA (ci-après, «CTVA»).

En principe, une société dissoute conservera sa qualité d'assujetti à la TVA (et ne déposera donc pas de déclaration de cessation d'activité) jusqu'à la clôture définitive de la liquidation. Elle restera tenue de déposer des déclarations périodiques à la TVA et conservera le droit de déduire la TVA en amont.

La situation se présente toutefois sous un autre jour lorsque la société n'est plus susceptible d'effectuer des opérations la rendant débitrice de la TVA. La société peut alors, à sa demande, faire radier son numéro d'immatriculation à la TVA. On songe, en particulier, à l'hypothèse où la société en liquidation ne possède plus d'actifs réalisables et se borne à récupérer des créances à l'égard de tiers. La société ne doit donc plus accomplir les formalités d'usage en matière de TVA; le revers de la médaille est qu'elle n'est plus en droit de déduire la TVA sur les frais consentis pour les besoins de sa liquidation.

Suivant l'Administration de la TVA, la société n'a toutefois pas toute liberté pour choisir la date de cessation définitive de son activité: il est hors de question de maintenir artificiellement la société en vie dans le seul but d'exercer le droit à déduction de la taxe.

Dans ce contexte, on épinglera l'arrêt *Finis* de la Cour européenne de Justice du 3 mars 2005, qui s'est prononcé sur la déductibilité de la TVA grevant les dépenses consenties par une société durant sa mise en liquidation. En l'espèce, les magistrats européens ont jugé qu'était déductible la TVA grevant les loyers de locaux affectés à l'activité de restauration d'une société en liquidation, même si

9 Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 407.

10 En ce sens, voy. aussi A. CULOT, «Dispositions communes à toutes les sociétés – Droits d'enregistrement et T.V.A. applicables aux actes de sociétés», *Rep. Not.*, Tome XII, Livre 2/2, éd. 2005, n° 171 et 256; E. SPRUYT et P. VAN MELKEBEKE, «De onttrekking van onroerend goed aan een vennootschap – bespreking van de artikelen 129 en 130 W. REG», *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Maklu, 2004, p. 273; T. WUSTENBERGHS, «Registratierechten: antimisbruikbepaling in (inter) nationale context)», *TFR*, 2005, p. 215. *Contra*: W. WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2009-2010*, Kluwer, p. 1386 suivant lequel «la possibilité de requalification (...) reste de nos jours très mince».

11 Sur l'inefficacité de l'étalement dans le temps d'actes constituant une opération pour les besoins de l'article 18, § 2 du CDE, voy. à ce sujet la circulaire du 6 décembre 1993 Ci. D 19/453.895. En ce sens, voy. aussi E. SPRUYT et P. VAN MELKEBEKE, *op. cit.*, p. 273.

12 Déc. 8 juillet 2002, *Rec.gén.*, 2003, n° 25344, p. 138.

ceux-ci sont payés postérieurement à la cessation de l'activité commerciale. Selon la Cour, il suffit qu'un lien direct et immédiat puisse être établi avec l'activité économique et que la mise en œuvre du droit à déduction ne soit pas abusive. On précisera que l'exercice du droit à déduction de la TVA est également subordonné à la condition que la taxe grève des biens et services qui sont utilisés pour effectuer des opérations imposables.

A notre estime, l'arrêt Fini devrait freiner quelque peu les ardeurs de certains fonctionnaires de l'Administration de la TVA, qui n'hésitent pas à exiger la radiation du numéro d'identification à la TVA de certains assujettis, au motif que ceux-ci n'auraient plus d'actifs cessibles sous le régime de la TVA.

2.2. Régime TVA de l'attribution d'immeubles aux actionnaires

En principe, l'attribution aux actionnaires de biens sociaux corporels dans le cadre de la liquidation d'une société doit être considérée comme une livraison de biens (art. 9 CTVA). Cette opération est soumise, en principe, à la TVA au taux de 21 %, sauf si une exonération particulière trouve à s'appliquer. Le régime TVA applicable à l'attribution d'immeubles aux associés lors de la liquidation est notamment tributaire de la nature du bien immobilier transféré: immeuble par destination, immeuble par nature, bâtiment neuf et « terrain y attenant », etc.

Attribution d'immeubles par destination

L'attribution d'immeubles par destination sera en principe soumise à la TVA, au même titre que les biens meubles. Cette opération n'est pas soumise aux droits de vente proportionnels: les immeubles par destination économique ne sont pas considérés comme des immeubles pour l'application du Code des droits d'enregistrement. Il s'ensuit que l'attribution d'immeubles par destination échappe à l'application des articles 129 et 130 du CDE.

