

# PACIOLI



## FLASH

### *Le nouveau service de ruling publie ses premières décisions*

C'est le 1<sup>er</sup> janvier 2005 que le nouveau Service des décisions anticipées a commencé ses activités. Ce service doit veiller à ce que chaque contribuable puisse obtenir préalablement la sécurité juridique concernant ses opérations futures et ce, dans un laps de temps raisonnable. Entre-temps, le Service des décisions anticipées a résorbé en grande partie l'arriéré dont il avait hérité du service précédent. Sur les 148 demandes reprises, il n'en restait en effet que 10 en suspens le 17 octobre et sur les 260 nouvelles demandes introduites en 2005, 135 ont déjà fait l'objet d'une décision.

Une première série de décisions vient à présent d'être publiée sur [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).



## **T.V.A. – Arrêt TEMCO – Critères fondamentaux de la location immobilière**

### *1. Position du problème*

Une société belge, TEMCO, accorde la jouissance d'un bâtiment conjointement à trois autres sociétés.

Dans l'intention des parties, tout bail immobilier est écarté au profit d'une autre prestation de services taxable à la T.V.A.

TEMCO porte en déduction les T.V.A. grevant des frais d'aménagement du bâtiment.

L'administration fiscale refuse cette déduction considérant qu'il s'agit d'une location immobilière exemptée et n'ouvrant aucun droit à déduction.

L'affaire est portée à l'appréciation de la Cour de Justice des Communautés Européennes (C.J.C.E. – Affaire TEMCO – C-284/03 – Arrêt du 18 novembre 2004).

A première approche, la portée de cet arrêt peut sembler limitée. Cependant, ses enseignements enracinent les critères fondamentaux de la distinction entre une location immobilière exonérée de la T.V.A., et une prestation de services susceptible de recevoir une autre qualification fiscale.

D'ailleurs, à la lumière de cet arrêt, l'administration fiscale vient de modifier sa position à l'égard des « Centres de Services » en publiant la circulaire n° 39

## S O M M A I R E

- **Flash** **1**
- **T.V.A. – Arrêt TEMCO – Critères fondamentaux de la location immobilière** **1**
- **Mouvements des réserves : bénéfiques réservés imposables (suite)** **3**
- **L'impôt de liquidation de 10 % en 2002 : le fisc persiste et signe. Que faire ?** **3**
- **La déduction pour capital à risque est mise en exécution dans l'AR/CIR 92** **9**

du 27 septembre 2005. C'est en préalable à l'analyse prochaine de cette circulaire que le présent arrêt est ici commenté.

## 2. Rappel des dispositions T.V.A.

Selon la 6<sup>ème</sup> directive, les Etats membres peuvent exonérer l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception :

- des prestations hôtelières, des locations de camps de vacances et des terrains aménagés pour camper ;
- des locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ;
- des locations d'outillages et de machines fixés à demeure ;
- des locations de coffres-forts.

De plus, les Etats membres n'ont pas le droit d'étendre le champ d'application de cette exonération pour jouissance immobilière. Par contre, il leur est loisible de faire sortir une opération de cette exonération pour la soumettre à la T.V.A.

Dans notre pays, en plus des prestations précitées, et obligatoirement taxables en vertu de la 6<sup>ème</sup> directive, sont aussi soumises à la T.V.A belge les mises à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens et le leasing-immobilier.

## 3. Principales données de l'affaire TEMCO

TEMCO est une société qui exerce une activité de nettoyage et d'entretien de bâtiments.

Elle est propriétaire d'un immeuble dans lequel elle n'a pas de siège d'exploitation.

TEMCO conclut, avec trois sociétés, trois conventions individuelles qualifiées par les parties comme des cessions. Ces conventions autorisent chaque occupant à exercer ses activités dans l'immeuble, selon une affectation décidée par TEMCO.

Les quatre sociétés font partie du même groupe financier (sociétés liées).

Les occupants n'ont aucun droit particulier sur l'immeuble.

Les conventions sont conclues pour la durée des activités des occupants, lesquels sont tenus d'utiliser les locaux exclusivement pour la réalisation de leur objet social.

