

# Actualités 2023 en matière d'impôt des sociétés

Sabine GARROY

Professeur à l'ULiège (Tax Institute)

Antoine VERMEIRE

Avocat au barreau de Liège-Huy  
Assistant à l'ULiège (Tax Institute)  
Chargé de cours à la HEL et à l'HELMo

Martin CAJOT

Avocat au barreau de Liège-Huy  
Assistant à l'ULiège (Tax Institute)

Cette année, l'examen des actualités 2023 sera abordé en suivant la trame suivante : nous examinerons dans un premier temps quelles sont les entités assujetties à l'impôt des sociétés (1). Ensuite, nous aborderons quelques notions élémentaires qui gravitent autour de l'impôt des sociétés (2), avant d'évoquer plus précisément la notion de revenus imposables à l'impôt des sociétés (3). Au départ du résultat comptable, nous envisagerons comment l'on détermine les bénéfices imposables – ou le « résultat fiscal » (la somme du mouvement des bénéfices réservés imposables, des dépenses non admises et des dividendes distribués)<sup>1</sup> (4), puis nous examinerons les différentes déductions qui viennent, le cas échéant, amoindrir ce résultat fiscal en vue d'obtenir *in fine* la base imposable dans le cadre d'un régime normal d'imposition des bénéfices des sociétés<sup>2</sup> (5), avant d'examiner les règles de base du calcul de l'impôt (6). Nous passerons ensuite en revue diverses autres obligations fiscales à charge des sociétés découlant du Code des impôts sur les revenus de 1992 (la retenue des précomptes – mobilier et professionnel) (7) – et, le cas échéant, le paiement d'une cotisation distincte sur commissions secrètes (8). Deux derniers points seront consacrés respectivement à l'imposition minimale des multinationales (9) et au budget mobilité (10).

<sup>1</sup> Art. 206/1 du CIR 92.

<sup>2</sup> Il existe en effet des régimes particuliers, notamment pour les sociétés d'investissement.

## 1. Entités assujetties à l'impôt des sociétés

### 1.1. Critères d'assujettissement : Posséder la personnalité juridique – Société commerciale temporaire – Transparence fiscale – Frais professionnels d'une association momentanée – Loyer d'un immeuble appartenant à l'un de ses membres – Loyer à soi-même

#### 1.1.1. Références

- Article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du CIR 92.
- Article 29, § 1<sup>er</sup> du CIR 92.
- Article 49 du CIR 92.

#### 1.1.2. Jurisprudence

- Cass., 21 octobre 2022, R.G. n° F.20.0157.N.

#### 1.1.3. Commentaires

Une société commerciale temporaire n'est soumise ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur les personnes morales.

Les revenus et les dépenses d'une société de commerce temporaire sont attribués directement aux membres de la société de commerce temporaire.

Il s'ensuit que la déductibilité des dépenses encourues par une société de commerce temporaire doit être appréciée au regard des membres de la société de commerce temporaire et non au regard de la société de commerce temporaire.

Concernant les frais, les principes suivants ont été appliqués par les juges d'appel :

- les associations temporaires non constituées sont fiscalement transparentes au sens de l'article 29 du CIR 92 ;
- l'absence de personnalité juridique signifie que ses membres sont personnellement responsables des dettes de l'association et qu'ils agissent en leur nom personnel ;
- les frais professionnels de cette association sans personnalité morale sont des frais professionnels de ses membres.

La Cour de cassation confirme les principes prédécrits et affirme que les juges d'appel ont bien justifié leur décision en droit.

Si une société commerciale temporaire paie un loyer pour un immeuble qui appartient à un de ses membres, ce contribuable, en tant que membre de l'association momentanée, se paie le loyer à lui-même. Les frais ne sont donc

pas réellement faits ou supportés par le contribuable au sens de l'article 49 du CIR 92.

#### 1.1.4. Bibliographie

VAN CROMBRUGGE, S., « Arrêt sur les frais professionnels d'une société sans personnalité juridique », *Le Fiscologue*, n° 1780, 24 février 2023, p. 13.

X., « Louer à une société commerciale temporaire dont on est associé : pas de déduction du loyer », *Act. fisc.*, n° 2023/21.

X., « Frais professionnels d'une association de fait : le loyer payé à soi-même est-il déductible ? », *Taxwin*, 15 décembre 2022.

### 1.2. Mutabilité du statut fiscal – Passage de l'IPM à l'I.Soc.

#### 1.2.1. Références

– Article 184quinquies du CIR 92.

#### 1.2.2. Dispositions administratives

– Circulaire 2023/C/36 du 21 mars 2023 relative au passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés.

#### 1.2.3. Commentaires

L'assujettissement à un impôt n'est pas un statut acquis et définitif. Tout dépend des circonstances de fait. Par exemple, le passage de l'impôt des personnes morales (IPM) à l'impôt des sociétés (I.Soc.) est une situation courante en pratique. L'administration fiscale peut considérer qu'une personne morale, assujettie initialement à l'IPM, doit être, à un certain moment et compte tenu d'une nouvelle appréciation, soumise à l'impôt des sociétés. Une jurisprudence abondante traite d'ailleurs de l'assujettissement d'ASBL à l'I.Soc. pour non-respect des critères d'assujettissement à l'I.Soc. Pour autant, la législation fiscale ne prévoyait pas initialement le cadre général du passage de l'IPM à l'I.Soc., et notamment le sort fiscal des différents éléments des fonds propres de la personne morale qui devient, à compter d'un exercice d'imposition déterminé, assujettie à l'I.Soc.

