

PACIOLI



Tax on web II : la déclaration fiscale des personnes physiques simplifiée pour les dirigeants d'entreprises, indépendants et professions libérales

Depuis ce 25 mai, l'application *Tax on web* est de nouveau ouverte et permet notamment aux contribuables devant compléter la partie 2 et à leur mandataires d'introduire leur déclaration par voie électronique.

Pas moins de 700.000 contribuables, dirigeants d'entreprises, indépendants et professions libérales profitent de cette extension.

Le secrétaire d'Etat à la Simplification administrative, Vincent Van Quickenborne, a organisé une concertation étroite avec les professionnels de la comptabilité et de la fiscalité, et notamment avec les représentants de l'IPCF pour apporter des simplifications concrètes, qui ont été mises sur pied en collaboration avec le SPF Finances et Fedict.

Ces simplifications portent sur :

- la réalisation d'annexes standardisées ;
- la mise au point de procédures efficaces et simples pour faciliter le dépôt et l'enregistrement des mandats ;
- le développement des premiers pas pour le préremplissage de la déclaration fiscale.

Principales simplifications de Tax on web II

1. Annexes standardisées

La plus value la plus importante de *Tax on web II* consiste à permettre le dépôt d'annexes. Ainsi est résolue l'une des principales lacunes de la version précédente de *Tax on web*, à savoir la possibilité de rentrer au minimum le détail des frais généraux afin d'éviter une collecte massive de ces documents.

Le résultat de la fructueuse collaboration avec les professionnels de la comptabilité et de la fiscalité a permis de mettre au point des annexes concernant la ventilation des frais professionnels, du chiffre d'affaires et des amortissements. Celles-ci ont été validées par le SPF Finances et les organisations des professionnels de la comptabilité et de la fiscalité.

Elles pourront être jointes à la déclaration dans le format PDF de **Finform** au même titre que les autres annexes déjà existantes (13 formulaires, notamment le formulaire de déduction pour investissement). Ces annexes intègrent également des procédures de validation des données encodées. Enfin, dans le cas des tableaux d'amortissements, la version développée évitera de nombreuses demandes de renseignements devenues maintenant inutiles si ce format est utilisé.

Ceci constitue un premier pas dans la fourniture électronique d'informations au SPF Finances et tient compte du souci légitime de sécurité que les services informatiques du SPF Finances ont voulu maintenir. A l'avenir, des solutions plus complètes seront développées de telle manière que le contribuable puisse envoyer directement de l'information structurée dans les applications du SPF Finances.

2. Enregistrement des mandats

La procédure d'enregistrement des mandats, opérationnelle depuis ce 10 mai 2004 pour les contribuables et le 26 avril pour les professionnels de la fiscalité, permet aux mandataires une gestion et une introduction efficaces des déclarations. Celles-ci peuvent en effet être introduites par lot. L'application des mandats peut également permettre à l'avenir une gestion plus étendue de tous les domaines fiscaux dans lesquels des mandats peuvent leur être délivrés.

3. Préremplissage

Les données préremplies sont limitées cette année aux versements anticipés. Ceci constitue un premier pas dans la fourniture électronique d'informations au SPF Finances. A l'avenir, des solutions plus complètes seront développées

S O M M A I R E

• Tax on web II : la déclaration fiscale des personnes physiques simplifiée pour les dirigeants d'entreprises, indépendants et professions libérales	1
• La facture électronique et sa signature en droit belge	2
• Le dirigeant d'entreprise face à l'impôt (Partie II : les frais professionnels)	5
• Livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf - nouvelles obligations TVA dès le 20 avril 2004 - Circulaire n° 30/2003	7
• Séminaires	8
• Contact	8

I. LES MODIFICATIONS LEGISLATIVES RECENTES EN MATIÈRE DE FACTURATION

1. Les pratiques en matière de facturation électronique variant beaucoup d'un Etat membre à un autre (interdiction, autorisation avec double papier, avec autorisation ou déclaration préalable ou autorisation inconditionnelle), une directive d'harmonisation s'imposait.

La directive 2001/115/CE³ modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée a donc été adoptée le 20 décembre 2001 par le Conseil.

Cette directive a été transposée dans notre droit par la loi du 28 janvier 2004⁴ et l'arrêté royal du 16 février 2004⁵.

I.1. La sous-traitance et l'auto-facturation

2. La loi du 28 janvier 2004 et son arrêté d'exécution apportent leur lot de nouveautés.

L'article 7 de la loi dispose que «*L'assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services ... est tenu de délivrer une facture à son cocontractant ou de s'assurer qu'une telle facture est délivrée en son nom et pour son compte, par son cocontractant ou par un tiers*».

La loi introduit donc dans notre droit la sous-traitance, la facture pouvant être délivrée par un tiers au nom et pour le compte de l'assujetti, et l'auto-facturation, c'est-à-dire la facturation par le client de l'assujetti.

On notera toutefois que l'assujetti reste responsable de la facturation et répond de toute irrégularité, quel qu'en soit l'auteur.

L'auto-facturation est conditionnée, en vertu de l'article 5 de l'arrêté royal, à un accord préalable entre les deux parties. Par ailleurs, chaque facture doit faire l'objet d'une procédure d'acceptation par l'assujetti. Tout document qui modifie la facture initiale et y fait référence de façon spécifique et non équivoque est assimilée à une facture et doit être délivré par la même personne que celle qui a délivré la facture initiale⁶.

I.2. La facture électronique

3. Les factures peuvent être transmises sur un support papier, c'est bien le moins, mais également «*sous réserve de l'acceptation du cocontractant, par voie électronique*»⁷.

