

SOMMAIRE

Page 1

LE MOT DU PRÉSIDENT...
UNE BONNE CUVÉE
AGENDA

Pages 2-3

LES NOUVELLES RÈGLES
DE FACTURATION ET DE
T.V.A. DEPUIS LE 1^{ER}
JANVIER 2013

Pages 4-8

QUELQUES ACTUALITÉS
"ISOC." EN MATIÈRE DE
FISCALITÉ DES REVENUS
MOBILIERS

Trimestriel N° 01/2013

CHAMBRE BELGE
DES COMPTABLES
& EXPERTS-COMPTABLES
rue Saint-Nicolas 70
4000 LIÈGE

- GRATUIT -

Découvrez votre Bulletin Info en
ligne...

@ vos souris ! www.cbcec.be

- Union professionnelle
- Bulletins CBCEC Info

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur
veillent à la fiabilité des informations pu-
bliées, lesquelles ne pourraient toutefois
engager leur responsabilité.

LE MOT DU PRÉSIDENT...

Ce trimestre écoulé a été assez riche en événements divers. En effet, une fois n'est pas coutume, le Conseil d'Administration avait proposé de modifier les statuts de la CBCEC Liège. Ces modifications portaient notamment sur la composition du C.A. qui, à terme (au plus tard lors de l'A.G. ordinaire de 2015), sera réduite à un nombre maximum de 12 membres contre 20 auparavant. L'A.G. extraordinaire du 19 février 2013 a approuvé ces modifications.

Une semaine plus tard se tenait l'A.G. ordinaire de notre Union Professionnelle. Lors de celle-ci, les administrateurs suivants ont vu leur mandat reconduit pour une période de quatre ans : Mesdames Patricia LUX et Angélique TIBO, et Messieurs Jean-Marie CONTER, Yves DRAPIER, Léon LESENFANTS, Philippe MEULEMAN, et Jean-Paul MUND. Suite aux dispositions statutaires, ne pouvaient se représenter pour un nouveau mandat Messieurs Jean PAQUET et Pol REMACLE. Je les remercie pour le dévouement qu'ils ont toujours témoigné à l'égard de notre Union. L'Assemblée Générale a par ailleurs décidé de maintenir la cotisation annuelle à 50,- €.

Lors de ce trimestre, tout comme il y a trois ans, l'IEC est allé à la rencontre de ses membres dans les différentes provinces. Durant ce « road-show », un accent particulier a été mis sur la « Revue Qualité ». Il ne fait aucun doute que cette « Revue Qualité » ne poursuit qu'un seul but : maintenir et accroître le niveau professionnel de nos cabinets en accompagnant les membres dans cette démarche. L'Institut s'engage à mettre à la disposition de ses membres tous les outils et ressources nécessaires au bon accomplissement de la mise en place de la Qualité dans nos cabinets, sans qu'il soit déjà question de sanctions. Notre Union Professionnelle restera attentive à cette question qui continue de soulever la polémique parmi ses membres.

Bonnes fêtes de Pâques à tous.

Yves DRAPIER
Président CBCEC Liège

UNE BONNE CUVÉE À LA CBCEC :

La rentrée 2012-2013 est très bonne, nous enregistrons 305 inscriptions dont 117 en première année de la section « Comptabilité », 12 en première « Conseil fiscal » et 42 en première expertise.

A NOTER DANS VOS AGENDAS :

La C.B.C.E.C. vous propose les mises à jour fiscales du vendredi après-midi :

- **29 mars 2013** - Baudouin THIRION
"Nouveautés TVA"
- **17 mai 2013** - Roland ROSOUX
"Nouveautés I.P.P. - Partie II"
- **3 mai 2013** - Roland ROSOUX
"Nouveautés I.P.P. - Partie I"
- **7 juin 2013** - Roland ROSOUX
"Nouveautés I.SOC"

L'A.S.B.L. Etudes et Expansion organise (également le vendredi) :

- **19 avril 2013** - "La gestion R.H.
face à la gestion budgétaire"
- **14 juin 2013**
Jean-Michel JAVAUX (conférence)

Plus d'information sur leurs sites respectifs : www.cbcec.be
www.etudes-expansion.be

LES NOUVELLES RÈGLES DE FACTURATION ET DE T.V.A. DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2013

Introduction

Depuis le 1^{er} janvier 2013, un certain nombre de règles nouvelles sont entrées en vigueur en matière d'obligation de facturation.

Le présent article vise à donner un descriptif de ces règles nouvelles, en les comparant dans la mesure du possible aux règles anciennes.

Obligation de facturation

Avant

L'obligation de facturation concernait tous les assujettis à la T.V.A., à l'exception des assujettis exemptés par l'art. 44 du Code T.V.A. (art. 53 § 2 ancien Code T.V.A.).