TEMCO peut, à tout moment et sans préavis, exiger la libération de l'espace concédé (occupation précaire).

Le prix est essentiellement fixé par rapport au nombre de mètres carrés occupés, augmenté d'un pourcentage du chiffre d'affaires et d'un forfait par personne occupée. Les parties ont expressément exclu le bail immobilier.

Chacun des occupants dispose d'une clé d'accès au bâtiment et est soumis au règlement d'ordre intérieur pour l'accès, le nettoyage, le raccordement au téléphone, etc.

L'immeuble est sis à Bruxelles.

## 4. Arguments de la C.J.C.E.

Parmi les diverses considérations de la Cour, nous avons retenu les suivantes.

### 4.1. Autonomie de la 6<sup>ème</sup> directive

Les exonérations prévues par la 6<sup>ème</sup> directive constituent des notions autonomes du droit communautaire et doivent dès lors recevoir une définition communautaire. En d'autres termes, les diverses autres législations nationales ne sauraient faire obstacle à l'application uniforme de la T.V.A. dans les différents Etats membres (droit civil, baux commerciaux, à ferme, etc.).

### 4.2. Définition communautaire de la location d'immeuble

La location d'immeuble constitue normalement :

- une activité relativement *passive* ;
- liée au *simple écoulement du temps* ;
- et qui ne génère *pas* une *valeur ajoutée significative*.

par rapport à d'autres activités qui ont :

- *soit* un caractère d'affaires *industrielle et commerciale*, telles les activités visées par la non-exonération (parkings, hôtels, campings, etc.)
- *soit* un objet mieux caractérisé par l'exécution d'une *autre prestation que la simple mise à disposition d'un bien* (p. ex. droit d'utiliser un terrain de golf, un pont, d'installer des distributeurs de cigarettes dans un établissement commercial).

### 4.3. Durée

La durée de la location n'est pas, à elle seule, l'élément déterminant pour qualifier un contrat de location d'immeuble au sens du droit communautaire, même si la brièveté de la durée de l'hébergement peut constituer un critère approprié pour distinguer l'hébergement hôtelier de la location de pièces d'habitation.

En outre, il n'est pas indispensable que cette durée ait été fixée lors de la conclusion du contrat.

Il convient de prendre en considération la réalité des relations contractuelles.

La durée d'une location peut être réduite ou prolongée de commun accord en cours d'exécution du contrat.

#### 4.4. Rémunération

La rémunération liée strictement à la durée de l'occupation du bien semble mieux refléter le caractère passif de l'opération de location.

Il ne saurait en être déduit qu'une rémunération prenant en considération d'autres éléments imposerait d'écarter la qualification de « location de biens immeubles », lorsque les autres éléments pris en considération ont un caractère manifestement accessoire au regard de la rémunération liée à l'écoulement du temps, ou ne rémunèrent pas une prestation autre que la simple mise à disposition du bien.

#### 4.5. Occupation

Le droit d'occuper l'immeuble à titre exclusif peut être limité dans la convention (droit de visite, utilisations conjointes de parties communes, etc.).

De telles limitations n'empêchent pas une occupation exclusive à l'égard de toute autre personne non visée au contrat (les tiers ne peuvent pas faire valoir un droit sur le bien qui est l'objet du contrat de location, ce qui génère une exclusivité d'occupation).

#### 5. Arrêt de la C.J.C.E.

En substance, la Cour arrête qu'est une *location immobilière*, la convention par laquelle :

- une société octroie *simultanément*, par des contrats différents, à des sociétés qui lui sont liées
- un *droit précaire d'occupation* sur le même immeuble
- contre le paiement d'une indemnité fixée principalement en fonction de la *surface occupée*
- lorsque ces contrats, tels qu'ils sont exécutés, ont essentiellement pour objet la *mise à disposition passive de locaux* ou de surfaces d'immeubles
- moyennant une rémunération liée à l'*écoulement du temps*

*et non une prestation de services susceptible de recevoir une autre qualification.*

#### 6. Ultimes considérations

Certains cabinets spécialisés proposent des conventions à titre précaire, arguant du fait que ce seul élément fait automatiquement sortir l'opération du champ d'application de la location immobilière.