Certaines lois particulières ont par contre été adoptées en vue d'organiser le passage de certaines entreprises (publiques) de l'IPM vers l'I.Soc. Le législateur a ainsi adopté l'approche suivante pour Euronext, la Loterie Nationale, bpost : les bénéficiaires et provisions pour risques et charges sont exonérés sous condition d'intangibilité prévue par l'article 190 du CIR 92. En d'autres

termes, les réserves accumulées qui ont déjà connu leur régime fiscal propre à l'IPM doivent subir (ultérieurement) le régime de l'I.Soc. Le législateur avait davantage détaillé le traitement fiscal d'une série d'éléments d'actif ou de passif pour la Loterie Nationale et, surtout, pour bpost, tout en conservant la même philosophie : une réintégration dans le régime de l'I.Soc., et ce, pour ne pas permettre à ces sociétés publiques de distribuer leurs réserves en exonération d'impôt (des sociétés) aux actionnaires privés.

À l'occasion de la réforme du cadre fiscal des intercommunales et structures assimilées, le législateur avait initialement conservé la logique adoptée pour les trois entreprises susmentionnées, avant de revoir sa copie l'année suivante. Le régime finalement retenu pour les intercommunales – qui consacre, nous le verrons, un régime de neutralité partielle – a été étendu aux entreprises portuaires, sous réserve d'un traitement particulier des subsides et des plus-values de réévaluation ; les entreprises portuaires sont donc elles aussi visées par un régime spécifique propre.

Une loi du 17 mars 2019 a finalement organisé le régime général de transition IPM-I.Soc. (art. 184*quinquies* du CIR 92) sur la base du régime de transition prévu pour les intercommunales, raison pour laquelle les explications fournies par la circulaire AGFisc n° 10/2016 concernant le changement en matière d'assujettissement pour les intercommunales sont donc également applicables en l'espèce. Les régimes spécifiques de transition et qui concernent *in fine* Euronext, la Loterie Nationale, bpost et les entreprises portuaires sont maintenus. La circulaire 2023/C/36 du 21 mars 2023 a pour objet de commenter la loi du 17 mars 2019. Ce régime général de transition est applicable à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

L'article 184*quinquies* du CIR 92 confère à chaque élément d'actif et de passif un traitement fiscal déterminé à l'occasion du passage de l'IPM à l'I.Soc. Ce régime est applicable à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

#### 1.2.4. Bibliographie

GARROY, S. et GÉRARD, X., « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés et la circulaire 2023/C/36 du 21 mars 2023 », *ITAA Zine*, octobre 2023, pp. 13-21.

## 2. Notions élémentaires

### 2.1. Déclaration fiscale

#### 2.1.1. Délai dans lequel la déclaration doit être introduite

##### 2.1.1.1. Références

- Loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 310 du CIR 92.
- Article 311 du CIR 92.

##### 2.1.1.2. Commentaires

Pour les périodes imposables liées aux exercices d'imposition 2024 et suivants, l'article 310 du CIR 92 est complété par un alinéa rédigé comme suit : « Par dérogation aux trois premiers alinéas, la date limite d'introduction de la déclaration fiscale est fixée au 30 septembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition si la période imposable de la société concernée ou de la personne morale expire au cours d'une période à partir du 31 décembre de l'année qui précède l'exercice d'imposition jusqu'au dernier jour du mois de février inclus de l'exercice d'imposition y relatif. »

Par ce paragraphe, la loi tend à insérer une date limite d'introduction plus stable et également plus tardive.

Pour les sociétés et personnes morales dont la période imposable ne se termine pas à la fin de l'année civile ou dans les deux premiers mois de l'exercice d'imposition, il n'y a aucune modification dès lors que, « pour ce groupe cible, la formule de déclaration est connue suffisamment à l'avance ». Elles pourront donc continuer à introduire leur déclaration à l'impôt dans les temps jusqu'au dernier jour du septième mois qui suit la clôture de l'exercice comptable.

L'article 311 du CIR 92 est également modifié afin de préciser les circonstances dans lesquelles une dérogation au délai d'introduction des déclarations peut être accordée.

La loi précise dorénavant expressément que c'est en cas de force majeure ou de motifs graves. Concernant la force majeure, est visé un « événement indépendant de la volonté d'une personne, qu'elle ne pouvait ni prévoir ni éviter ». Le texte précise, en son alinéa 2, que le Roi pourrait fixer des règles d'application supplémentaires en vue de déterminer dans quelles circonstances peut être invoqué un motif grave ainsi que la manière dont un report doit être demandé.

### **2.1.2. Conséquences fiscales attachées à une déclaration non valablement introduite**

#### *2.1.2.1. Références*

- Article 342 du CIR 92.

#### *2.1.2.2. Jurisprudence*

- Anvers, 10 janvier 2023, R.G. n<sup>os</sup> 2021/AR/1277 et 2021/AR/1278.

#### *2.1.2.3. Commentaires*

Devant la cour d'appel d'Anvers s'est posée une question à propos du bénéfice minimal forfaitaire imposable dans le chef d'une société qui n'introduit pas ou introduit tardivement sa déclaration : ce bénéfice peut-il être diminué de l'ancien « stock » de déduction pour capital à risque non utilisée ?

La cour d'appel de Gand a déjà répondu par la négative à une question similaire (Gand, 8 décembre 2015, *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1470, 1<sup>er</sup> avril 2016, p. 10). Mais, sur le plan des principes, la cour d'appel d'Anvers ne voit aucun obstacle à l'application de la déduction : le régime a pour but de déterminer un bénéfice minimal et non la base imposable, de sorte que le bénéfice minimal en question peut en principe être diminué de la déduction des intérêts notionnels reportés. Selon la cour d'Anvers, on peut ainsi appliquer, en ce qui concerne la déduction des intérêts notionnels, le même raisonnement que celui qui a été accepté à plusieurs reprises par la Cour de cassation en ce qui concerne la déduction des pertes antérieures (voyez la jurisprudence de la Cour de cassation, selon laquelle les pertes antérieures dont l'existence est établie peuvent être portées en déduction du minimum forfaitaire de bénéfices à l'impôt des sociétés ; Cass., 22 mai 2014).