Depuis le 1^{er} janvier 2013

L'obligation de facturation concerne tous les assujettis à la T.V.A., à l'exception des assujettis exemptés par l'art. 44 du Code T.V.A. et des assujettis repris à l'art. 135 § 1^{er}, a) à g) de la directive 2006/112/CE (nouvel art. 53 § 2 Code T.V.A.).

Concrètement, ce changement signifie que les secteurs des banques et des assurances ne sont plus soumis aux règles T.V.A. en matière de facturation, ce qui ne signifie pas que ces secteurs sont dispensés de toute facturation. Ils doivent désormais respecter des règles qui leur sont propres, eu égard à leurs spécificités.

Mentions obligatoire sur la facture

Les mentions obligatoires sur la facture n'ont pour la plupart pas subi de modification. Toutefois, l'harmonisation européenne a imposé certains changements lorsque la T.V.A. est due par le cocontractant, ainsi que pour des régimes particuliers.

T.V.A. due par le preneur

L'art. 51 § 2 du Code de la T.V.A. prévoit un certain nombre de circonstances pour lesquelles la T.V.A. est due par le cocontractant. Tel est le cas par exemple pour les prestations de services intracommunautaires entre assujettis, lorsque le prestataire n'est pas identifié dans l'Etat membre du preneur assujetti, et que la prestation de services est localisée dans cet Etat membre en exécution de l'art. 21 § 2 du Code T.V.A.

Auparavant, il fallait indiquer la mention « Taxe à acquitter par le cocontractant – art. 51 § 2 Code T.V.A. », ou une référence à la disposition équivalente de la directive 2006/112/CE.

A partir du 1^{er} janvier 2013, la mention « **Auto liquidation** » doit impérativement être indiquée sur la facture (art. 5 AR n° 1). Il est souhaitable d'ajouter une référence à l'art. 51 § 2 du Code T.V.A., ou à l'article correspondant de la directive 2006/112/CE, même si celle-ci n'est plus obligatoire. En effet, cette référence facilite le travail du comptable, et lui permet d'identifier plus facilement les opérations à reprendre en case 44 de la déclaration T.V.A., et sur le listing intracommunautaire.

Art. 20 AR n° 1

L'art. 20 de l'AR n° 1 organise un système de report de perception pour les travaux immobiliers réalisés par un assujetti déposant pour un autre assujetti déposant.

Auparavant, il fallait indiquer la mention « Taxe à acquitter par le cocontractant – arrêté royal n° 1 art. 20 »

A partir du 1^{er} janvier 2013, la mention « **Auto liquidation** » doit impérativement être indiquée sur la facture (art. 20 AR n° 1). Il est souhaitable d'ajouter une référence à l'art. 20 de l'AR n° 1, même si celle-ci n'est plus obligatoire. En effet, cette référence facilite le travail du comptable, et lui permet d'identifier plus facilement les opérations à reprendre en case 45 de la déclaration T.V.A., et sur le listing "clients".

Agences de voyages

Les agences de voyages obéissent à un régime de taxation particulier (art. 20 § 2 Code T.V.A., AR n° 35).

Désormais, toutes les factures émises par les agences de voyages doivent porter référence spécifique à ce régime particulier. La facture doit comprendre la mention « Régime particulier – agences de voyages » (art. 5 AR n° 1).

Régime de la marge

Un régime particulier, dit de la marge, s'applique aux biens d'occasion (dont les voitures), antiquités, objets d'art et de collection (art. 58 § 4 Code T.V.A., AR n° 53).

Jusqu'à présent, la facture devait comporter la mention « Livraison soumise au régime particulier de la marge bénéficiaire, T.V.A. non déductible » (art. 8 AR n° 53). Cette disposition reste applicable.

Il faut désormais en outre ajouter une des trois mentions suivantes, en fonction de la nature du bien vendu : « Régime particulier – Biens d'occasion » ou « Régime particulier - Objets d'art » ou « Régime particulier – Objets de collection ou d'antiquité » (art. 5 AR n° 1).

Self-billing

Le self-billing est une modalité particulière de facturation, où la facture n'est pas établie par le fournisseur ou prestataire, mais bien par le client assujetti.

Désormais, le recours au self-billing doit être expressément indiqué sur la facture par la mention « auto facturation » (art. 5 AR n° 1).

Facturation électronique

Depuis le 1^{er} janvier 2013, la réglementation européenne interdit aux Etats-membres d'imposer un système déterminé de transmission de la facture par voie électronique.

Cette interdiction est sans importance au niveau belge, puisque la Belgique avait renoncé dès 2010 à imposer un tel système spécifique (art. 53 octies Code T.V.A.).

Moment de la facturation

Auparavant

La facture devait être délivrée au plus tard le 5^{ème} jour ouvrable du mois qui suit le moment de la livraison de biens ou de la prestation de services.

En cas de paiement total ou partiel du prix avant ce moment de la livraison de biens ou de la prestation de services, la facture devait être délivrée au plus tard le 5^{ème} jour ouvrable du mois qui suit le paiement.