Les factures électroniques ne sont toutefois acceptées par l'administration qu'à la condition que **l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu** (critère de fiabilité) soient garanties⁸:

- soit au moyen d'un Echange de Données Informatisées (EDI)⁹ tel que défini à l'article 2 de la recommandation 1994/820/CE de la Commission du 19 octobre 1994 concernant les aspects juridiques de l'échange de données informatisées¹⁰ lorsque l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données;

- soit au moyen d'une signature électronique avancée qui satisfait à certaines exigences.

a) L'EDI

4. La facture EDI fonctionne déjà depuis un moment dans le cadre **EDIVAT**. Après le démarrage du processus législatif, une structure de projet, impliquant les utilisateurs finaux, a été mise en place.

Pour mettre en place ce partenariat public-privé, il fut fait appel aux instituts professionnels IPCF et IEC, qui ont tous les deux participé activement à la réalisation concrète du projet. Le système étant entré dans une phase opérationnelle, un second partenariat a été mis en place. Celui-ci concerne une collaboration étroite avec les fabricants et concepteurs de logiciels de comptabilité en vue d'incorporer dans ces outils les fonctions nécessaires au dépôt des déclarations TVA par la voie électronique.

Les grands logiciels officiels belges sont compatibles avec les normes EDIVAT et EDIVAT.

Il s'agissait d'un régime d'autorisations individuelles, alors qu'à présent l'autorisation sera généralisée.

Les échanges EDI étant toutefois relativement lourds à mettre en place et fermés, une autre voie s'imposait : celle du système ouvert (Internet) associé à la signature électronique avancée.

¹ C. AMAND, «La directive facturation adoptée», *Act. fisc.*, 2002, n° 4, pp. 1-2; J.-M. CAMBIEN, «Facturation et conservation des factures au 1^{er} janvier 2004», *Kluwer*, <http://www.taxtoday.be>, 10 avril 2003 (17 avril 2003); DE KEYSER, S., «De wettelijkheid van elektronische facturen», *Computterecht*, 2002/3, pp. 117-122; D. GOBERT, «La directive du 20 décembre 2001: vers une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique» in *Commerce électronique: de la théorie à la pratique*, Cahiers du Centre de recherches informatique et droit, Bruylant, P.U.N., 2003, pp. 7-41; M. JOOSTENS, J.-M. CAMBIEN, I. LEJEUNE, «Elektronische facturering. Europese BTW-Richtlijn over facturering is aanvaard», *Fisc. Act.*, 2001, no 44, pp. 3-6; S. KIRSCH, «Le commerce électronique et le système TVA», <http://www.droit-technologie.org>, dossiers, 27 juin 2003 (4 juillet 2003); A. SMITS, I. LEJEUNE, J.-M. CAMBIEN, M. JOOSTENS, P. VAN EECKE, *Elektronische facturering en archivering in 20 Europese landen*, Larcier, 2003, 250 p.

² Actes du colloque du Centre de droit des obligations de l'UCL du 25 septembre 2001, «Signature électronique et certification»; P. LECOCQ, «Preuve et signature électronique», *Recyclage en droit de la FUSL*, Session 2001; P. LECOCQ et B. VAN BRABANT, «La preuve du contrat conclu par voie électronique» in *Le commerce électronique: un nouveau mode de contracter? Actes du colloque ULG et CLJB du 19 avril 2001*, ASBL Editions du jeune barreau de Liège, p. 51, D. GOBERT et E. MONTERO, «L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique», *J.T.*, 2001, p. 114; T. VAN OVERSTRAETEN, «La signature électronique, un nouveau moyen de preuve pour les contrats en ligne», Séminaire Vanham & Vanham du 23 mars 2000, *Les nouveaux défis de l'Internet*.

³ Directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, 17 janvier 2002, L 15, pp. 24-28; J.-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 671.

⁴ Loi du 28 janvier 2004 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 10 février 2004 [1^{er} janvier 2004] <http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/welcme.pl>.

⁵ Arrêté royal du 16 février 2004 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 27 février 2004 [1^{er} janvier 2004] <http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/welcome.pl>.

⁶ Art. 5 de l'A.R. du 16 février 2004.

⁷ Art. 1^{er}, b) de l'A.R. du 16 février 2004.

⁸ Art. 9 de la l. du 28 janvier 2004 et de l'art. 1^{er}, b) de l'A.R. du 16 février 2004.

⁹ L'EDI est un projet consistant à permettre un échange organisé et contrôlé d'informations, de données structurées selon un langage normalisé de façon automatique, entre les systèmes d'acteurs qui se sont préalablement accordés sur des procédures et des règles dans leurs relations.

¹⁰ *J.O.C.E.*, 28 décembre 1994, L 338, p. 98.

b) La signature électronique avancée

5. La signature électronique devrait s'imposer prochainement avec le déploiement de la carte d'identité électronique, dès lors que celle-ci contiendra une signature électronique gratuite, en opposition avec les signatures distribuées actuellement par des sociétés comme Übizen ou Certipost.

Le choix de celle-ci par le législateur comme deuxième voie pour la facture électronique est sans doute l'occasion de rappeler ce qu'est une signature électronique et son régime juridique.

II. LA SIGNATURE ELECTRONIQUE ET LA PREUVE EN DROIT BELGE

6. Le courriel est de plus en plus souvent utilisé tant par les entreprises que par les particuliers dans le cadre d'actes juridiques.

Toutefois, celui qui entend établir l'identité de l'auteur d'un courriel ou d'un fichier informatique et le respect de son intégrité risque de se heurter à une difficulté de preuve.