#### *2.1.2.4. Bibliographie*

BUYSSE, Chr., « Bénéfice minimal forfaitaire et déduction pour capital à risque », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1810, 3 novembre 2023, p. 11.

## **2.2. Notion de PME**

### **2.2.1. Références**

- Avis CNC 2017/10 du 19 avril 2017.

### **2.2.2. Jurisprudence**

- Gand, 8 novembre 2022, R.G. n<sup>o</sup> 2021/AR/1782.

### 2.2.3. Commentaires

La taille d'une société constitue une condition d'application de certaines mesures fiscales avantageuses. Ainsi, seules les petites sociétés peuvent, par exemple, bénéficier du régime de la réserve de liquidation ou de celui de la déduction pour investissement ordinaire.

Pour rappel, en vertu de l'article 1:24 du CSA, une petite société est une société dotée de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépasse pas plus d'un des critères suivants : 50 travailleurs en moyenne annuelle, 9 000 000 euros de chiffre d'affaires annuel HTVA et 4 500 000 euros de total du bilan.

Lors de l'application des critères de taille, le principe dit de cohérence intervient. Ainsi, le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères précités n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères a été dépassé ou n'est plus dépassé.

Par ailleurs, en présence d'une société liée à une ou plusieurs autres au sens de l'article 1:20 du CSA, les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan sont déterminés sur une base consolidée et le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est additionné.

Dans son avis 2017/10 du 19 avril 2017, la CNC, suivie par le SDA (par exemple : décisions anticipées n° 2018.0339 du 5 juin 2018, n° 2020.0654 du 5 mai 2020 et n° 2020.2269 du 2 février 2021), s'est prononcée sur la manière de conjuguer les principes de cohérence et de consolidation. Elle précise tout d'abord que pour l'évaluation de la taille d'une société, le lien doit être apprécié à la date de clôture du bilan de l'exercice concerné, de sorte qu'une modification du lien en cours d'exercice influence la méthode selon laquelle les critères de taille devront être appliqués. Elle ajoute que si une société n'est pas liée à la date de clôture du bilan, l'application des critères de taille se fait sur une base individuelle, et ce, également pour les années précédentes.

Dans l'affaire commentée, une société belge revendique une déduction pour capital à risque pour l'exercice d'imposition 2018 sans revendiquer de déduction pour investissement (ordinaire). Elle dépose une réclamation contre l'impôt enrôlé sur la base des données de sa propre déclaration afin de revendiquer (plutôt) la déduction pour investissement (ordinaire). Elle fait valoir une erreur en ce que c'est à tort qu'elle a considéré être une grande société pour ledit exercice. Au cours de l'année 2017, elle a en effet cessé d'appartenir au groupe de sociétés dont elle faisait partie jusque-là, de sorte que, conformément à l'avis 2017/10 de la CNC, les critères de taille devaient être appliqués sur

une base individuelle, et ce, également pour les années précédentes, années au cours desquelles la société qualifiait alors de petite société sur base isolée.

Dans le jugement du 17 mai 2021, le tribunal de première instance de Bruges donne tort à la société en considérant que l'avis de la CNC ajoute une condition à la loi et qu'un avis de la CNC n'est pas contraignant en matière fiscale. D'après le tribunal, la société n'est par conséquent pas encore petite (sur le plan fiscal) pendant l'exercice d'imposition 2018 et ne peut dès lors pas encore appliquer la déduction pour investissement. L'exercice 2017 est effectivement, selon le raisonnement du tribunal, la première année au cours de laquelle pas plus de deux des critères de taille ne sont plus dépassés, de sorte que la société ne redeviendra petite qu'au plus tôt à partir de l'exercice d'imposition 2020 (exercice comptable 2019). Ce jugement a toutefois fait l'objet d'un appel.

Dans son arrêt du 8 novembre 2022, la cour d'appel de Gand rappelle que les avis CNC n'ont aucune force contraignante vis-à-vis de l'administration fiscale, à l'exception de ceux dont le contenu a été expressément approuvé par l'administration au moyen d'une circulaire.

La cour constate que les principes de cohérence et de consolidation précités découlent d'une transposition d'une directive européenne mais que la manière de les conjuguer est ambiguë de sorte qu'avant de se prononcer sur le fond, elle laisse la possibilité aux parties de formuler une question préjudicielle à l'attention de la Cour de justice de l'Union européenne.

#### **2.2.4. Bibliographie**

LAEVENS, F., « Gand 8 novembre 2022, 2021/AR/1782 – Petite ou grande entreprise ? La Cour d'appel de Gand hésite à approuver l'application rétroactive des critères de taille proposés par la CNC et demande une assistance européenne pour résoudre le problème », *Cour. fisc.*, n° 2023/3, pp. 56-60.

SWIJNGEDOUW, M., « Désaccord au sujet de l'incidence d'une modification du lien sur l'application des critères de taille : le tribunal va à l'encontre du SDA et de la CNC », *Act. fisc.*, n° 2023/8.

### **3. Revenus imposables à l'I.Soc.**

#### **3.1. Rapports entre droit comptable et droit fiscal – Évaluation des actifs**

##### **3.1.1. Références**

- Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978.

### 3.1.2. Jurisprudence

- Liège (9<sup>e</sup> ch.A), 21 septembre 2022, R.G. n° 2021/RG/430, *F.J.F.*, n° 2023/70.  
Note : Réforme Civ. Namur, 11 juin 2020, *F.J.F.*, n° 2021/194.