A partir du 1^{er} janvier 2013

Depuis le 1^{er} janvier 2013, la facture doit être délivrée au plus tard le 15^{ème} jour du mois qui suit le moment de la livraison de biens ou de la prestation de services (art. 4 AR n° 1)

En cas de paiement total ou partiel du prix avant ce moment de la livraison de biens ou de la prestation de services, la facture doit être délivrée au plus tard le 15^{ème} jour du mois qui suit le paiement.

Le délai de facturation est donc légèrement allongé, et se termine désormais toujours à une date fixe, le 15^{ème} jour du mois qui suit.

Attention toutefois que les délais de dépôt de la déclaration T.V.A. et de paiement de la T.V.A. due n'ont pas été allongés. Il faut dès lors être attentif au fait que le nouveau délai de facturation ne laisse que 5 jours au comptable pour encoder les factures, établir la déclaration T.V.A., l'adresser au SPF Finances, communiquer au client le montant à payer. Ce délai est encore raccourci lorsqu'il faut tenir compte des délais bancaires pour le paiement. En effet, le moment de l'opération ou du paiement détermine l'exigibilité de la T.V.A., et donc le moment où elle doit être déclarée et payée, indépendamment de la date de la facture.

La facture n'est plus une cause d'exigibilité de la T.V.A.

Modification légale

Depuis le 1^{er} janvier 2013, la facture n'est plus une cause d'exigibilité de la T.V.A. (modification des art. 16 et 17 du Code T.V.A. pour les livraisons de biens, 22 et 22 bis du Code T.V.A. pour les prestations de services).

Cette modification d'apparence anodine a un impact, non seulement pour le fournisseur ou prestataire, mais aussi pour le client assujetti déposant.

Impact pour le fournisseur ou prestataire

On pourrait croire que le fournisseur ou prestataire ne serait plus tenu de déclarer les factures établies avant le moment de la livraison de bien ou prestation de service, ou avant tout paiement par le client.

Il n'en n'est rien. En effet, il ne faut pas oublier que le législateur a établi une présomption légale : tout qui porte en compte une T.V.A. sur une facture est redevable de cette T.V.A., même si elle ne correspond à aucune livraison de biens ou prestation de

services (art. 51 § 1^{er}, 3^o Code T.V.A.). Cette disposition a été complétée pour préciser que celui qui établit une facture est redevable de la T.V.A. reprise en compte sur cette facture au moment de l'émission de cette facture.

Ainsi donc, pour le fournisseur ou prestataire, il faut déclarer et payer la T.V.A. reprise sur les factures émises, même si cette T.V.A. n'est pas (encore) exigible.

Impact pour le client assujetti

Un client assujetti ne peut déduire la T.V.A. qui lui est portée en compte qu'à partir du moment où cette T.V.A. est exigible dans le chef du fournisseur ou prestataire (art. 2 AR n° 3).

La facture n'étant plus une cause d'exigibilité de la T.V.A., le droit à déduction ne naît plus au moment de l'établissement de cette facture. Le client assujetti doit donc prouver, pour pouvoir exercer son droit à déduction, qu'une cause d'exigibilité est intervenue, soit le moment de la livraison de biens ou prestation de services, soit le paiement de ladite facture. Seule cette preuve lui donne désormais le droit à déduction.

Il s'agit d'une situation nouvelle qui complique considérablement le travail du comptable, puisqu'il n'est plus possible d'opérer le droit à déduction sur base de la seule facture. Le cas échéant, lorsqu'une cause d'exigibilité de la T.V.A. n'est pas encore intervenue, le comptable va devoir enregistrer la facture sans opérer le droit à déduction, puis modifier l'enregistrement de cette facture pour opérer le droit à déduction lorsque la T.V.A. devient exigible dans le chef du fournisseur ou prestataire.

Entrée en vigueur postposée d'un an

On le voit, la modification des causes d'exigibilité de la T.V.A. complique la situation. C'est pourquoi l'administration admet une période transitoire d'un an (décision E.T.123.563 du 19 décembre 2012).

Durant cette période transitoire, les anciennes règles peuvent toujours être appliquées par les assujettis. Toutefois, il leur est déjà loisible d'appliquer les nouvelles règles s'ils le souhaitent.

En ce qui concerne les acomptes, l'administration autorise désormais les assujettis à réclamer le paiement de ces acomptes au moyen de documents autres qu'une facture, à condition que ces documents ne mentionnent aucune T.V.A., ni aucune cause d'exemption de T.V.A. La facturation doit évidemment intervenir après le paiement de l'acompte. Cette tolérance vise à éviter aux fournisseurs et prestataires de devoir préfinancer la T.V.A. sur les acomptes. Rien ne dit qu'elle sera prorogée au-delà du 31 décembre 2013.

Pour le client assujetti, l'administration admet, lorsqu'il est redevable de la T.V.A. (par exemple application de l'art. 20 AR n° 1), qu'il ne doit acquitter la T.V.A. due qu'au moment où il peut faire valoir son droit à déduction. Attention toutefois que rien ne dit que cette tolérance sera prorogée au-delà du 31 décembre 2013.