La C.J.C.E. contredit cette interprétation.

En outre, dans le cadre de la présente affaire TEMCO, si l'administration fiscale obtient gain de cause, les arguments développés par la Cour apportent une série d'enseignements auxquels l'administration a dû se rallier pour la qualification d'une opération de location immobilière.

Ainsi, elle vient notamment de modifier sa position pour la taxation des « Centres d'affaires » (circulaire n° 39 du 27 septembre 2005).

Un prochain article y sera consacré.

En effet, ces centres d'affaires se rencontrent notamment dans les secteurs suivants :

- les professions libérales (avocats, médecins, professionnels de la comptabilité, etc.) qui regroupent tout ou partie de leurs activités dans des lieux communs, avec fourniture de services appropriés tels un secrétariat permanent, des salles de rendez-vous communes, des bureaux partagés selon des heures et/ou des journées déterminées, utilisation conjointe de matériel administratif ou autre, etc.) ;
- diverses activités commerciales et/ou industrielles dans le cadre desquelles des locaux et services comparables sont mis à disposition ;
- les transports aériens, routiers, maritimes et fluviaux, notamment avec entreposage de biens et prestations de services indissociables y liées (manutention, garde, groupage, permanence téléphonique, etc.).

# Mouvements des réserves : bénéfiques réservés imposables (suite)

La première partie de cet article a été publiée dans le *Pacioli* n° 192.

## B. Quotité imposable des plus-values de réévaluation

### 1. Plus-value de réévaluation

(art. 61 CIR 92 et 61/75 ComIR)

Les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles (...) lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable (l'avis 113-3 CNC précise qu'il doit s'agir de la « valeur d'acquisition »). Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou une partie de ces activités, ils ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou par la partie concernée de ses activités d'une part, et par le caractère durable de la plus-value d'autre part.

Les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique III du Passif « Plus-value de réévaluation » et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles sont afférentes ne sont pas réalisés.

22/23/ 24/08	Immobilisations corporelles	100,00	
1210	à Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles		100,00

Cette opération n'entraîne aucune modification sur la situation fiscale à l'inverse de l'amortissement de cette réévaluation.

### 2. Amortissement de la réévaluation

Si la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements calculés selon le plan établi (Art. 28 § 1 loi du 30.01.2001) aux fins d'en répartir la prise en charge sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'immobilisation.

Amortissement de la valeur d'acquisition augmentée de la valeur de réévaluation – pendant la période d'utilisation résiduelle.

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles (valeur d'acquisition)	600,00	
6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles (sur la partie réévaluée)	20,00	
22/23/ 24/09	à Amortissements actés		620,00

L'amortissement de la partie réévaluée est donc prise en charge en résultats.

### 3. Situation fiscale correspondante

En vertu de l'article 61 CIR 92, les amortissements déductibles à titre de frais professionnels sont calculés sur la valeur d'investissements ou de revient des éléments amortissables, les amortissements afférents aux réévaluations pratiquées doivent être ajoutés aux bénéfiques imposables.

Cet ajustement s'opère par le biais du mouvement des réserves et non par le tableau de dépenses non admises.

#### Ex. 1er Exercice

Page 2

1 – Réserves

#### A BENEFCES RESERVES IMPOSABLES

	Situation au début de la période imposable	Situation à la fin de la période imposable
b) Quotité imposable des plus-values de réévaluation	0	20,00

### 4. Plus-value exprimée non réalisée

L'article 190 CIR 92 prescrit que la plus-value de réalisation est, et reste exonérée tant qu'elle figure à un compte distinct du passif, et aussi longtemps que les biens auxquels ils sont afférents ne sont pas réalisés.

#### Ex. 2me Exercice

#### B BENEFCES RESERVES EXONERES

	Situation au début de la période imposable	Situation à la fin de la période imposable
	100,00	303
	200,00	318

## 5. Transfert de la plus-value exprimée

(Art. 57 C.SOC.)