### 3.1.3. Commentaires

L'article 32 de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978 impose une évaluation des actifs sur la base du prix d'acquisition ou de revient. Par exception, l'article 2, § 5, de ladite directive accepte qu'il soit dérogé à ce principe dans des cas exceptionnels, lorsque l'application de cette méthode conduirait à donner une image faussée du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.

Dans ce cadre, la CJUE a toutefois jugé que la sous-estimation d'actifs dans les comptes des sociétés ne saurait, par elle-même, constituer un cas exceptionnel au sens de l'article 2, § 5, de la directive. En effet, la possibilité que certains actifs soient sous-estimés dans les comptes des sociétés, dans l'hypothèse où leur valeur d'acquisition est inférieure à leur valeur réelle, n'est que le corollaire nécessaire au choix opéré par le législateur européen à l'article 32 de la directive en faveur d'une méthode d'évaluation fondée non pas sur la valeur réelle des actifs mais sur le coût historique de ces derniers.

La CJUE s'est ainsi exprimée quant au fait que le principe de l'image fidèle ne permettait pas de déroger au principe d'évaluation des actifs sur la base de leur prix d'acquisition ou de leur coût de revient au profit d'une évaluation sur leur valeur réelle, lorsque le prix d'acquisition ou le coût de revient desdits actifs est manifestement inférieur à leur valeur réelle.

Dans l'affaire commentée, la SPRL X.C. a acquis les actions d'une société suédoise et comptabilisé celles-ci à leur valeur d'acquisition. L'administration a imposé la société X.C. sur une sous-estimation d'actif, estimant que des circonstances exceptionnelles justifiaient, selon elle, de prendre en compte une valeur supérieure. Les faits mis en avant en l'espèce par l'administration sont : la disproportion entre la valeur réelle et le prix d'acquisition des actions, les liens unissant les parties intervenantes au travers d'un actionnaire commun, la succession rapprochée des différentes opérations, le fait que l'activité de l'appelant se soit résumée à l'acquisition des parts litigieuses et les projets de l'État suédois concernant la mise en place d'une législation anti-abus.

En vertu des principes et de la jurisprudence précités, la cour considère toutefois que ces éléments ne constituent pas un cas exceptionnel au sens de l'article 2, § 5, de la directive, conduisant à donner une image faussée de la

situation de la société X.C., qui justifierait une dérogation à la comptabilisation des actions litigieuses à leur prix d'acquisition.

### **3.2. Rapports entre droit comptable et droit fiscal – Conséquence de l'absence de valeur probante de la comptabilité**

#### **3.2.1. Références**

- Articles 23, § 2, 339, alinéa 1<sup>er</sup>, et 340 du CIR 92.

#### **3.2.2. Jurisprudence**

- Cass., 26 octobre 2023, R.G. n° F.22.0176.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be)

#### **3.2.3. Commentaires**

Lorsque l'administration conclut à l'absence de valeur probante d'une comptabilité, elle considère qu'une perte déclarée peut alors être remise à zéro. Une certaine jurisprudence estime toutefois que, ce faisant, l'administration agit de manière arbitraire, en ce que cela suppose que tant les revenus déclarés que les frais déclarés sont considérés comme réels à concurrence du même montant, alors que dans le même temps la comptabilité est rejetée, car considérée comme non probante.

Dans l'affaire commentée, la Cour de cassation estime que le point de vue de l'administration ne revêt aucun caractère arbitraire. La Cour part du texte des articles 339, alinéa 1<sup>er</sup>, et 340 du CIR 92, dont il découle que les revenus et autres éléments déclarés sont présumés exacts et que, si l'administration estime que les revenus ou autres éléments déclarés sont inexacts, elle doit en apporter la preuve. La Cour cite ensuite l'article 23, § 2, du CIR 92 qui définit le montant net des revenus professionnels. Il en découle que le contribuable qui souhaite réduire le montant brut des revenus d'une activité professionnelle au moyen des frais professionnels afférents à ces revenus et des pertes professionnelles subies au cours de la période imposable du fait d'une autre activité professionnelle, doit prouver la réalité et le montant de ces frais et pertes professionnels.

Il ressort de la lecture combinée de ces dispositions légales que si la comptabilité du contribuable pour la période imposable est dépourvue de force probante, la présomption d'exactitude des revenus et autres données déclarés disparaît, de sorte que l'administration et le contribuable doivent apporter la preuve respectivement des revenus et des frais professionnels. Si ni les revenus ni les frais professionnels ne sont établis, aucune perte professionnelle

n'est justifiée. La remise à zéro du résultat obtenu au cours de la période imposable au titre de l'activité professionnelle en question en est la conséquence nécessaire.

#### **3.2.4. Bibliographie**

VAN CROMBRUGGE, S., « Remise à zéro d'une perte en cas d'absence de comptabilité probante », *Le Fiscologue*, n° 1815, 8 décembre 2023, p. 10.

### **3.3. Rapports entre droit comptable et droit fiscal – Amortissement exceptionnel sur *goodwill***

#### **3.3.1. Références**

- Article 63 du CIR 92.
- Article 61, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de l'AR/C.Soc.

#### **3.3.2. Jurisprudence**

- Bruxelles, 7 septembre 2021, R.G. n° 2016/AF/76, *F.J.F.*, n° 2023/46.

#### **3.3.3. Commentaires**

L'article 63 du CIR 92 prescrit que les immobilisations incorporelles, telles que le *goodwill*, sont amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à cinq.

Dans l'affaire commentée, l'administration estime que l'article 63 du CIR 92 empêche l'application d'un amortissement exceptionnel à l'égard d'un *goodwill*.