L'article 1341 du code civil consacre, en effet, la prééminence de l'écrit pour tout ce qui excède 375 €.

Or, la Cour de cassation assimilait l'écrit du code civil à l'écrit sur support papier, et définissait la signature comme un signe, accompagné d'un certain graphisme, apposé de manière **manuscrite**¹¹.

Une réforme législative s'imposait donc.

II.1. Les lois nouvelles et leurs principes

7. La Belgique a transposé la directive européenne 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques¹² par deux lois.

8. Les **définitions** ad hoc figurent dans la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification¹³ :

La signature électronique **en général**¹⁴ est :

- une donnée sous forme électronique
- jointe ou liée logiquement à d'autres données
- servant de méthodes d'authentification

La signature électronique **avancée**¹⁵ est :

Une signature électronique satisfaisant en outre aux exigences suivantes :

- liées uniquement au signataire
- permettant l'identification du signataire

- créée sous le contrôle du signataire
- évite toute modification ultérieures des données

9. La transposition des principes d'assimilation et de non-discrimination prévues dans la directive européenne a été réalisée par la combinaison du nouvel alinéa ajouté à l'article 1322 du Code civil par la loi du 20 octobre 2000¹⁶, et de l'article 4 § 4 de la loi du 9 juillet 2001¹⁷ :

10. Le code civil et le code judiciaire ont été modifiés par la loi du 20 octobre 2000¹⁸, introduisant l'utilisation de moyens de télécommunication et la signature électronique dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire.

L'article 1322, alinéa 2 du code civil consacre le principe de **non-discrimination** :

- **Peut** satisfaire à l'exigence d'une signature sous seing privé,
- un ensemble de données électroniques
- pouvant être imputé à une personne déterminée
- établissant le maintien de l'intégrité du contenu de l'acte

Le principe de non-discrimination n'est pas applicable aux écrits *ad validitatem* (p.ex. lettre de change) ni aux actes authentiques (mais cela ne durera pas, voy. par ex. la modification de l'article 1317 du code civil introduite par la loi du 11 mars 2003 sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information¹⁹).

11. Ce régime est complété par la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification²⁰.

La loi relative aux autorités de certification régit évidemment l'activité de ces prestataires de services²¹, mais contient également un **principe général de non-discrimination** :

- Une signature électronique
- **ne peut** être privée de son efficacité juridique ou
- **ne peut** être refusée comme preuve en justice
- parce qu'elle est électronique ou
- qu'elle n'est pas une signature qualifiée (art. 4, § 5)

L'article 4, § 4, de la loi du 9 juillet 2001 **assimile** ensuite (1) la signature électronique avancée (2) basée sur un certificat qualifié délivré par un prestataire de service de certification conforme à l'annexe 2 de la loi et (3) créé par un dispositif sécurisé de création de signature, plus simplement appelée par certains auteurs signature électronique «parfaite»²², à la signature manuscrite.

12. L'on observera enfin que ce même article 4, § 4 prévoit la possibilité qu'une signature électronique soit réalisée par une personne morale.

Il s'agit manifestement d'une nouveauté majeure qui n'a été rendue possible que par la technique.

¹¹ Cass., 24 février et 3 novembre 1910, *Pas.*, I, 241 et 475; Cass., 1^{er} mars 1917, *Pas.*, I, 118; Cass., 17 janvier 1955, *Pas.*, I, 456; Cass., 2 octobre 1964, *Pas.*, 1965, I, 106; Cass., 28 juin 1982, *R.C.J.B.*, 1985, p. 69; <http://www.cass.be>.

¹² J.O.C.E., L13, 19 janvier 2000, p. 12; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 19; Sur cette directive: M. ANTOINE et D. GOBERT, «La directive européenne sur la signature électronique. Vers la sécurisation des transactions sur l'Internet», *J.T.D.E.*, 2000, p. 73.

¹³ M.B., 29 septembre 2001, p. 33.070; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 34; <http://www.cass.be/loi/loi.htm>.

¹⁴ art. 2, 1^o.

¹⁵ art. 2, 2^o.

¹⁶ M.B., 22 décembre 2000, p. 42.698; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 30; <http://www.cass.be/loi/loi.htm>.

¹⁷ M.B., 29 septembre 2001, p. 33.070; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 34; <http://www.cass.be/loi/loi.htm>.

¹⁸ M.B., 22 décembre 2000, p. 42.698; <http://www.cass.be/loi/loi.htm>; sur les aspects judiciaires de la loi voy.: J-F. DEROITTE, «L'e-signature», *La revue en ligne du barreau de Liège (actualités)*, <http://www.barreaudeliege.be/editions/home.htm>, 25 janvier 2001.

¹⁹ M.B., 17 mars 2003, <http://www.moniteur.be>; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 31.

²⁰ M.B., 29 septembre 2001, p. 33.070; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 34; <http://www.cass.be/loi/loi.htm>.

²¹ avec l'arrêté royal du 6 décembre 2002 organisant le contrôle et l'accréditation des prestataires de service de certification qui délivrent des certificats qualifiés, M.B., 17 janvier 2003, <http://www.moniteur.be>; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 40.

²² P. LECOQ et B. VANBRABANT, «La preuve du contrat conclu par voie électronique» in *Le commerce électronique: un nouveau mode de contracter?*, A.S.B.L. Ed. du Jeune Barreau de Liège, 2001, p. 104, n^o 80.

II.2. La sécurité et la signature électronique : un peu de technique

a) Le fondement : la cryptographie

13. La définition de la signature électronique adoptée par le législateur est technologiquement neutre afin de permettre de nouvelles avancées technologiques.