Les plus-values peuvent :

1. être transférées aux réserves à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value ;
2. être incorporées au capital ;
3. en cas de moins-value ultérieures, être annulées à concurrence du montant non encore amorti de la plus-value.

Ex. Transfert aux réserves indisponibles

I A Bénéfices réservés imposables	Début	Fin
b Quotité imposable des plus-values de réévaluation	20,00	0
d Réserves indisponibles	0	20,00

I B Bénéfices réservés exonérés	Début	Fin
c Plus-values exprimées non réalisées	200,00	303
		100,00
		318

## C. Réserve légale

(Art. 319 – 428 – 616 C.Soc.)

L'assemblée générale fait annuellement sur les bénéfices nets un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve a atteint le dixième du capital social.

*Note :* Sauf en ce qui concerne les valeurs affectées à la réserve légale qui, par cette affectation, perdent le caractère de bénéfice pour acquérir celle d'accroissement en capital, les bénéfices affectés à d'autres réserves supplémentaires ou complémentaires ne perdent jamais le caractère de bénéfice et ne cessent pas d'être susceptibles de distribution dans les limites prévues par le pacte social. (Cass. 9.10.52 – Arr. Cass. 1953, 42 Rev. Prat. 10 C 1954 n° 4340-17)

## Calcul du montant de la réserve légale

Le prélèvement d'un vingtième doit s'opérer sur les bénéfices de l'exercice préalablement diminués des éventuelles *pertes* reportées.

La société constituée au capital de 18.600,00 réalise un bénéfice au 31.12.2003 de 5.680,00. Au 31.12.2002 la réserve légale constituée est de 1.627,00 et la perte reportée (CPT 141) de 380,00.

La réserve légale se calcule :

Bénéfice de l'exercice	5.680,00
Déduction des pertes antérieures	- 380,00
base du calcul de la Rés. Lég. 5%	5.300,00 = 265,00

Néanmoins, l'obligation de constituer une réserve légale est limitée à 233,00 EUR (1.860,00 – 1.627,00). Le surplus de 32,00 EUR (265,00 – 233,00) perd son caractère obligatoire.

## D/E/F Réserves, bénéfice et perte reportés

Il s'agit des Réserves indisponibles et des réserves disponibles. Elles sont constituées principalement lors de l'affectation des résultats et lors de l'assemblée générale des actionnaires. Elles se retrouvent dans la comptabilité des sociétés.

### a. Achat d'action ou de parts propres (CPT 1310)

Art. 623 C.Soc. – Aussi longtemps que les actions ou parts bénéficiaires sont comptabilisées à l'actif du bilan (CPT 50), une réserve indisponible doit être constituée, dont le montant est égal à la valeur à laquelle les actions ou parts bénéficiaires acquises sont portées à l'inventaire.

Achats d'actions propres			
50	Actions ou parts propres	10.000,00	
550	à Etablissements de crédit		10.000,00

Constitution de la réserve indisponible			
6921	Dotations aux autres réserves	10.000,00	
ou			
1330	Réserves disponibles		
1310	à Réserves indispon. pour actions propres		10.000,00

En cas d'annulation des actions ou parts bénéficiaires, la réserve indisponible est supprimée. Si cette réserve n'a pas été constituée, les réserves disponibles doivent être diminuées à due concurrence et à défaut de pareilles réserves. Le capital sera réduit par l'assemblée générale convoquée au plus tard avant la clôture de l'exercice en cours.

Annulation de la réserve indisponible			
1310	Rés. indisponible pour actions propres	10.000,00	
50	à Actions ou parts propres		10.000,00

S'il n'y a pas de réserve indisponible			
1020	Capital amorti	10.000,00	
50	à Actions ou parts propres		10.000,00

Suivant certaines dispositions voulues par les fondateurs dans les statuts, des réserves indisponibles peuvent être prescrites.

## b. Les réserves disponibles

Ce sont les réserves dont l'assemblée générale a le pouvoir d'affectation ou de prélèvement.