Selon la cour, l'article 63 du CIR 92 détermine les règles relatives à la durée et au rythme d'amortissement des immobilisations incorporelles dans des circonstances normales. Toutefois, cette disposition n'exclut pas, comme le prévoit le droit comptable, si la nécessité en est prouvée, que des amortissements complémentaires ou exceptionnels soient pratiqués sur un *goodwill*.

C'est donc à juste titre que le contribuable fait valoir qu'un amortissement exceptionnel, s'il est prouvé et justifié, peut être admis comme une dépense professionnelle déductible et qu'à cet égard, le droit comptable prime le droit fiscal.

La cour estime toutefois qu'en l'espèce, le contribuable n'a pas apporté la preuve d'une dépréciation complémentaire réelle du *goodwill* au cours de l'exercice comptable en cause.

### **3.4. Rapports entre droit comptable et droit fiscal – Amortissement d’un droit réel temporaire**

#### **3.4.1. Références**

- Article 61 du CIR 92.
- Avis 2015/5 de la CNC du 8 juillet 2015.

#### **3.4.2. Jurisprudence**

- Civ. Brabant wallon, 7 avril 2023, R.G. n° 20/1648/A.

#### **3.4.3. Commentaires**

L'article 61 du CIR 92 prévoit que les amortissements sont considérés comme des frais professionnels dans la mesure où ils sont fondés sur la valeur d'investissement ou de revient de l'actif sous-jacent et dans la mesure où ils sont nécessaires et correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable.

L'avis 2015/5 de la CNC du 8 juillet 2015 stipule dans ce cadre qu'un droit réel temporaire classé sous les immobilisations est amorti sur la période pour laquelle le droit réel a été constitué ou sur sa durée d'utilisation économique lorsque celle-ci est inférieure à la durée du droit réel.

Dans l'affaire commentée, une société acquiert en 1999 l'usufruit d'un entrepôt, y effectue d'importants travaux de rénovation entre 2011 et 2010 et continue à amortir les travaux de rénovation au-delà de 2014, année de l'expiration de l'usufruit. Ces amortissements sont rejetés par l'administration.

Sur la base des principes précités, le tribunal estime qu'à l'expiration de l'usufruit, les investissements ne font plus partie de l'actif de la société, de sorte que ces frais devaient être exclus de l'actif via la comptabilisation d'une plus-value ou d'une moins-value, ou par une extourne.

Le tribunal ajoute qu'il est contraire au droit comptable et fiscal de répartir l'amortissement des travaux de rénovation ou d'amélioration d'un bien immobilier sur la durée de vie de l'immeuble rénové ou remis à neuf plutôt que sur la durée du droit réel. La comptabilisation d'un amortissement sur un bien qui n'est plus à la disposition de la société n'est pas autorisée fiscalement.

Le tribunal refuse enfin la possibilité pour la société de déduire un amortissement extraordinaire pour l'exercice d'imposition 2018, la condition d'annualité de l'article 49 du CIR 92 n'étant pas remplie.

À noter que si le contribuable avait comptabilisé un amortissement exceptionnel en 2014, soit l'année de la mise hors service de l'actif concerné, l'administration aurait probablement accepté cet amortissement exceptionnel.

#### **3.4.4. Bibliographie**

LAEVENS, F., « Pas de place pour de la magie fiscale : pas d'amortissement (périodique) sur les actifs après la fin de l'usufruit », *Cour. fisc.*, n° 2023/10, pp. 250-254.

## **4. Détermination des bénéfices imposables ou du résultat fiscal (1<sup>re</sup> et 2<sup>e</sup> opérations)**

### **4.1. Mouvement des bénéfices réservés imposables – Plus-values réalisées pouvant bénéficier du régime de taxation étalée – Conditions d'application – Immobilisation incorporelle – Indemnité d'éviction – Appréciation**

#### **4.1.1. Références**

– Article 47 du CIR 92.

#### **4.1.2. Jurisprudence**

– Civ. Louvain (12<sup>e</sup> ch.), 10 décembre 2021, R.G. n° 19/1550/A, *FJ.F.*, n° 2023/71.

#### **4.1.3. Commentaires**

Le litige porte sur la question de savoir si une indemnité d'éviction perçue par la demanderesse à l'occasion d'un refus de renouvellement de bail peut être imposée de manière étalée en application de l'article 47 du CIR 92. La requérante estime que l'indemnité perçue constitue en grande partie la réalisation d'une plus-value sur une immobilisation incorporelle au sens des articles 43 et 47, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du CIR 92.

Une indemnité d'éviction vise en principe à compenser la perte du fonds de commerce du locataire due au refus du bailleur de renouveler le bail. L'indemnité d'éviction prévue par la législation sur les baux commerciaux est également due dans le cas où, à la suite du refus de renouvellement du bail, le fonds de commerce n'est pas perdu *de facto* dans son intégralité, mais est déplacé ou cédé.

En l'espèce, l'indemnité d'éviction accordée au demandeur par le jugement du juge de paix ne constitue pas une indemnisation pour une perte totale du fonds de commerce. En effet, le juge a constaté qu'à la date de son jugement, il n'était pas question d'une disparition du fonds de commerce du demandeur dès lors qu'il était toujours exploité sans aucun problème. Par conséquent, l'indemnité d'éviction constitue la réparation du préjudice subi par le demandeur du fait du refus (valable) du propriétaire de renouveler le bail (sans motif), et donc, de la résiliation du bail commercial.

Par conséquent, cette indemnité d'éviction n'est pas une plus-value réalisée sur une immobilisation incorporelle au sens de l'article 47 du CIR 92 et le demandeur ne peut prétendre à une taxation étalée de cette indemnité.