A ce jour, seule la signature digitale à cryptographie asymétrique remplit parfaitement ses exigences.

14. La cryptographie, encore appelée le chiffrement, consiste, grâce à une formule mathématique, à transformer un message lisible en une forme illisible pour l'utilisateur qui ne possède pas la clé de déchiffrement.

On distingue la cryptographie symétrique et la cryptographie asymétrique.

15. La cryptographie symétrique suppose l'utilisation d'une clé identique utilisée par l'expéditeur et par le destinataire pour chiffrer et déchiffrer le message. Ceux-ci partagent donc le même secret.

L'inconvénient, outre ce partage d'un secret, est que le destinataire doit avoir autant de clés que d'interlocuteurs. Ce système est donc trop lourd pour être vraiment appliqué.

16. La solution à ces problèmes réside dans le recours à la cryptographie asymétrique

Ce cryptosystème repose sur l'utilisation d'une paire de clés différentes. Chaque clé est une fonction irréversible de l'autre. Ce qui est chiffré au moyen d'une de ces clés ne peut être déchiffré qu'en appliquant l'autre clé, et inversement. Dans la pratique, une des clés - dite privée ou secrète - ne sera connue que de son titulaire, tandis que l'autre sera divulguée publiquement, d'où son nom de clé publique. Par ailleurs, il est impossible, dans un temps raisonnable, de connaître la clé privée au départ de la clé publique.

17. Le chiffrement ralentit le traitement des données. Pour pallier cet inconvénient, un algorithme de hachage est combiné à l'algorithme de chiffrement asymétrique. Cet algorithme présente la propriété de convertir un texte d'une longueur quelconque en un message d'une longueur fixe, nettement inférieure à celle du message originaire. L'avantage est que, malgré cette réduction, le hachage de messages distincts ne donnera jamais un résultat identique. Le résultat de l'opération représente l'empreinte du message originaire. Ainsi, en chiffrant, au moyen de l'algorithme asymétrique et d'une de ses clés, cette empreinte plutôt que le message lui-même, un temps considérable peut être gagné et le système devient suffisamment performant pour être appliqué à des messages d'une certaine longueur.

18. Selon que l'expéditeur du message le chiffre avec sa clé secrète ou la clé publique de son destinataire, la cryptographie assure une fonction de signature ou une fonction de confidentialité. Il va de soi que ces deux fonctions peuvent être cumulées en un même message.

19. D'abord, la cryptographie asymétrique permet d'assurer la confidentialité d'un message. Si l'expéditeur du message chiffre celui-ci au moyen de la clé **publique** de son **destinataire**, il est en effet assuré que seul ce dernier sera en mesure de le déchiffrer et, partant, d'en prendre connaissance, à l'exclusion de toute autre personne, puisqu'il est le seul à disposer de la clé **privée**, fonction irréversible de sa clé publique.

20. L'autre application est la signature d'un message. Dans ce dessein, l'expéditeur applique à son message, après l'avoir "haché", sa propre clé **privée**. Il obtient ainsi une version "chiffrée" de ce message, qui n'est rien d'autre que sa signature numérique. Il envoie ensuite à son correspondant le message lui-même, en clair, joint à cette signature.

Une fois le message et sa signature parvenus à leur destinataire, celui-ci va procéder à la comparaison entre le message lui-même - ou l'empreinte de ce message qu'il obtient en le hachant - et le résultat du déchiffrement de la signature au moyen de la clé **publique** de l'expéditeur prétendu. S'il y a correspondance parfaite, il aura la certitude que le message a été expédié par la personne qui détient la clé privée correspondante à la clé publique qu'il a utilisée pour le déchiffrement et n'a pas été modifié au cours de la transmission puisque le "hachage" du message reçu par le logiciel du destinataire aboutit à la même empreinte que celle jointe au message.

b) La certification

21. Dès lors que la signature électronique sera assurée par le déchiffrement au moyen d'une clé publique, il faudra s'assurer que cette clé publique appartient bien à la personne qui s'en prétend titulaire.

C'est ici qu'entre en jeu le tiers certificateur²³. Celui-ci assure la mission fondamentale de certifier au destinataire que la clé publique que ce dernier a utilisée appartient bien à telle personne déterminée et est bien la fonction irréversible d'une clé privée qui n'est, en principe, connue que de cette personne. Ces renseignements sont contenus dans un certificat délivré par le tiers certificateur au titulaire des clés. Ce certificat, qui s'apparente à une carte d'identité, pourra être joint par l'expéditeur aux messages signés qu'il envoie. Il sera, en outre, consultable dans un annuaire électronique tenu par le certificateur.

Un certificat contient notamment le nom de l'autorité qui a généré le certificat, le nom du propriétaire de celui-ci, sa période de validité, la clé publique du titulaire et l'algorithme avec lequel sera utilisée cette clé. Le certificat, enfin, porte la signature numérique du certificateur lui-même

c) Les difficultés pratiques liées à l'usage de la signature électronique

22. L'assimilation juridique de la signature électronique « parfaite » à la signature manuscrite ne résout toutefois pas toutes les questions pratiques.

Les signatures électroniques reposent sur un standard technique appelé S/MIME (Secure / Multipurpose Internet Mail Extensions) développé par RSA. Quid si le serveur de courriel du destinataire ne supporte pas ce standard ?