### Mouvements des réserves

Ces différents comptes 131 – 133 et 140 se présentent de façon identique dans le Cadre des mouvements des réserves.

#### Exemple

Le bilan de la SPRL présente le passif suivant au 31.12.2002 :

- 100 Capital souscrit – réellement libéré	18.600,00
- 130 Réserve légale	1.627,00
- 131 Réserve indisponible	10.000,00
- 132 Réserve immunisées	4.500,00
- 133 Réserves disponibles	22.000,00
- 141 Pertes reportées	(380,00)

L'assemblée générale approuvant le bilan au 31.12.2003 décide des affectations suivantes :

résultats de l'exercice	5.680,00
- à la réserve légale	233,00
aux réserves indisponibles	4.221,00
report à nouveau	846,00
TOTAL	5.300,00

6900	Perte reportée de l'exercice précédent	380,00	
1410	à Pertes reportées		380,00
6120	Dotation à la réserve légale	233,00	
6921	Dotation aux autres réserves	4.221,00	
6939	Bénéfice reporté	846,00	
130	à Réserve légale		233,00
133	Réserves disponibles		4.221,00
140	Bénéfice reporté		846,00

### Situation fiscale correspondante

Page 2

1 – Réserves

#### A BENEFICES RESERVES IMPOSABLES

	Situation au début de la période imposable	Situation à la fin de la période imposable
c) Réserves légales	1.627,00	1.860,00
d) Réserves indisponibles	10.000,00	10.000,00
e) Réserves disponibles	22.000,00	26.221,00
f) Résultat reporté		
. bénéfice		846,00
. perte (en rouge)	(380,00)	
	33.247,00	38.927,00

# 5.680,00

Attention les Réserves immunisées n'interviennent pas dans le cadre I A Bénéfices réservés imposables, mais bien dans le cadre B Bénéfices réservés exonérés (voir plus bas).

### Cas particulier des Réserves immunisées

Les réserves étant exonérées, elles n'apparaissent pas au cadre A des mouvements des réserves imposables.

#### 132 Réserves immunisées

- 1320 Rés. imm. Taxation étalée des plus-values réalisées CODE 305
- 1321 Rés. imm. Plus-values sur véhicules d'entreprise CODE 306
- 1322 Rés. imm. Plus-values sur navires CODE 307
- 1323 Rés. imm. Réserves d'investissement CODE 308
- 1324 Rés. imm. Transports collectifs (20%) CODE 310
- 1325 Rés. imm. Autres éléments exonérés CODE 310

Un prélèvement sur ces Réserves est crédité à un compte 78 de la rubrique des Résultats – et ne peut apparaître distinctement au Code 1.A du mouvement des réserves taxables. Il sera englobé dans le résultat à affecter en fin d'exercice.

1320	Rés. imm. Taxation étalée des plus-values réalisées	66,00	
1681	Impôts différés	34,00	
7800	à Prélèvements sur les impôts différés		34,00
7809	Prélèvements sur Rés. imm.		66,00

Toutefois, si la quotité de la plus-value devenue imposable n'était pas transférée au compte de résultat, elle devrait être ajoutée aux réserves taxées en corrélation avec la diminution des réserves exonérées.

#### B BENEFICES RESERVES EXONERES

	Situation au début de la période imposable		Situation à la fin de la période imposable	
e) Taxation étalée des plus-values réalisées	600,00	305	534,00	320

(A suivre)

Georges Honoré  
Membre de la Commission de Stage I.P.C.F.



# L'impôt de liquidation de 10% en 2002 : le fisc persiste et signe. Que faire ?

## L'historique – La problématique

Jusqu'en 2002, en cas de dissolution d'une société, aucun impôt supplémentaire n'était dû sur les bénéfices si ces derniers avaient déjà été soumis à l'impôt des sociétés. La loi du 24.12.2002 (*Moniteur belge* du 31.12.2002), a instauré à partir du 01.01.2002, un impôt de liquidation (sous la forme d'un précompte mobilier) de 10%. Quelques contribuables ont contesté cette mesure devant la Cour d'arbitrage qui a finalement considéré que l'impôt de liquidation n'était pas dû pour les liquidations intervenues en 2002 (arrêts 109, 110 et 111/2004 du 23 juin 2004, *M.B.* 13.07.2004). En revanche, le supplément de 10% est bel et bien dû pour les liquidations clôturées à partir du 01.01.2003.