Attribution d'immeubles par nature

En principe, l'attribution d'immeubles par nature est exonérée de la TVA, et tombe sous le coup des droits d'enregistrement. Ce principe souffre d'une exception notable: l'attribution d'un bâtiment neuf et du sol y attenant peut, moyennant le respect de certaines conditions, être soumise à la TVA.

La soumission de l'opération aux droits d'enregistrement peut être lourde de conséquences pour la société liquidée. On songe, en particulier, à l'hypothèse où celle-ci a déduit la TVA ayant grevé l'acquisition ou la construction de l'immeuble, en sa qualité d'assujetti avec droit à déduction de la TVA (en raison de l'affectation de l'immeuble à l'exercice de son activité économique taxable). En effet, la société liquidée sera tenue de procéder à une révision de la TVA initialement déduite, si l'attribution de l'immeuble intervient durant la période de révision de quinze ans. La révision s'opère en une fois, pour l'année au cours de laquelle intervient l'attribution et les années de la période de révision restant à couvrir, à concurrence d'un quinzième par année.

Pour échapper à la révision, la société liquidée peut toutefois établir que l'attribution de l'immeuble s'insère dans le cadre d'une branche d'activité ou d'une universalité, avec application du régime d'immunité visé à l'article 11 du CTVA.

Attribution d'un bâtiment neuf et du terrain « y attenant »

Jusqu'au 31 décembre 2010, seule la livraison d'un bâtiment « neuf » était susceptible d'être soumise à la TVA (en exonération de droits d'enregistrement). La cession de terrains tombait, en revanche, toujours dans le champ d'application des droits d'enregistrement. La loi-programme du 23 décembre 2009 a provoqué une secousse tellurique dans le paysage fiscal belge en autorisant, à partir du 1^{er} janvier 2011, la soumission à la TVA de la vente d'un bâtiment neuf et du sol y attenant.

La soumission de bâtiments neufs et du sol y attenant à la TVA, au taux de 21 %, est toutefois soumise à plusieurs conditions rigoureuses. Si ces conditions sont réunies, l'intégralité de l'immeuble (le bâtiment neuf et le sol y attenant) sera soumise à la TVA. On relèvera essentiellement les deux exigences suivantes.

La première tient à la nature du bien immeuble transféré: il doit s'agir d'un « bâtiment neuf » et du « sol y attenant ».

La seconde a trait à la qualité de la personne qui effectue la cession et au respect de certaines formalités. On distingue les constructeurs professionnels (ou promoteurs immobiliers), dont les opérations de cession de bâtiments neufs et du sol y attenant sont soumises automatiquement à la TVA des « construc-

teurs occasionnels» (assujettis en raison d'une activité économique autre que celle de promoteur immobilier; non assujettis), dont la soumission de la cession à la TVA dépend de l'accomplissement de certaines formalités (exercice d'une option de soumission de l'opération à la TVA). La TVA n'est donc pas applicable automatiquement aux cessions de bâtiments neufs et du terrain y attenant, sauf pour les constructeurs professionnels: les acteurs du secteur immobilier (en l'occurrence, la société liquidée) ont ainsi le choix de soumettre l'opération aux droits d'enregistrement ou à la TVA.

Il n'y aura pas d'application cumulée de deux impôts indirects. En effet, la soumission de la livraison du bâtiment neuf et du terrain y attenant à la TVA entraînera une exonération de droits d'enregistrement, en vertu de l'article 159,8° du CDE. Par conséquent, les articles 129 et 130 du CDE ne seront pas applicables.

Il est intéressant d'observer qu'en pratique, la majorité des opérations sur immeubles par nature sont soumises aux droits proportionnels d'enregistrement, et non à la TVA. A notre estime, les conditions relativement rigides mises à l'application de la TVA, de même que le poids relativement lourd de la TVA (en comparaison avec le coût de droits d'enregistrement) pour les non-assujettis tels que les particuliers, n'y sont sans doute pas étrangers.

Attribution d'un bâtiment neuf et du terrain «y attenant»: l'impact de la soumission de l'opération à la TVA pour la société liquidée

Si la société liquidée a déduit la TVA grevant le bâtiment et le sol y attenant, la soumission à la TVA de l'attribution de l'immeuble aux actionnaires lui évitera de devoir rembourser tout ou partie de cette TVA.