## **4.2. Mouvement des bénéfices réservés imposables – Plus-values réalisées pouvant bénéficier du régime de taxation étalée – Conditions d'application – Immobilisation incorporelle – *Goodwill* – Propre clientèle**

### **4.2.1. Références**

- Article 47 du CIR 92.

### **4.2.2. Jurisprudence**

- Anvers, 24 janvier 2023, R.G. n° 2021/AR/1364.

### **4.2.3. Commentaires**

En 2005, un notaire transfère le *goodwill* de son étude à une société. Cette société comptabilise le *goodwill* en tant qu'immobilisation incorporelle dans ses comptes annuels et l'amortit. En 2011, la société revend le *goodwill* à un tiers (autre société) et réalise à cette occasion une importante plus-value. La société considère que la plus-value réalisée sur la revente du *goodwill* est entièrement éligible au régime du remploi (art. 47 du CIR 92).

L'article 47 du CIR 92 concerne un régime favorable qui permet d'étaler l'imposition des plus-values réalisées. Il s'agit donc d'une dérogation à la règle générale, exprimée à l'article 24, 2°, du CIR 92, selon laquelle les revenus provenant de tout accroissement de la valeur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels, constituent des bénéfices. L'article 47 du CIR 92 étant un

régime favorable non obligatoire en faveur du contribuable, celui qui souhaite s'en prévaloir doit démontrer que les conditions *ad hoc* sont remplies.

En ce qui concerne les plus-values réalisées volontairement sur des immobilisations incorporelles, il faut démontrer qu'elles ont eu le caractère d'immobilisations pendant plus de cinq ans avant leur aliénation et qu'elles ont fait l'objet d'un amortissement fiscal.

*In casu*, l'administration soutient qu'il convient de faire une distinction entre l'ancien *goodwill* et le nouveau. En effet, s'il apparaît que la clientèle, contenue dans le fonds de commerce, a évolué depuis l'acquisition et la comptabilisation du fonds de commerce, alors le produit réalisé sur le fonds de commerce cédé ultérieurement peut porter tant sur une partie de la clientèle initialement acquise que sur une nouvelle clientèle auto-constituée, qui n'a pas été comptabilisée en tant que telle et sur laquelle aucun amortissement n'a été pratiqué. Dans ce dernier cas, il ne peut y avoir de plus-value sur la clientèle auto-constituée, en l'absence d'élément d'actif acquis antérieurement.

Il importe donc de savoir, non seulement si une nouvelle clientèle s'est constituée en l'espèce, mais aussi de quoi étaient composés le fonds de commerce qui a été acheté et celui qui a été vendu ultérieurement, car un fonds de commerce ne se limite pas à la clientèle.

#### 4.2.4. Bibliographie

WILLEMS, W., « Les plus-values réalisées sur le *goodwill* et le régime favorable de la taxation étalée : une répartition entre l'ancienne et la nouvelle clientèle s'impose », *Cour. fisc.*, n° 2023/04, pp. 80-85.

### 4.3. Mouvement des bénéfices réservés imposables – Plus-values réalisées pouvant bénéficier du régime de taxation étalée – Conditions d'application – Délai de rempli – Force majeure – Appréciation

#### 4.3.1. Références

- Article 47 du CIR 92.

#### 4.3.2. Dispositions administratives

- Rapport annuel 2022 du Service des décisions anticipées en matière fiscale, p. 37, [www.ruling.be](http://www.ruling.be).

### 4.3.3. Commentaires

Dans le cadre de l'application de la taxation étalée d'une plus-value réalisée lors de la vente d'un bien immobilier, le demandeur souhaite réinvestir dans l'achat d'un autre bien immobilier qui sera rénové. À cause de plusieurs éléments indépendants de sa volonté, le projet de rénovation a accumulé des retards considérables, ce qui fait que la valeur vénale ne pourra pas totalement être réinvestie dans le délai de remploi de cinq ans. En sollicitant le SDA, le contribuable souhaite obtenir la confirmation que la force majeure dont question en l'occurrence justifie une prolongation du délai de remploi. Dans la question parlementaire orale n° 55009838C du 28 octobre 2020, la question de savoir si le délai de remploi pour les assujettis ayant subi du retard dans la construction d'un bien immobilier à la suite de la pandémie liée au coronavirus pouvait être prolongé sur la base de la force majeure par le nombre de mois d'arrêt des travaux a été posée. Le questionneur affirme que la force majeure est en effet une base générale d'exemption en droit fiscal. Le ministre a répondu à cette question que la notion de force majeure figure expressément dans le CIR 92 mais pas dans le cadre du régime de la taxation étalée sur les plus-values et le délai de réinvestissement qui lui est associé. Dès lors, selon le ministre, si ce délai n'a pas été prolongé dans une des trois lois « corona », il faut s'en tenir aux délais légaux. Par conséquent, il ne peut être octroyé un prolongement du délai de remploi dans le cas soumis au SDA.

## 4.4. Mouvement des bénéficiaires réservés imposables – Plus-values réalisées pouvant bénéficier du régime de taxation étalée – Conditions d'application – Plus-value forcée – Remploi en immeuble bâti, navire ou aéronef – Réforme

### 4.4.1. Références

- Loi du 22 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, n° 55-3714/001, pp. 17-18.

### 4.4.2. Commentaires

Pour pouvoir bénéficier d'une taxation étalée sur une plus-value réalisée, il convient de procéder à un réinvestissement (ou remploi) dans un délai *ad hoc*, tel que défini à l'article 47, §§ 3 et 4, du CIR 92.

Ainsi, la valeur de réalisation (plus-value volontaire) ou l'indemnité obtenue (plus-value forcée) doit être remployée dans un délai de trois ans à compter de la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été perçue

(plus-value forcée) ou du premier jour de la période imposable de réalisation de la plus-value (plus-value volontaire).