L'impôt de liquidation retenu pour les liquidations clôturées en 2002 – précompte mobilier de 10% payable au plus tard le 15.01.2003 – n'a été remboursé, après réclamation, que fin 2004 ou début 2005. Curieux, mais vrai : l'Administration fiscale n'a pas payé l'intérêt moratoire légal de 7%.

En outre, cette même Administration fiscale a publié le 4 mai 2005, une circulaire administrative dans laquelle elle indique que ces revenus étaient quand même imposables, non par la retenue d'un précompte mobilier de 10%, mais par le biais de la déclaration à l'impôt des personnes physiques relative aux revenus de 2002, tout en concédant que cette déclaration fiscale ne prévoyait pas de code pour la déclaration de ces revenus. Cette affirmation est cependant fautive, puisque le Code des impôts sur les revenus dispose lui-même explicitement que les revenus pour lesquels un précompte mobilier a été acquitté ou qui sont exonérés de précompte mobilier en vertu de dispositions légales et réglementaires, ne doivent pas être mentionnés dans la déclaration fiscale et sont donc définitivement libres d'impôts (art. 313 du CIR). La Cour d'arbitrage a considéré que c'est uniquement pour 2002 qu'il n'y avait pas lieu de retenir un précompte mobilier, de sorte qu'une base légale d'exonération a même été confirmée. L'Administration fiscale n'en méconnaît pas moins la disposition légale de l'article 313. Encore plus curieux, mais toujours aussi vrai : alors que la déclaration fiscale ne prévoyait pas de code et alors que ces revenus étaient exonérés (uniquement jusqu'en 2002) de précompte mobilier et d'impôt, le fisc prélève à présent le précompte mobilier de 10% ainsi que la taxe communale additionnelle, qui s'élève à +/- 7% ! Concrètement, l'impôt à payer est dès lors supérieur au montant remboursé fin 2004. Le fisc dit lui-même que ces revenus doivent être mentionnés sous le code 164 de la déclaration fiscale, à savoir celui des « *Dividendes*

*d'origine étrangère sans précompte mobilier, imposables au taux de 10%* ». Or, il est on ne peut plus clair que ces bonis de liquidation belges n'ont pas leur place sous ce code.

## Que faire ?

L'Administration fiscale va vous envoyer un « avis de rectification » dans lequel il sera indiqué que le boni de liquidation sera imposé à l'impôt des personnes physiques. Normalement – et logiquement – aucune majoration ne sera appliquée. Il convient à coup sûr, de réagir dans le mois et par écrit, en marquant son « *net désaccord* » qui doit être mentionné sur l'avis de rectification envoyé. Bien que la motivation de ce désaccord ne soit pas requise à strictement parler, il est préférable d'en préciser le motif, c'est-à-dire la non-imposabilité sur la base de l'arrêt de la Cour d'arbitrage et de l'article 313 du CIR. La déclaration fiscale ne prévoit d'ailleurs pas de code pour l'indication de ces revenus.

Étant donné qu'il n'est pas exclu que l'Administration fiscale fasse amende honorable et revoie son point de vue, une réaction trop rapide n'est pas souhaitable en l'espèce, mais vous ne devez certainement pas dépasser le délai d'un mois pour faire connaître votre désaccord. La *réclamation* doit être introduite dans les trois mois suivant la réception de l'avertissement-extrait de rôle... et, selon toute probabilité, il y a aura lieu d'introduire une procédure devant le tribunal afin d'entendre logiquement le juge considérer que :

- l'Administration fiscale a dépassé les bornes;
- que les intérêts moratoires sont dus par les pouvoirs publics à partir du jour du paiement indu (cf. application des art. 418, 419, 4° et 261 du CIR, et des art. 1378 et 1382 du Code civil). Ce dernier point requiert cependant un travail juridique précis et il serait préférable de choisir la voie à suivre en concertation avec tous les avocats intervenants.