23. On notera également que la loi exige que la signature électronique avancée soit « créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif »²⁴. Ceci implique que l'on ne peut probablement pas laisser la gestion de sa signature et de ses clés à un serveur. En résultera-t-il que l'on sera obligé, pour des raisons pratiques évidentes, d'acheter un ordinateur portable et surtout de l'emporter partout ? Le stockage sur des « smartcard » ou « datakey » n'est pas forcément une réponse à cette difficulté dès lors qu'il nécessite un lecteur spécifique ou un port USB et des drivers sur l'ordinateur utilisé.

24. Par ailleurs, on peut se poser la question de savoir comment les magistrats pourront reconnaître qu'un document est signé grâce à une signature électronique « parfaite ».

²³ Voy. la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification, M.B., 29 septembre 2001, p. 33.070; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 34 et l'arrêté royal du 6 décembre 2002 organisant le contrôle et l'accréditation des prestataires de service de certification qui délivrent des certificats qualifiés, M.B., 17 janvier 2003, <http://www.moniteur.be>; J-F. HENROTTE et Y. POULLET, *Droit des technologies de l'information*, Codes Larcier thématiques, 2004, p. 40.

²⁴ Art. 2, al.2, 2° c) de la loi du 9 juillet 2001.

²⁵ jf.henrotte@elegis.be

On peut en effet douter que les magistrats se contentent d'une impression du document, de sa signature et du certificat. Des faux sont beaucoup trop faciles à réaliser et en sus, il s'agit de la négation de la sécurité obtenue par la signature électronique « parfaite ».

S'achemine-t-on alors vers une expertise quasi-systématique en cas de contestation ? Ne s'agirait-il pas d'un nouveau moyen dilatoire et à terme la condamnation d'un instrument que l'on a voulu privilégier ? Verra-t-on les avocats sortir aux audiences leur portable, connecté au net grâce à leur GSM de troisième génération, afin de démontrer la validité de la signature des actes dont ils se prévalent ?

Au contraire, va-t-on voir naître un nouveau métier qui consistera à archiver les documents signés et à les rendre accessibles directement aux

magistrats sous leur forme électronique ? Qui supportera le coût de ce service ?

25. Sur la question plus large de la cryptographie, on observera que la confidentialité des documents ne peut être garantie techniquement par le chiffrement asymétrique que si le destinataire dispose lui aussi des deux clés.

Fin de la première partie. Vous trouverez la suite de cet article dans le numéro 168 du « Pacioli ».

J.-F. HENROTTE²⁵

*avocat au Barreau de Liège, e legis – Hannequart & Rasir
directeur de la Revue du Droit des Technologies de l'Information*



Le dirigeant d'entreprise face à l'impôt (Partie II : les frais professionnels)

Dans la première partie de cet article (Pacioli 165) concernant « Le dirigeant d'entreprise et les impôts », nous vous présentons ce qu'est un chef d'entreprise et quelles sont ses rémunérations. Dans ce numéro nous analyserons quels sont ses frais professionnels.

3. Les charges professionnelles.

On distingue parmi les frais professionnels :

- les cotisations sociales non-retenues ;
- les autres frais professionnels.

Ceux-ci sont repris au Cadre XIII de la partie 2 de la déclaration IPP

a. Les cotisations sociales non retenues

Il ne faut pas se limiter aux cotisations sociales obligatoires : sont également déductibles toutes les cotisations sociales libres telles les « petits risques », ou toute autre cotisation qui entre dans le cadre d'un statut social, en général. N'entrent cependant pas en ligne de compte les primes d'assurance du type « revenus garantis » qui font bien partie des frais professionnels dont question ci-après.

De plus, il faut que ces cotisations n'aient pas été déduites par l'entreprise, dans le cadre de l'attribution des revenus de dirigeant d'entreprise.

b. Les autres frais professionnels

Ceux-ci peuvent être calculés de deux manières :

- application du barème forfaitaire ;
- calcul des frais réels.

La difficulté peut provenir de ce que le dirigeant d'entreprise peut également recueillir des revenus professionnels d'une autre origine. Dans ce cas, il faudra évaluer la part des frais postulés dans chacune des catégories de revenus professionnels. Ceci étant dit, nul ne peut empêcher un contribuable de choisir le principe des frais forfaitaires dans le cadre d'un type de revenus en particulier et les frais réels pour d'autres revenus professionnels POTY (M.) *Questions et Réponses* ; dans *Sénat*, 2002-2003, n° -61, 3431-3432.

Les frais forfaitaires se calculent, pour les dirigeants d'entreprise, de la même manière que pour les salariés et employés, et selon les mêmes barèmes.

Les frais professionnels réels se calculent selon les termes des articles 49

à 66 bis CIR92. Le grand principe est et reste « *Sont déductibles, les frais qui ont été faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables et dont la réalité et le montant sont justifiés au moyen de documents probants ou par tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, sauf le serment* » (art. 49 CIR92).

Il faut donc se référer aux quatre conditions essentielles qui permettent d'établir que des frais peuvent être considérés comme professionnels et déductibles à ce titre :

- les frais ont été faits et supportés, qu'ils aient été payés ou non ;
- les frais ont été exposés dans le courant de l'exercice d'imposition, là aussi peu importe le moment où ils ont été payés ;
- ces frais ont été exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels ces revenus doivent obligatoirement être imposables ;
- ils sont prouvés par des documents probants ou par des modes de preuve indiscutables, sauf le serment.

Il n'entre pas dans mon intention de faire le tour de l'ensemble des frais professionnels tels qu'ils sont définis dans les articles du CIR92 dont question ci-avant, mais plutôt d'attirer l'attention sur certaines dispositions particulières. Notamment, l'article 53 CIR92 précise ce qui ne peut être considéré comme frais professionnels.