Pour les plus-values volontaires, le délai est plus long lorsque le emploi prend la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef : cinq ans à compter du premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée, ou à compter du premier jour de l'avant-dernière période imposable précédant la réalisation de la plus-value.

Le emploi des plus-values forcées est traité différemment dans le système actuel. Dans tous les cas, le emploi doit alors être effectué au plus tard trois ans après la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été perçue.

Afin d'éviter que la période de emploi en cas de réinvestissement dans un immeuble bâti, un navire ou un aéronef soit plus courte pour les plus-values forcées que pour les plus-values réalisées volontairement, la loi portant des dispositions fiscales diverses prévoit un délai de emploi minimal de cinq ans pour les plus-values forcées. Le emploi doit toujours, en principe, avoir lieu au plus tard dans les trois ans après la fin de la période imposable de perception de l'indemnité ; mais en tout état de cause, « lorsque le emploi revêt la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef, le délai de emploi des plus-values forcées expire au plus tôt après 5 ans prenant cours le premier jour de la période imposable de réalisation de la plus-value ».

Si le délai de emploi de cinq ans (en cas de emploi dans des immeubles bâtis, des navires ou des aéronefs) est désormais étendu aux plus-values forcées, il n'en va pas de même pour le mode de calcul rétroactif (point de départ au premier jour de l'avant-dernière période imposable précédant la réalisation de la plus-value) ; le délai commence donc à courir au premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée.

#### 4.4.3. Bibliographie

VAN DYCK, J., « Indemnités vélo exonérées : le législateur souffle le chaud et le froid », *Le Fiscologue*, n° 1815, 15 décembre 2023, p. 3.

#### 4.5. Mouvement des bénéfiques réservés imposables – Provisions pour risques et charges – Provision pour litige – Caractère certain et liquide – Loyers impayés à la suite de dégâts subis par l'immeuble

##### 4.5.1. Références

- Article 48 du CIR 92.
- Article 24 de l'AR/CIR 92.

#### **4.5.2. Jurisprudence**

– Civ. Liège, 15 mars 2021, *F.J.F.*, n° 2023/157.

#### **4.5.3. Commentaires**

La requérante, à la suite de dégâts subis par l'immeuble abritant son local commercial, a délibérément diminué le montant du loyer qu'elle payait entre 1998 et son départ le 30 juin 2003, tout en comptabilisant, pour se prémunir, une provision pour litige du montant des loyers non versés.

Ce comportement, entre autres, a par la suite donné lieu à des litiges devant le juge de paix, toujours pendant(s) au moment du présent litige.

L'État belge rejette la déduction de la provision pour risques et charges, considérant qu'il s'agit d'une dette certaine et liquide au moment où elle a été comptabilisée puisque son montant est connu et correspond au montant des loyers non versés. Pour l'administration, une provision ne peut jamais être constituée pour couvrir le défaut de paiement d'une dette existante.

À son tour, le tribunal analyse le caractère certain de la créance et constate, à l'inverse, que rien ne permet de considérer que la requérante sera condamnée à payer le montant réclamé par les bailleurs. De surcroît, la créance n'est pas non plus liquide, puisqu'elle n'est pas susceptible d'évaluation même provisoire (litige en cours et la requérante n'est pas la seule personne citée). Évaluer le montant de la créance au montant du loyer non payé est réducteur, pour le tribunal.

Dans ces circonstances, au moment où les provisions ont été comptabilisées, il s'agissait bien de charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables, conformément à l'article 48 du CIR 92 et à l'article 24 de l'AR/CIR 92.

### **4.6. Mouvement des réserves imposables – Intérêts courus et conventions de capitalisation – Période imposable et exercice d'imposition**

#### **4.6.1. Références**

- Article 362*bis* du CIR 92.
- Article 58 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.

#### **4.6.2. Disposition administrative**

Décision anticipée n° 2021.510 du 14 février 2023.

### 4.6.3. Commentaires

En vertu de l'article 362*bis*, du CIR 92, « Dans le chef des contribuables qui affectent à l'exercice de leur activité professionnelle des capitaux non représentés par des actions ou parts, la partie des intérêts courus de ces capitaux ou la partie des indemnités pour coupon manquant qui se rapporte à des intérêts courus de tels capitaux en vertu d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt, afférente à une période imposable déterminée, est considérée comme un revenu de cette période, même lorsque les intérêts ou les indemnités sont encaissés ou obtenus au cours d'une période ultérieure. »

La notion d'« intérêts courus », qui n'est définie ni dans la législation comptable ni dans la législation fiscale, suscitait des interprétations divergentes avec, à la clé, des contestations (décision anticipée n° 2021.510 du 14 février 2023). Le dossier soumis au SDA concernait un produit d'assurance qualifié de contrat de capitalisation « branche 6 » d'après le droit luxembourgeois. Le demandeur estimait que pendant la durée d'un tel contrat, il ne pouvait pas y avoir de taxation d'un quelconque intérêt couru et que ce n'est qu'à l'échéance qu'il serait possible de déterminer s'il existe un rendement imposable. Le SDA en a jugé autrement et estimé que l'investisseur disposait d'une créance à l'égard de l'assureur luxembourgeois pendant la durée de l'investissement et que l'augmentation de la valeur de cette créance d'année en année constituait un revenu imposable en vertu de l'article 362*bis*.

Le législateur, via la loi du 28 décembre 2023, a souhaité clarifier le traitement fiscal des intérêts courus qui proviennent ou peuvent provenir de contrats de capitalisation et a, à cette occasion, abondé dans le sens du SDA.