L'administration annonce une nouvelle décision définitive concernant l'exigibilité de la T.V.A. pour le premier trimestre 2013. Il convient donc de rester attentif...

Patrick COUPEZ
Professeur CBCEC

QUELQUES ACTUALITÉS "ISOC." EN MATIÈRE DE FISCALITÉ DES REVENUS MOBILIERS

La Belgique s'est engagée, vis-à-vis des Institutions européennes, à faire descendre, dès 2012, le déficit de l'ensemble des pouvoirs publics, et ce en vue d'atteindre l'équilibre budgétaire en 2015. Pour atteindre ses objectifs budgétaires, le gouvernement a déjà pris toute une série de mesures qui concernent aussi bien l'impôt des sociétés que la fiscalité des revenus mobiliers.

Rappel des mesures fiscales les plus importantes pour les entreprises et leurs dirigeants.

1. Plus-values réalisées sur actions ou parts

1.1. Loi-programme du 29 mars 2010

C'est par une majoration de la situation de début des bénéfices réservés imposables que s'effectue l'exonération des plus-values réalisées sur actions ou parts (article 192, § 1^{er}, alinéa 1 CIR 92 et article 74, alinéa 2, 1^o AR/CIR 92).

Pour bénéficier de cette exonération, une condition est requise :

« ... actions ou parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduits des bénéfices en vertu de l'article 202, § 1^{er}, et 203. »

La loi-programme (I) du 29 mars 2012 vient compléter cette disposition en y ajoutant une condition supplémentaire (une condition de détention), à savoir qu'il faudra désormais que les actions ou parts réalisées aient été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an. Si ce délai n'est pas respecté, une taxation réduite est prévue.

C'est ainsi que les plus-values réalisées sur actions ou parts, qui ne peuvent pas bénéficier de l'exonération parce que la durée de détention d'un an n'est pas rencontrée, sont imposables à un taux de 25 % (nouvel article 217 CIR 92). Ce taux est à majorer de 3 centimes additionnels de contribution complémentaire de crise.

Précisons, toutefois, que les plus-values réalisées sur actions ou parts qui ne bénéficient pas de l'exonération prévue à l'article 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CIR 92 parce qu'elles sont réalisées sur des actions ou parts dont les revenus éventuels ne sont pas susceptibles d'être déduits des bénéfices au titre de R.D.T. restent imposables au taux ordinaire de l'I.Soc., quelle que soit la durée de détention des actions ou parts.

Cette nouvelle disposition est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013 ainsi qu'aux plus-values réalisées à partir du 28 novembre 2011 au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la loi au MB (soit le 6 avril 2012) et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012.

On relèvera que, même si les plus-values réalisées « à court terme » sont taxables au taux de 25 %, les moins-values subies « à court terme » maintiennent leur statut de D.N.A.

1.2. Loi-programme du 27 décembre 2012

La loi-programme du 27 décembre 2012 instaure une nouvelle taxe de 0,40 % sur les plus-values sur actions ou parts.

Cette nouvelle mesure vise à soumettre à l'I.Soc., à un taux de 0,412 % (contribution complémentaire de crise incluse), les plus-values sur actions ou parts détenues depuis plus d'un an par des sociétés qui ne peuvent pas être considérées comme des P.M.E.

Il s'agit d'une imposition forfaitaire : ni la compensation des pertes ni les déductions ne peuvent diminuer l'assiette d'imposition ou l'annihiler.

Cette nouvelle disposition est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2014.

1.3. Plus-values sur actions ou parts : 4 régimes différents

Dès lors, en matière de plus-values sur actions ou parts, 4 régimes peuvent être envisagés :

- exonération totale pour les plus-values réalisées par les P.M.E. qui satisfont aux conditions (période de détention et conditions qualitatives de déduction en tant que R.D.T.) ;
- imposition au taux de 0,412 % pour les plus-values réalisées par les sociétés autres que les P.M.E. qui satisfont à toutes les conditions (période de détention et conditions qualitatives de déduction en tant que R.D.T.) ;
- imposition au taux de 25,75 % pour les plus-values sur actions qui satisfont aux conditions qualitatives de déduction en tant que R.D.T. mais pas à la condition de détention ;
- imposition au taux de 33,99 % pour les plus-values sur actions qui ne satisfont pas aux conditions de déduction en tant que R.D.T.

2. Taxation étalée des plus-values réalisées

L'article 47 CIR 92 prévoyait dans son ancienne formulation que certaines plus-values réalisées sur des immobilisations incorporelles ou corporelles pouvaient faire l'objet d'une taxation étalée à la condition qu'un montant égal à l'indemnité ou à la valeur de réalisation soit réemployé (réinvesti). Il était aussi prévu que ce réemploi devait revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles amortissables, utilisées en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnelle.