1. Utilisation d'un véhicule privé pour compte d'une entreprise.

Nous avons examiné précédemment la manière dont il fallait envisager l'utilisation par un dirigeant d'un véhicule appartenant à l'entreprise. Il est, ici, envisagé le cas d'un dirigeant qui utilise un véhicule qui lui appartient, dans le cadre de son activité professionnelle dans l'entreprise.

Généralement, les frais de véhicule (carburant, assurances, entretien, parkings, ...) seront pris en charge par l'entreprise et seul la taxe de circulation sera établie au nom de l'associé ; dans la mesure où celle-ci sera payée par l'entreprise, elle sera prise en charge également par celle-ci et il faudra, alors, calculer le nombre de kilomètres professionnels de manière à établir l'avantage en nature. Dans ce cas, il ne sera pas possible de tenir compte de l'amortissement ni de la charge de l'emprunt éventuel contracté pour acquérir le véhicule. Le cas échéant, l'Administration rejettera cette comptabilisation et considérera le paiement des charges du véhicule comme des avantages en nature.

Une autre solution consiste à facturer à l'entreprise, le coût de l'utilisation du véhicule pour sa partie professionnelle, cette facturation com-

prenant tous les frais du véhicule en ce compris l'amortissement et éventuellement les charges de l'emprunt contracté pour le financer. Le risque réside dans le fait que l'Administration considère cette facturation comme étant un revenu professionnel qui sera alors ajouté aux autres revenus professionnels.

Il n'y a, en fait, pas de solution vraiment satisfaisante dans ce cas de figure, puisque la conséquence sera toujours que la base de calcul des cotisations sociales sera majorée d'autant, donc que les cotisations seront plus importantes.

2. Utilisation d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble par une entreprise.

Il s'agit de la même problématique que dans le paragraphe précédent, non pas dans le cadre du loyer, dont nous avons déjà examiné les tenants et aboutissants, mais bien dans la manière dont seront comptabilisées les charges relatives à l'utilisation de l'immeuble.

Il reste possible de comptabiliser les charges et de les faire payer ou de les facturer comme ci-dessus, mais avec les mêmes conséquences. Dans la mesure où il existe un bail enregistré fixant les modalités de paiement du loyer, il peut être prévu des charges locatives qui couvrent les frais d'électricité, de chauffage, d'entretien, ...

En tout état de cause, ces charges seront considérées comme des revenus dans le chef du dirigeant qui les reçoit. Ce n'est donc pas, non plus, une solution intéressante.

3. Prise en charge par un associé des pertes de l'entreprise.

L'intervention d'un associé dans la perte reportée de sa société est régie par l'article 53 CIR92 qui stipule :

«*Ne constituent pas des frais professionnels*

15° les pertes des sociétés que les administrateurs et les associés prennent en charge sauf lorsque cette prise en charge se réalise par un paiement irrévocable et sans conditions, d'une somme, effectué en vue de sauvegarder des revenus professionnels que ce contribuable retire périodiquement de la société et que la somme ainsi payée a été affectée par la société à l'apurement de ses pertes professionnelles ;

Il y a d'abord lieu de savoir si un contribuable est susceptible de pouvoir déduire fiscalement la prise en charge des pertes de la société : le ComIR, n°53 /219 et 220 explicite la qualité du contribuable et stipule qu'il ne peut s'agir que d'un administrateur, d'un associé actif ou toute autre personne exerçant des fonctions analogues, dans la mesure où il n'est par traité fiscalement comme travailleur.

Il y a trois conditions qui doivent être respectées pour que cette prise en charge soit fiscalement déductible dans le chef de l'associé :

1. la prise en charge des pertes sociales doit être effectuée en vue de sauvegarder des revenus professionnels que le contribuable concerné retire périodiquement de la société ;
2. cette prise en charge doit être réalisée par un paiement irrévocable et sans conditions, d'une somme d'argent ;
3. la société doit affecter cette somme à l'apurement de ses pertes professionnelles.

S'agissant d'une créance que l'associé détient sur la société (son compte courant, en l'occurrence), il n'y aura assimilation avec le «paiement d'une somme» que s'il s'agit d'avances en numéraire consenties antérieurement et que :

- a. le contribuable établit clairement le lien entre le paiement de cette somme d'argent et la perte sociale enregistrée ultérieurement ;
- b. l'associé renonce explicitement et de manière irrévocable au remboursement de l'avance ;

c. la société utilise, au plus tard lors de l'affectation du résultat, le montant de cette avance pour réduire ses pertes professionnelles.

Enfin, le ComIR, n°53/230 précise que la prise en charge de la perte ne peut jamais excéder la perte comptable, le surplus éventuel devant être versé au compte courant de celui qui effectue le versement. Les pertes fiscales ne sont donc d'aucun intérêt, en l'espèce, et elles restent récupérables dans le chef de la société.

4. Comparaison avec d'autres types de revenus

Il existe deux grands principes en fiscalité belge :

- l'impôt est totalement neutre: cela signifie que, dans les mêmes conditions et pour autant qu'ils aient la même base taxable composée des revenus de même type, deux contribuables différents paieront exactement le même impôt ;
- tout contribuable a toujours le droit de choisir la voie la moins imposée (doctrine Brepols) et de ce fait aura toujours le droit de recevoir les revenus dont la charge d'impôt sera la plus faible, hormis le droit pour l'Administration de requalifier certains actes (art. 344 § 1er, CIR92).