Il est inacceptable que le fisc spéculé sur le fait que les contribuables, en raison de leur âge (qui ne supporte plus les soucis) et en raison du coût, n'intenteront pas une procédure judiciaire. Le fisc centralise *a priori* déjà tous les cas. Les contribuables ont intérêt, eux aussi, à s'organiser et à unir leurs forces. Il est bien évident que l'avis du comptable (-fiscaliste) et de l'avocat de la société liquidée en 2002 sont primordiaux dans ce contexte.

José Haustraete  
Membre de la Chambre exécutive néerlandophone de l'IPCF  
Professeur à l'Université de Gand

# La déduction pour capital à risque est mise en exécution dans l'AR/CIR 92

A partir de l'exercice d'imposition 2007, les entreprises peuvent bénéficier d'une déduction fiscale pour capital à risque (déduction des intérêts notionnels) (voir aussi l'article publié dans *Pacioli* n° 191). Celle-ci a été introduite par une Loi du 22 juin 2005. L'arrêté royal du 17 septembre 2005 vise à insérer certaines dispositions dans l'AR/CIR 92 en exécution de cette Loi du 22 juin 2005. En effet, l'AR fixe notamment les modalités de calcul de la déduction fiscale pour la première période imposable d'une société ainsi que le taux applicable si une période imposable a une durée supérieure ou inférieure à douze mois. Par ailleurs, l'arrêté actualise l'AR/CIR 92 en tenant compte des modifications qui ont été apportées par certaines dispositions de la Loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses (provisions techniques des entreprises d'assurances), par certaines dispositions de la Loi-programme du 2 août 2002 (tax shelter) et par certaines dispositions de la Loi du 24 décembre 2002 (réserve d'investissement).

## *Variation des éléments d'actif et de passif*

Lorsqu'une société dispose d'un ou de plusieurs établissements à l'étranger, la déduction fiscale n'est pas applicable aux capitaux propres de cette société qui sont imputables à ces établissements. Afin de rectifier les variations de ces capitaux propres, le nouvel article 73<sup>4</sup>*quinquies* AR/CIR 92 stipule que le capital à risque est augmenté ou diminué du montant de ces variations calculées en moyenne pondérée. Le législateur considère que ces variations ont pris place le premier jour du mois civil qui suit celui de leur survenance.

## *Première période imposable*

Le nouvel article 73<sup>4</sup>*sexies*, § 1 du l'AR/CIR 92 dispose que le capital à risque à prendre en considération comme

valeur de début de la première période imposable d'une société est déterminé en tenant compte de tous les éléments visés à l'article 205<sup>ter</sup>, §§ 1er à 5, du CIR 92, lors de la constitution de cette société.

## *Période imposable d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois*

Si une période imposable est plus longue ou plus courte que douze mois, le taux du capital à risque est multiplié par une fraction dont le numérateur est égal au nombre de jours total de la période imposable et le dénominateur est égal à 365.

## *Les établissements belges des sociétés étrangères*

Les établissements belges des sociétés étrangères peuvent bénéficier de la déduction pour capital à risque s'ils établissent des comptes annuels et tiennent des livres comptables conformément aux règles comptables. Dans ce cas, la déduction pour capital à risque est déterminée sur la base de ces comptes annuels et livres comptables. De plus, si ces établissements ne sont pas tenus d'établir des comptes annuels et de tenir des livres comptables, ils bénéficient néanmoins de la déduction pour capital à risque si ils tiennent volontairement une comptabilité se conformant aux règles comptables pour les succursales des sociétés étrangères.

## *Adaptations*

L'AR du 17 septembre 2005 insère également un nouvel article 77<sup>bis</sup> dans l'AR/CIR 92, qui précise que la déduction pour capital à risque s'opère sur les soldes des bénéficiaires après la déduction des revenus définitivement taxés et avant la récupération des pertes antérieures et la déduction pour investissement.

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

Réalisée en collaboration avec les Editions Kluwer