La Commission européenne a toutefois estimé que la Belgique, en subordonnant la taxation étalée des plus-values à la condition que le montant de l'indemnité reçue ou la valeur de réalisation soit réinvesti dans une immobilisation utilisée en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnelle, ne respectait pas ses engagements en vertu de l'accord sur l'Espace Economique Européen.

En conséquence, le législateur adapta la législation : dès lors, pour les plus-values réalisées à partir de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2012, le remploi peut revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles amortissables, utilisées pour l'exercice de l'activité professionnelle tant dans les autres Etats-membres de l'Espace Economique Européen qu'en Belgique.

3. Dépenses non admises (D.N.A.)

3.1. Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature

Cette nouvelle rubrique est insérée immédiatement après les « Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles ».

En effet, la loi du 28 décembre 2011 a modifié l'imposition des voitures de société et a réparti la charge fiscale entre, d'une part, le travailleur ou le dirigeant d'entreprise et, d'autre part, l'employeur ou la société.

3.1.1. Calcul de l'avantage de toute nature pour le bénéficiaire du véhicule

Dorénavant, dans le chef du travailleur, du dirigeant d'entreprise, l'avantage de toute nature (A.T.N.) pour la mise à disposition gratuite d'un véhicule de société se calcule selon la formule suivante :

valeur de catalogue (corrigée, le cas échéant, en fonction de l'ancienneté du véhicule) \times **coefficient de CO₂** \times **6/7**

Seuls sont concernés les véhicules visés à l'article 65 CIR 92, à savoir « *les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes ...* ».

Par valeur catalogue, on entend la valeur facturée, TVA et options comprises, sans tenir compte des remises, réductions, rabais et ristournes.

Le coefficient CO₂ de base est de 5,5 % lorsque l'émission de CO₂ est de :

- 95 gr/km pour les véhicules au diesel ;
- 115 gr/km pour les véhicules à essence.

Lorsque les émissions sont plus hautes que ces émissions de référence, le coefficient CO₂ est augmenté de 0,1 % par gramme de CO₂ avec un taux maximum de 18 % (soit 220 gr pour un diesel et 240 gr pour l'essence).

Lorsque les émissions sont plus basses que la référence, ce pourcentage est diminué de 0,1 % par gramme CO₂ avec un taux minimum de 4 % (soit 80 gr pour le diesel et 100 gr pour l'essence).

Dès lors, pour les véhicules de société exclusivement propulsés par un moteur électrique, il faudra appliquer un pourcentage de CO₂ de 4 %.

Le montant de l'A.T.N. pour l'utilisation à des fins privées d'une voiture de société ne peut jamais être inférieur à 820,00 € par an (soit un montant indexé, pour l'année 2012, s'élevant à 1.200,00 €).

Ce mécanisme de détermination de l'avantage sera adapté automatiquement de manière à tenir compte de l'évolution annuelle en émission de CO₂ du parc automobile.

A partir du 1^{er} mai 2012, la valeur catalogue est multipliée par un pourcentage afin de tenir compte de la période écoulée à partir de la date de la première immatriculation du véhicule :

période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un mois commencé compte pour un mois entier)	pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération lors du calcul de l'avantage
de 0 à 12 mois	100 %
de 12 à 24 mois	94 %
de 24 à 36 mois	88 %
de 36 à 48 mois	82 %
de 48 à 60 mois	76 %
à partir de 61 mois	70 %

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, il convient d'en déduire l'intervention personnelle du bénéficiaire de cet avantage.

3.1.2. Dépenses non admises dans le chef de la société

Comme déjà mentionné, la nouveauté réside dans le fait que la charge fiscale liée à la mise à disposition d'un véhicule de société est partagée entre le bénéficiaire et la société.

L'A.T.N. envisagé dans le chef du bénéficiaire ne prend donc en compte la valeur catalogue du véhicule qu'à concurrence de 6/7. Le solde porté à 17 % est taxé à titre de D.N.A. dans le chef de la société ou de l'employeur.

Il ressort du renvoi à l'article 36, § 2 CIR 92 (l'A.T.N. est réduit de l'intervention du bénéficiaire), qu'il n'y aura pas de D.N.A. à prendre en compte si le bénéficiaire paie un montant au moins égal à l'évaluation forfaitaire dudit avantage.

Enfin, sur la partie de la base imposable résultant de la majoration du résultat, à concurrence de 17 % de l'A.T.N. calculé de manière forfaitaire, aucune des déductions I.Soc. (éléments non imposables, R.D.T., revenus de brevets, déduction pour capital à risque, pertes antérieures récupérables, D.P.I.) ne peut être opérée. L'éventuelle perte de la période imposable ne peut pas non plus être imputée sur cette partie de la base imposable.

Ces nouvelles règles sont applicables aux A.T.N. attribués à partir du 1^{er} janvier 2012.

3.2. Des intérêts d'emprunts soumis à une limitation de déduction spécifique en raison de la règle de « thin capitalisation »

Le Gouvernement a décidé de renforcer la lutte contre la sous-capitalisation des entreprises.