Ceci signifie, en fait, que des revenus professionnels, qu'ils soient des revenus de salariés, de dirigeant d'entreprise ou de profession commerciale ou libérale, l'impôt final restera le même.

Les avantages que l'on peut essentiellement retirer de ce type de revenus proviennent d'une certaine flexibilité, notamment par le biais des tantièmes ou par l'utilisation d'un compte courant. Mais ce n'est certes pas la panacée.

Une autre possibilité réside dans la possibilité de se faire attribuer des dividendes (voir ci-après) dont l'importance sera aussi limitée si l'on veut que l'entreprise puisse continuer de bénéficier de certains avantages fiscaux. Il n'empêche que, si l'entreprise est déjà exclue, pour d'autres raisons, du taux d'imposition réduit, alors la mise en paiement de dividende est des plus intéressantes puisque moyennant le paiement d'un précompte mobilier de 25% (dans certains cas exceptionnels 15%), celui-ci est libératoire. Cela signifie qu'il n'est plus nécessaire de déclarer ce type de revenus, sauf si le taux d'imposition marginal des revenus professionnels du dirigeant est inférieur à 25%, ce qui doit être assez rare.

5. Conclusions

a. Rémunérations et avantages tels que définis ci-dessus.

Les revenus ainsi délimités, il y aura lieu d'établir une fiche 281.20 reprenant l'ensemble des revenus.

La seule latitude qui demeure reste celle de l'attribution d'un tantième qui peut être plus ou moins important et qui permettra, le cas échéant, de faire bénéficier l'entreprise d'un taux d'imposition réduit. Ce sera néanmoins au détriment du taux de taxation des revenus du dirigeant, d'une part, et d'une hausse de la base de calcul pour la détermination des cotisations sociales, d'autre part. Il s'agit bien d'un calcul à faire et à apprécier en raison des résultats espérés.

b. Rémunérations alternatives

Le grand défaut de la rémunération telle qu'elle a été définie ci-avant réside dans une certaine rigidité. Il existe des alternatives, soit dans le cadre d'une attribution à terme, soit en vue d'une attribution immédiate.

1. Les assurances

Une assurance souscrite par l'entreprise au nom de son dirigeant peut présenter certains avantages, car les primes seront des charges déductibles dans le chef de l'entreprise à la condition que le capital soit taxé au moment de sa perception. Il s'agit néanmoins d'être attentif car généra-

lement, ces montages se font à l'aide de plusieurs conventions séparées, dont la dernière permet au dirigeant de se voir attribuer le capital constitué. Dans la mesure où ces conventions sont «mal ficelées», l'Administration aura tôt fait de requalifier les revenus perçus en arguant la simulation, en application de l'article 344 § 1° CIR92.

En tout état de cause, il s'agit d'un revenu différé dont la perception peut être aléatoire en raison des accidents pouvant survenir entre la conclusion du contrat et le moment où il sera possible de l'encaisser.

2. Les dividendes

Il s'agit d'un moyen immédiat d'améliorer ses revenus. Et l'avantage est que ce sont des revenus mobiliers, partant, il ne feront jamais d'une globalisation pour le calcul des cotisations sociales. Un autre avantage réside dans le fait que le précompte mobilier à payer est de 25 % et que ce paiement est libératoire.

Le désavantage de ce mode de rémunération consiste dans le fait que si l'entreprise bénéficie du taux d'imposition réduit, le paiement de divi-

dende est limité à 13 % du capital libéré, ce qui, dans la plupart des entreprises du type familial, en limitera fortement l'impact.

c. Attention au principe d'attraction

Ce principe consiste dans la capacité, pour l'Administration, de rassembler sous un seul vocable, des revenus d'origines diverses et de les globaliser en vue de les taxer. Ce ne pourra jamais être le cas des revenus mobiliers, car ce type de revenus bénéficie d'un régime particulier en ce qu'ils sont soumis au précompte mobilier libératoire. Mais, tel sera bien le cas de tous les autres revenus où l'Administration dispose d'une arme redoutable lui permettant de globaliser en des revenus d'une seule espèce, des revenus provenant de différentes activités. Ceci a pour effet de limiter la possibilité de déduire des charges professionnelles de divers ordres, et dès lors, et surtout, de majorer la base de calcul des cotisations sociales d'indépendant que l'on ne manquera pas de réclamer au dirigeant.

Marcel-Jean PAQUET
Président de l'IPCF



Livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf - nouvelles obligations TVA dès le 20 avril 2004 - Circulaire n° 30/2003

1. Positionnement du problème

Les personnes qui se livrent au commerce de moyens de transport neufs réalisent aussi des livraisons intracommunautaires de pareils biens.

En résumé, pour ces biens, la TVA est toujours due dans l'Etat membre d'utilisation, quelle que soit la qualité de l'acheteur (particulier, assujéti exonéré par l'article 44 du Code TVA, exploitant agricole soumis au régime particulier, assujéti franchisé, assujéti collecteur de TVA, avec droit à la déduction).

Lorsque les acquéreurs fournissent un numéro d'identification à la TVA, valablement attribué dans un autre Etat membre, le vendeur mentionne ces livraisons intracommunautaires sur le listing trimestriel y relatif.

Par ce biais, après traitement informatique, l'acquisition intracommunautaire est portée à la connaissance de l'Etat membre d'arrivée du moyen de transport.

Celui-ci dispose alors des éléments permettant la taxation.

Lorsque l'acquéreur n'est pas titulaire d'un numéro d'identification TVA dans l'Etat membre d'arrivée du moyen de transport neuf, une autre information doit être mise en place pour assurer la taxation.