En outre, une révision de la TVA pourra être opérée en faveur de la société liquidée dans l'hypothèse où celle-ci n'a pas pu déduire la TVA «à l'entrée», par

exemple parce qu'elle revêtait la qualité d'assujetti exonéré (société liquidée active dans le secteur de la location immobilière), et que l'attribution a lieu pendant la période de révision de 15 ans. Il s'agit d'une révision unique pour l'avenir: la révision positive s'opère en une fois, pour l'année au cours de laquelle intervient l'attribution et les années de la période de révision restant à courir, à concurrence d'une quinzième par année.

Attribution d'un bâtiment neuf et du terrain «y attenant»: l'impact de la soumission de l'opération à la TVA pour les actionnaires

Si les actionnaires ont la qualité d'assujetti à la TVA avec droit à déduction, l'assujettissement de l'opération à la TVA conduira à l'absence de toute charge fiscale indirecte (absence de TVA et de droit d'enregistrement) dans leur chef. Dans cette hypothèse, la soumission de l'opération à la TVA sert l'intérêt commun de la société liquidée et de ses actionnaires.

En revanche, l'application de la TVA risque de ne pas faire l'affaire des actionnaires ayant soit la qualité de non-assujetti (particuliers, holding passif, pouvoir public non assujetti) soit d'assujetti disposant d'un droit limité à la déduction de la TVA (compagnie d'assurance, institution bancaire ou financière, hôpital, société ayant pour objet social la location d'immeubles): la TVA constitue une charge financière supplémentaire non récupérable (quoique déductible de l'ISOC). La soumission de l'opération aux droits d'enregistrement pourrait ainsi être, dans certaines situations, plus intéressante.

Denis-Emmanuel PHILIPPE
Avocat au barreau de Bruxelles (DLA Piper),
Maître de conférences à l'Université de Liège,
Assistant aux Facultés universitaires Saint-Louis

Noé DENIS
Avocat au barreau de Bruxelles

Aspects fiscaux de l'accord interprofessionnel 2011-2012

1. Introduction

Le système belge de concertation sociale se présente comme une fusée à trois étages, où les négociations se déroulent successivement au niveau interprofessionnel, au niveau sectoriel et au niveau de l'entreprise. Les accords interprofessionnels (AIP) sont des accords-cadres biennaux conclus au sein du « groupe des 10 » et qui portent notamment sur l'évolution des salaires, les réductions de charges et les revenus de remplacement. Ces accords-cadres sont complétés par des CCT nationales, sectorielles et d'entreprise, d'une part, et par des lois et arrêtés, d'autre part.

Après que l'accord interprofessionnel 2011-2012 ait été rejeté par deux des trois organisations représentatives des travailleurs, le Gouvernement a décidé d'approuver personnellement une proposition de médiation. Outre diverses mesures sociales (qui ne seront pas commentées dans le cadre du présent document), la proposition de médiation du Gouvernement comporte également toute une série de mesures fiscales, à savoir :

- augmentation fiscale du salaire minimum;
- exonération d'impôt en cas de licenciement;
- suppression de l'impôt progressif sur les indemnités de préavis de moins de 850 euros;
- exonération fiscale de la prime de crise/prime d'accompagnement;
- augmentation du précompte professionnel sur l'allocation de chômage temporaire.

Ces mesures fiscales ont été exécutées par la loi du 19 juin 2011¹ et, en ce qui concerne le précompte professionnel, par deux arrêtés royaux².

2. Augmentation fiscale du salaire minimum

Le salaire minimum est augmenté par le biais d'une mesure fiscale consistant en l'instauration d'un nouveau crédit d'impôt fédéral (remboursable). Tous les travailleurs (y compris les dirigeants d'entreprise sous statut de salarié) qui paient des cotisations sociales complètes, entrent en considération pour ce crédit d'impôt. Ce crédit d'impôt est également d'application à l'impôt des non-résidents/personnes physiques. Mais seuls les travailleurs qui bénéficient du bonus à l'emploi bénéficieront effectivement de ce crédit d'impôt. Le bonus à l'emploi est un système de réduction des cotisations salariales de sécurité sociale qui vise à garantir un salaire net plus élevé aux travailleurs à bas salaire (sans pour autant augmenter le salaire brut), afin d'augmenter l'écart avec l'allocation de chômage³.

Ce crédit d'impôt s'élève à 5,7 % du bonus à l'emploi effectivement accordé sur les rémunérations allouées à partir du 1^{er} janvier 2011, avec un maximum de 120 euros par période imposable⁴. Etant donné que le crédit d'impôt s'exprime en pourcentage du bonus à l'emploi effectivement accordé, le crédit d'impôt, à l'instar du bonus à l'emploi proprement dit, est dégressif en fonction du niveau de la rémunération mensuelle de référence. Pour bénéficier du maximum de 120 euros, un contribuable ne peut gagner plus de 1.443,54 euros. Un employé avec une rémunération mensuelle de référence de 2.000 euros a encore droit à un crédit d'impôt de 33,7 euros. A partir de 2.292,66 euros, il n'a plus droit au bonus à l'emploi ni au crédit d'impôt⁵.