L'article 198, alinéa 1^{er}, 11^o CIR 92, dans sa formulation initiale, dispose que :

« Ne sont pas considérés comme des frais professionnels : ... 11^o sans préjudice de l'application des articles 54 et 55, les intérêts d'emprunts payés ou attribués lorsque le bénéficiaire effectif de ceux-ci n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique et, dans la mesure de ce dépassement, si le montant total desdits emprunts, autres que des obligations ou autres titres analogues émis par appel public à l'épargne, excède sept fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période ; ... »

Le Gouvernement a revu et renforcé la disposition existante :

- en ramenant le ratio susvisé à **5/1** ;
- en élargissant la disposition aux bénéficiaires qui font partie d'un groupe auquel appartient le débiteur. Le terme « groupe » désigne l'ensemble des sociétés liées au sens de l'article 11 du C.Soc.

Ne sont toutefois pas concernés par cette limitation les intérêts octroyés par des établissements financiers visés à l'article 56, § 2, 2^o CIR 92 ainsi que les intérêts contractés par :

- des sociétés de leasing mobilier ;
- des sociétés dont l'activité principale consiste en factoring ou leasing immobilier ;
- des sociétés dont l'activité principale consiste en la réalisation de projets publics-privés.

Afin de ne pas pénaliser les sociétés dont l'activité même réside dans la gestion de trésorerie au jour le jour (« *cash pooling* ») des sociétés faisant partie d'un même groupe, l'article 198, alinéa 1^{er}, 11^o CIR 92 prévoit d'adapter la mesure pour ces sociétés. Cette mesure est entrée en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2012.

4. Déduction des R.D.T.

Le régime des R.D.T. a été modifié par la loi du 14 avril 2011.

D'abord, la déduction des revenus définitivement taxés n'était accordée que pour autant que les revenus visés se rapportent à des actions ou parts détenues à titre d'immobilisations financières.

Cette disposition étant contraire à la Directive mère-filiale, le législateur a décidé de supprimer cette condition.

Ensuite, un régime particulier s'applique aux dividendes alloués ou attribués par une société filiale établie dans un Etat membre de l'Union européenne :

- pour ces dividendes, la règle selon laquelle la déduction des R.D.T. ne peut pas être imputée sur la partie des bénéfices provenant de certaines D.N.A. (« mauvaises D.N.A. ») ne joue pas, et
- le report des excédents de R.D.T. sur les périodes imposables ultérieures n'est prévu que pour ce type de dividendes.

Afin d'éviter toute mise en demeure de la Commission européenne, le législateur a décidé d'étendre ce régime aux dividendes alloués ou attribués par les sociétés filiales qui sont établies dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen.

5. Déduction du capital à risque

Deux modifications doivent retenir notre attention.

D'abord, à partir de l'exercice d'imposition 2013, le taux maximum de la déduction pour capital à risque est ramené à 3 % et la possibilité de déroger à ce plafond par arrêté royal est abrogée.

Pour les petites sociétés, au sens de l'article 15 du C.Soc, le taux maximum s'élève à 3,5 % puisque la majoration du taux de base à concurrence d'un demi-point est maintenue pour ces sociétés.

Ensuite, la possibilité actuelle de report dans le temps du capital à risque non déduit lors de la période imposable (en raison de l'absence ou d'insuffisance de bénéfices) est supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2013 (bilan clôturé à partir du 31 décembre 2012).

Un régime transitoire est prévu en ce qui concerne les « intérêts notionnels » qui, au terme de l'exercice d'imposition 2012, n'ont pas pu être déduits à défaut de bénéfices ou d'insuffisance de bénéfices (nouvel article 536 CIR 92).

Ainsi, les « intérêts notionnels » antérieurs pourront encore être déduits dans les limites suivantes :

- la limite relative au report durant sept périodes imposables au maximum demeure toujours applicable ;
- l'ordre d'imputation des déductions sera modifié : le solde des « intérêts notionnels » antérieurs deviendra désormais la dernière opération dans le calcul de l'I. Soc. ;
- le montant des excédents d'« intérêts notionnels » sera plafonné à 60 % des bénéfices, pour ce qui excède une première tranche d'un million d'€ (le solde de 40 % qui n'aura pu être déduit du fait de cette limitation pourra être reporté de telle sorte que la limitation n'ait pas

pour effet de diminuer le montant qui aurait dû être déduit si la limitation n'avait pas existé).

Ainsi, si le solde des bénéficiaires d'une période imposable n'est pas supérieur à un million d'€, aucune limitation ne doit être appliquée. Le délai de report maximum de 7 périodes imposables n'est pas applicable sur le montant qui ne peut être déduit en raison de cette limitation à 60 %. Le montant des « intérêts notionnels » reportables qui n'a pu être déduit en raison de cette limitation voit donc son délai de report prolongé sans limite dans le temps.