Selon la circulaire n° 12 du 5 juillet 1993, le vendeur doit informer l'administration fiscale belge de pareilles ventes, lorsqu'elles concernent des bateaux et des aéronefs.

Cette circulaire vise exclusivement les livraisons intracommunautaires de bateaux et d'aéronefs neufs.

La circulaire n° 30/2003, du 19 novembre, instaure de nouvelles obligations d'information pour les vendeurs de moyens de transports neufs, lorsque ce sont des véhicules terrestres à moteur.

2. Informations

L'assujéti qui dépose des déclarations périodiques à la TVA doit dorénavant informer des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs qu'il effectue, chaque fois que l'acheteur est une personne qui

ne lui fournit pas un numéro d'identification à la TVA, valablement attribué dans un autre Etat membre.

Pour ce faire, le vendeur doit déposer à l'office de contrôle de la TVA dont il dépend :

- une copie des factures relatives à ces livraisons intracommunautaires ;
- un document d'accompagnement confectionné par ses soins.

2.1. Copies des factures

Les copies de factures émises pour les livraisons intracommunautaires de véhicules terrestres à moteur doivent reprendre les informations suivantes, par trimestre civil :

- la date de la facture ;
- l'Etat membre de destination (à défaut l'Etat membre où l'acheteur a une adresse permanente) ;
- le nom et l'adresse de l'acquéreur ;
- la valeur du bien et de ses accessoires ;
- la description du bien (marque, modèle, etc.) ;
- la date de première mise en service (si antérieure à la date de facturation) ;
- le nombre de kilomètres (si différent de zéro) ;
- le numéro du châssis ou le numéro d'identification du véhicule.

2.2. Document d'accompagnement

Le document d'accompagnement reprend le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA du vendeur.

Il indique le nombre total des factures concernées, ainsi que le nombre de ces documents pour chacun des Etats membres des acheteurs.

Les copies des factures jointes au document d'accompagnement doivent être regroupées par Etat membre.

Elles sont réunies en une seule liasse.

Le document d'accompagnement doit donc indiquer, pour chaque Etat membre, le nombre des copies de factures jointes, en plus du nombre total de toutes les copies annexées.

Ce document est daté et signé.

Le document ne doit pas être déposé lorsqu'aucune information ne concerne le trimestre, à savoir dans les deux situations suivantes :

- aucune livraison intracommunautaire visée n'a été effectuée;
- toutes les livraisons intracommunautaires sont réalisées au profit d'acheteurs ayant valablement produit un numéro d'identification d'un autre Etat membre.

3. Ventes et véhicules visés

3.1. Ventes

Seules les livraisons intracommunautaires de véhicules terrestres à moteur sont visées, dans la mesure où l'acquéreur n'a pas produit un numéro d'identification attribué valablement dans un autre Etat membre.

Il faut donc que le véhicule quitte la Belgique, Etat membre du vendeur, pour arriver physiquement dans l'Etat membre de l'acheteur.

3.2. Véhicules terrestres à moteur

Les bateaux et les aéronefs ne sont pas ici visés puisqu'ils sont déjà concernés par l'information prescrite par la circulaire n° 12 du 5 juillet 1993.

Sont particulièrement concernés par la circulaire n° 30 du 19 novembre 2003, les véhicules terrestres à moteur, d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts, destinés au transport de personnes ou de marchandises.

Il s'agit essentiellement des motos, voitures automobiles, camionnettes, camions, engins de génie civil, machines agricoles, lorsque ces véhicules sont équipés d'un moteur de la puissance précitée.

3.3. Véhicules neufs

Sont des moyens de transport neufs pour l'application des règles intracommunautaires, ceux dont la vente est effectuée dans les six mois de la date de leur première mise en service, ou qui n'ont pas parcouru six mille kilomètres.

Un véhicule de dix mois qui ne comptabilise que cinq mille kilomètres est toujours considéré comme étant neuf.

De même, une véhicule de trois mois qui a parcouru vingt-cinq mille kilomètres reste neuf pour l'application de ce qui précède.

4. Périodicité et délai de dépôt

Les informations doivent porter sur les livraisons intracommunautaires réalisées pendant chacun des trimestres civils.

Elles doivent parvenir au contrôle de la TVA dont le vendeur dépend, au plus tard le vingtième jour du mois qui suit le trimestre civil.

5. Sanctions

Tout manquement à l'obligation de dépôt des copies des factures et du document d'accompagnement est réprimé par une amende de 125 EUR par infraction.

6. Entrée en vigueur

La présente obligation d'information est à accomplir, pour la première fois, pour les livraisons intracommunautaires réalisées durant le premier trimestre de l'année 2004 et, au plus tard, le vingtième jour ouvrable du mois d'avril.



Séminaires

26/06/2004	Charleroi	Actualités fiscales ISOC	
		M. Jean Pierre RIQUET, Comptable-fiscaliste agréé IPCF,	AF
		www.juristax.be	Tél. : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04



Contact

- Cabinet comptable à Bruxelles comptant une quinzaine de personnes recherche comptable avec expérience ou stagiaire. Possibilité stage. Envoyer CV à comptabxl@perso.be
- Clientèle à céder région bruxelloise, CA annuel de +/- 35 000 EUR (47 clients : IPP, soc & Asbl). Envoyer propositions par e-mail : as.herphelin@euronet.be

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. - Avenue Legrand 45, 1050 Bruxelles • Tél. 02 626 03 80 • Fax 02 626 03 90 • E-mail : info@ipcf.be • Internet : www.ipcf.be. Rédaction : Valérie CARLIER, Geert LENAERTS, José PATTYN. Comité scientifique : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.