Le crédit d'impôt est imputé mensuellement sur le précompte professionnel par le biais d'une réduction du précompte professionnel de 5,7 %. Cette im-

1 Loi du 19 juin 2011 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le bonus à l'emploi et l'indemnité de dédit (*M.B.*, 28 juin 2011), *erratum M.B.*, 6 juillet 2011.

2 Arrêté royal du 28 février 2011 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 1992 (*M.B.*, 7 mars 2011). Déjà modifié par un arrêté royal du 15 mars 2011 (*M.B.*, 21 mars 2011, édition 3).

3 Loi du 20 décembre 1999 visant à octroyer un bonus à l'emploi sous la forme d'une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale aux travailleurs salariés ayant un bas salaire et à certains travailleurs qui ont été victimes d'une restructuration (*M.B.*, 26 janvier 2000).

4 Montant indexé pour l'exercice d'imposition 2012. Le montant de base est de 85 euros.

5 Montants indexés applicables depuis le 1^{er} mai 2011.

putation sur le précompte professionnel est d'application aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} avril 2011. Pour les revenus payés ou attribués entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 mars 2011, le crédit d'impôt n'est imputé que lors du calcul de l'impôt des personnes physiques.

Enfin, ce crédit d'impôt n'est pas pris en compte pour le calcul de la taxe communale additionnelle et de la taxe d'agglomération additionnelle.

3. Exonération d'impôt en cas de licenciement

Tous les travailleurs (tant les employés que les ouvriers et indépendamment de leur rémunération annuelle) bénéficient d'une exonération d'impôt de 425 euros (montant indexé: 600 euros) en cas de résiliation de leur contrat de travail. L'exonération s'applique uniquement aux rémunérations et indemnités perçues à partir du 1^{er} janvier 2012 et à condition que le congé soit notifié par l'employeur le 1^{er} janvier 2012 au plus tôt. Ce montant exonéré d'impôt est porté à 850 euros (montant indexé: +/- 1.200 euros) pour les rémunérations et indemnités perçues à partir du 1^{er} janvier 2014 et à condition que le congé soit notifié par l'employeur le 1^{er} janvier 2014 au plus tôt.

L'exonération est accordée à condition que le contrat de travail:

- ait été conclu pour une durée indéterminée;
- soit résilié par l'employeur;
- ne soit pas résilié pendant la période d'essai en vue d'un départ à la prépension ou à la pension ou pour motif grave.

L'exonération s'applique tant aux rémunérations perçues pendant la période de préavis prestée (à savoir la rémunération courante) qu'à l'indemnité de préavis.

Si le préavis est en partie presté et en partie indemnisé auprès d'un même employeur et au cours d'une même période imposable, l'exonération est imputée en priorité sur les rémunérations perçues pendant la période de préavis prestée. Ces rémunérations sont en effet imposables au taux progressif, tandis que l'indemnité de préavis est imposée au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de l'année précédente. Même si un travailleur perçoit des rémunérations pendant les périodes de

préavis prestées et/ou des indemnités de préavis de plusieurs employeurs au cours d'une même période imposable, l'exonération sera imputée en priorité sur les rémunérations perçues pendant les périodes de préavis prestées.

Afin de contrer les abus, l'exonération est limitée à deux niveaux: par période imposable et par préavis (= limitation cumulative). Le montant exonéré est limité à 600 euros par préavis, même si le préavis court sur plus d'une période imposable. Le travailleur ne peut en outre bénéficier de l'exonération de 600 euros qu'une seule fois par période imposable. Si un travailleur perçoit des rémunérations pendant des périodes de préavis prestées et/ou des indemnités de préavis de plusieurs employeurs au cours d'une même période imposable, le total de ces rémunérations et/ou indemnités ne sera exonéré qu'à concurrence de 600 euros.

Afin de contrôler que la nouvelle réglementation est correctement appliquée, de nouveaux codes sont ajoutés à la déclaration fiscale et sur les fiches fiscales. Les montants exonérés doivent être retirés des codes 250 et 253 de la déclaration à l'impôt des personnes physiques et repris dans deux nouveaux cadres séparés: un pour le préavis presté et un pour le préavis non presté. En cas de dépassement du montant maximum, l'excédent doit en effet suivre son propre régime fiscal après application de l'imputation prioritaire.