6. Cotisations distinctes

Même si cette disposition n'a pas encore fait l'objet d'une modification, il nous paraît opportun de reproduire ici un **addendum à la circulaire Ci.RH.421/605.074** (AFER N° 71/2010) **dd. 01.12.2010 et à son addendum du 23.12.2011**, même numéro.

«1. Le point 3. In fine de l'addendum du 23.12.2011 précité précise qu'en dehors d'une certaine hypothèse, il apparaît raisonnable, notamment en vue de ne pas favoriser le gonflement du contentieux administratif et judiciaire, qu'il puisse être tenu compte de la bonne foi du contribuable qui aurait commis le manquement ou l'erreur, du caractère exceptionnel du défaut de déclaration, de l'importance relative du manquement du contribuable par rapport au respect de ses autres obligations fiscales, etc.

Suite notamment à la réponse de Monsieur le Secrétaire d'Etat au nom de Monsieur le Ministre à la question parlementaire orale n° 12678 de la Représentante G. Rutten (CRABV 53 COM 537 du 10.7.2012, pp. 11 à 13), les précisions supplémentaires suivantes sont apportées.

2. La cotisation distincte visée à l'article 219, CIR 92 ne sera pas appliquée en cas de régularisations d'avantages de toute nature évalués forfaitairement, visés à l'art. 36,

CIR 92, lorsque :

- celles-ci résultent d'une erreur de calcul commise de bonne foi (ex : RC d'un immeuble non encore connu ou contesté, etc.) et que cette erreur est exceptionnelle (dans le sens de non-répétitive) ;
- elles correspondent à un faible montant (voir point 1 : importance relative du manquement),
- et qu'une rectification spontanée de sa situation fiscale a été faite par le bénéficiaire de l'avantage.

3. La « bonne foi » n'est pas définie dans le CIR 92. La « bonne foi » est la croyance qu'a une personne de se trouver dans une situation conforme à la loi et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui. C'est une notion fréquemment utilisée dans diverses législations, notamment le Code civil, pour atténuer les rigueurs de l'application de règles positives. On peut se référer en la matière au n° 444/22 du Com.I.R.

1992 qui donne, pour l'application l'art. 444, al. 2, CIR 92 (en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10% d'accroissement), la même portée aux deux expressions, « sans intention d'éluider l'impôt » et « en l'absence de mauvaise foi ». Le but est essentiellement de distinguer, de manière générale, le contribuable qui, en commettant l'infraction, a agi simplement par erreur, négligence, imprudence, etc., de celui qui, au contraire a agi dans un but frauduleux.

Faire appel au bon sens de l'agent taxateur ne signifie pas que l'administration dispose, en la matière, d'un pouvoir arbitraire, mais qu'elle peut apprécier l'absence de mauvaise foi, soit la bonne foi, dans chaque cas, en fonction de tous les éléments de fait dont elle dispose. Il faut, à cet égard, concilier, d'une part une souplesse suffisante pour éviter de manquer à l'équité et, d'autre part, l'exclusion de tout arbitraire et d'inégalité de traitement.

4. Par rectification spontanée par le bénéficiaire visée au point 2, ci-avant, il convient d'entendre toutes les demandes d'ajout à ses revenus imposables de montants non déclarés qui interviennent à son initiative et avant tout envoi par le service chargé de l'examen de sa déclaration d'un avis de rectification.

5. Il peut se concevoir que suite aux modifications légales récentes en matière de fixation de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition (voir art. 36, §2, CIR 92), des erreurs de calcul de cet avantage apparaissent, au niveau des fiches établies au nom des bénéficiaires pour la première période imposable concernée par la nouvelle mesure. A titre exceptionnel, et en tout cas en ce qui concerne les revenus de l'année 2012, il pourra être admis que la tolérance visée au n° 2 trouve également à s'appliquer, même dans l'hypothèse où le bénéficiaire n'a pas rectifié spontanément sa situation fiscale.

6. Par ailleurs, à toutes fins utiles, on rappelle la réponse à la question parlementaire n° 469 du 14.05.2009 posée par M. de Potter (Q.R., Ch. Repr., sess. 2008-2009, n° 67, p. 144). Sauf l'exception reprise dans cette réponse, lorsque des amendes pour infractions au Code de la route ou des amendes pénales, encourues par un travailleur ou un dirigeant d'entreprise dans le cadre de sa vie privée ou dans le cadre de l'exercice de sa profession, ont été payées ou remboursées par l'entreprise, ce paiement ou remboursement est constitutif d'un avantage de toute nature dans le chef de la personne physique qui a commis l'infraction et est déductible au titre de frais professionnel dans le chef de la société ou de l'employeur pour autant que la fiche adéquate ait été établie. La qualification d'avantage de toute nature a comme corollaire la non-application des dispositions de l'art. 53, 6°, CIR 92 dans le chef de l'entreprise.