4. Suppression de l'impôt progressif sur les indemnités de préavis de moins de 850 euros

Conformément aux dispositions de l'article 171, 5°, a du CIR 1992, les indemnités de préavis de plus de 850 euros sont imposées séparément au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale. Il résulte de cette disposition que les indemnités de préavis de moins de 850 euros bruts sont imposées au taux progressif à titre de rémunération ordinaire.

Eu égard à la nouvelle exonération d'impôt de 600 euros (1.200 euros à partir de 2014) en cas de licenciement, l'imposition au taux progressif des indemnités de préavis jusqu'à 850 euros, telle que prévue à l'article 171, 5°, a du CIR, est supprimée faute de pertinence.

A compter de l'exercice d'imposition 2013, la partie des indemnités de préavis qui excède le montant exonéré sera par conséquent imposée au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposable de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale.

5. Augmentation du précompte professionnel sur l'allocation de chômage temporaire

Le tarif du précompte professionnel sur les allocations légales et extra-légales payées ou attribuées aux chômeurs temporaires, tel que visé à l'article 27, 2° de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 portant réglementation du chômage, est porté à 18,75 % (actuellement 10,09 %).

Sont concernés les travailleurs suivants :

- a) le chômeur lié par un contrat de travail dont l'exécution est temporairement suspendue, totalement ou partiellement;
- b) le travailleur qui participe à une grève, qui est touché par un lock-out ou dont le chômage est la conséquence directe ou indirecte d'une grève ou d'un lock-out;
- c) le jeune travailleur qui suit un programme de formation visé à l'article 50 de la loi du 19 juillet 1983 sur l'apprentissage de professions exercées par des travailleurs salariés, lorsque l'exécution du contrat d'apprentissage est temporairement suspendue, totalement ou partiellement.

L'augmentation s'applique aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} avril 2011.

Cette augmentation permet une meilleure adaptation du précompte professionnel à l'impôt final, ce qui évite les paiements supplémentaires trop importants lors du calcul de l'impôt des personnes physiques. Elle permet également d'augmenter l'écart entre le revenu mensuel net tiré du chômage temporaire et le revenu mensuel net tiré du travail.

6. Exonération fiscale de la prime de crise/prime d'accompagnement

Les travailleurs qui sont liés par un contrat de travail pour ouvriers au sens de l'article 2 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail (à savoir les ouvriers) et dont le contrat de travail est résilié par l'employeur sans motif grave, avec ou sans respect d'un délai de préavis, ont droit, depuis le 1^{er} janvier 2010, à une prime de crise forfaitaire de 1.666 euros⁶. Cette prime est en principe payée en partie par l'employeur (à concurrence de 550 euros) et en partie par l'ONEm (à concurrence de 1.111 euros). Dans certains cas, la prime est entièrement à la charge de l'ONEm. Cette prime est exonérée d'impôt des personnes physiques⁷.

Pour les préavis notifiés à partir du 1^{er} janvier 2012, la prime de crise est convertie en une prime d'accompagnement (d'un montant de 1.666 euros) qui sera entièrement à la charge de l'ONEm. A l'instar de la prime de crise, cette prime d'accompagnement sera exonérée d'impôt sur les revenus, si elle est perçue à partir du 1^{er} janvier 2012 et que le préavis est notifié par l'employeur le 1^{er} janvier 2012 au plus tôt. Cette exonération sera instaurée par l'insertion d'un nouveau point 26° à l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er} du CIR 1992.

Alain LECOQC

Juriste d'entreprise

Conseiller adjoint au département fiscal de la FEB

6 Articles 148-156 de la Loi du 30 décembre 2009 portant des dispositions diverses (M.B., 31 décembre 2009). Prolongée jusqu'au 31 mars 2011 par la loi du 1^{er} février 2011 portant la prolongation de mesures de crise et l'exécution de l'accord interprofessionnel (M.B., 7 février 2011). Prolongée jusqu'au 31 décembre 2011 par la loi du 12 avril 2011 modifiant la loi du 1^{er} février 2011 portant la prolongation de mesures de crise et l'exécution de l'accord interprofessionnel, et exécutant le compromis du Gouvernement relatif au projet d'accord interprofessionnel (M.B., 28 avril 2011).

7 Article 149 de la loi du 30 décembre 2009 et article 14 de la loi du 1^{er} février 2011. Cette exonération n'a pas été reprise dans le CIR.