7. Conformément à l'art. 219, al. 4, CIR 92, la cotisation distincte à 309 % n'est pas établie si le contribuable qui devait établir la fiche (à savoir la société

à l'origine de l'octroi de l'avantage) démontre que le montant qui devait y figurer (dépenses visées à l'art. 57 ou avantages de toute nature visés aux art. 31, al. 2, 2° et 32, al. 2, 2°, CIR 92) est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'art. 305, CIR 92 (c.-à-d. une déclaration rentrée dans les formes et délais précisés par la loi).

Le texte légal ne prévoyant aucune condition supplémentaire que la mention des sommes dans une déclaration introduite conformément à l'art. 305, CIR 92, une mauvaise qualification par le bénéficiaire personne physique dans sa déclaration empêche l'application en profit alors qu'il s'agit d'un salaire, déclaration erronée en revenu divers alors que c'est en réalité un profit, etc.).

8. Par ailleurs, la formulation « conformément à l'art. 305, CIR 92 » peut laisser à penser que ne serait visé que le cas où le bénéficiaire doit souscrire une déclaration en Belgique.

Or, l'établissement de fiches concerne également des bénéficiaires de revenus imposables à l'étranger. On admettra donc, par souci d'égalité de traitement, que la cotisation distincte ne soit pas appliquée si la société démontre que le montant des dépenses ou avantages de toute nature non justifiés sont compris dans une déclaration introduite par les bénéficiaires en vertu d'une disposition de droit étranger équivalente à l'art. 305, CIR 92.

9. Il est encore précisé que ne doivent pas être considérés comme des avantages de toute nature, les frais de restaurant exposés exclusivement dans le cadre de l'activité professionnelle mais qui ont un caractère somptuaire. La quotité déraisonnable de tels frais constitue des dépenses qui ne peuvent être admises dans le chef de la société (art. 53, 10°, CIR 92). Les frais de restaurant exposés dans un cadre privé pris en charge par la société, constituent bien entendu des avantages de toute nature à traiter comme tels. »

7. Habitation, chauffage et électricité

Un arrêté royal du 23 février 2012 a revu à la hausse l'avantage de toute nature découlant de la mise à disposition gratuite d'une habitation et la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité par une société (article 18, § 3 AR/CIR 92).

Lorsque le revenu cadastral de l'immeuble est supérieur à 745,00 €, l'avantage de toute nature est désormais égal à 100/60 du revenu cadastral indexé de l'immeuble ou de la partie d'immeuble multiplié par 3,8 (au lieu de 2 antérieurement).

En ce qui concerne la fourniture gratuite de chauffage et de l'électricité, l'avantage de toute nature s'élève à 1.820,00 €/an (revenus 2012) pour le chauffage et 820,00 €/an (revenus 2012) pour l'électricité lorsqu'il est

octroyé au personnel de direction et aux dirigeants d'entreprise ; à 910,00 €/an (revenus 2012) pour le chauffage et 410,00 €/an, (revenus 2012) pour l'électricité lorsqu'il est octroyé à d'autres bénéficiaires.

Cette nouvelle règle est applicable aux A.T.N. octroyés à partir du 01/01/2012.

8. Précompte mobilier

La loi du 28 décembre 2011 a réformé le régime fiscal des revenus mobiliers.

Les changements consistent essentiellement en :

- une hausse du taux du précompte mobilier : de 15 % à 21 % pour certains intérêts et dividendes ;
- l'instauration d'une cotisation complémentaire de 4 % sur certains revenus mobiliers lorsque ceux-ci dépassent 20.020,00 € (montant indexé pour l'exercice d'imposition 2013) ;
- une obligation de communication incombait aux redevables du précompte mobilier ; ceux-ci devaient, en effet, communiquer à un point de contact central l'ensemble des revenus mobiliers qu'ils versaient ;
- une obligation de déclaration des revenus mobiliers pour les contribuables assujettis à l'IPP.

La loi-programme du 27 décembre 2012 vient à nouveau de modifier le régime fiscal applicable aux revenus mobiliers en le simplifiant quelque peu.

La cotisation complémentaire de 4 % est supprimée, mais le taux du précompte mobilier est de 25 % que ce soit pour les intérêts ou pour les dividendes.

Un certain nombre de revenus mobiliers restent imposables à un tarif moins élevé, tels que :

- les boni de liquidation (10 %) ;
- les dividendes distribués par des SICAFI résidentielles (15 % alors qu'ils étaient exemptés auparavant) ;
- les revenus des bons d'Etat souscrits pendant la période du 24 novembre 2011 au 2 décembre 2011 et émis le 4 décembre 2011 (bons LETERME, 15 %) ;
- la quotité non exonérée des revenus de dépôt d'épargne, c'est-à-dire la partie dépassant 1.880,00 € (15 %) ;
- les redevances résultant des droits d'auteur et des droits voisins, et de licences légales et obligatoires (15 %).

L'obligation pour les bénéficiaires de déclarer à l'IPP leurs revenus mobiliers a également disparu. Le précompte mobilier sur les intérêts et les dividendes redevient libératoire à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Kurt REMY-PAQUAY

Professeur C.B.C.E.C.