Les contrats de capitalisation en cause ne sont pas organisés en droit belge et doivent être clairement distingués des contrats d'assurance-vie de type « branche 23 », ainsi que des contrats de capitalisation de type « branche 26 » en droit belge. Ces contrats présentent généralement, mais pas exclusivement, les caractéristiques suivantes :

- le produit est lié à un ou plusieurs fonds d'investissement externes ou internes parmi lesquels le preneur d'assurance peut choisir en fonction de son profil de risque. En outre, le preneur d'assurance peut également opter pour ce que l'on appelle un « fonds dédié » interne, c'est-à-dire un fonds interne qui n'offre pas de garantie de rendement et qui sert de support à un seul contrat ;
- le preneur d'assurance a la possibilité de modifier à tout moment la clé de répartition entre les fonds ;
- le preneur d'assurance peut également effectuer des transferts entre différents fonds d'investissement et peut procéder à un rachat total ou partiel ;

- cela revient donc à ce que le preneur d'assurance, en échange d'un ou plusieurs versements effectués auprès de l'assureur, dispose d'une créance sur cet assureur, dont le montant varie en fonction de l'évolution de la valeur des placements effectués par l'assureur, conformément au profil d'investissement du preneur d'assurance ;
- aucun revenu périodique n'est octroyé et le rendement n'est à aucun moment « bloqué ». Le preneur d'assurance n'a droit à la valeur de son investissement (les réserves du contrat) qu'en cas de rachat (partiel) ou à la date d'expiration du contrat ;
- à la date d'expiration du contrat, le produit prévoit le versement au preneur d'assurance des prestations d'assurance, qui sont égales aux réserves du contrat ;
- il n'y a pas de garantie de capital ou de rendement. Le contrat suit la valeur de l'actif sous-jacent et « sa valeur » peut monter et descendre, également en dessous de la valeur d'investissement initiale.

Le texte de l'article 362*bis* du CIR 92 fait référence aux intérêts des capitaux. Or, les revenus des capitaux sont tous les revenus provenant de biens mobiliers utilisés à quelque fin que ce soit. Ces revenus comprennent également les intérêts de toute créance. Les revenus des versements effectués par le preneur d'assurance auprès de l'assureur, qui constituent une créance du preneur d'assurance sur la compagnie d'assurance, constituent des revenus de capitaux. Dans le chef d'une société preneuse d'assurance, ces capitaux, en l'occurrence les montants versés dans le cadre du contrat, sont toujours utilisés pour l'exercice de son activité professionnelle et les revenus de ce produit tombent donc sous l'application de l'article 362*bis* du CIR 92.

L'article 362*bis*, tel que remplacé, clarifie notamment l'impact d'une diminution de la valeur du contrat de capitalisation sur la base imposable. Le deuxième alinéa du paragraphe 2 prévoit explicitement que, le cas échéant, la diminution ultérieure de la valeur de la créance donne lieu à une détaxation. Le troisième alinéa du même paragraphe clarifie ensuite le traitement fiscal lorsqu'un remboursement partiel a eu lieu.

Cette réforme est entrée en vigueur le 8 janvier 2024.

#### 4.6.4. Bibliographie

VAN DYCK, J., « Une annexe à joindre également pour les redevances d'usufruit », *Le Fiscalogue*, n° 1822, 2 février 2024, p. 1.

## **4.7. Dépenses non admises (DNA) – Principes – Déduction d'un abandon de créance**

### **4.7.1. Références**

- Article 49 du CIR 92.

### **4.7.2. Jurisprudence**

- Mons, 7 septembre 2022, R.G. n° 2020/RG/612, *E.J.F.*, n° 2023/133.

### **4.7.3. Commentaires**

La société X a acheté, en 2014, les actions de sa société sœur D, celle-ci devenant ainsi la filiale de X. Cette opération a été réalisée pour un prix de vente d'un euro et la reprise d'un compte courant, ce prix de cession étant justifié par la situation comptable de la société D révélant une importante perte.

Dans ce contexte, la société X a décidé de soutenir sa filiale en lui ouvrant une ligne de crédit. Elle décide ensuite de faire un abandon de créance à hauteur de cette ligne de crédit et du compte courant repris. L'abandon de créance prévoyait une clause de retour à meilleure fortune. L'administration refuse toutefois la déduction de cet abandon de créance.

La cour relève ainsi que si l'article 49 du CIR 92 n'exige pas une corrélation stricte entre la dépense et l'obtention d'un revenu taxable, il requiert toutefois la volonté d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels. Pour la cour, c'est à juste titre que l'administration a estimé que la société X n'avait que peu d'intérêt commercial et financier à l'abandon de créance dès lors que tant les activités des sociétés que leurs clients sont différents, et que le fait de reprendre une société qui est active dans le secteur de la sidérurgie et la chimie ne constitue pas une opération en vue d'acquérir ou conserver des revenus dans l'installation brassicole de la société X. En outre, les relations entre les deux sociétés étaient très limitées.

## **4.8. DNA – Principes – Déduction de la prise en charge d'une dette d'une autre société du groupe (déclaration de patronage)**

### **4.8.1. Références**

- Article 49 du CIR 92.

#### 4.8.2. Jurisprudence

– Anvers, 7 février 2023, R.G. n° 2021/AR/1154, *FJ.F.*, n° 2023/158.

#### 4.8.3. Commentaires

La société D. est une société pharmaceutique belge dont l'objet est de mettre des produits pharmaceutiques à la disposition des patients du continent africain. À cette fin, elle a créé plusieurs filiales dans plusieurs pays africains. À l'origine, D. possédait la licence d'exportation pour la distribution des médicaments. Après que D. eut perdu cette licence d'exportation, les médicaments ont été enregistrés au nom de la filiale suisse D.S., de sorte, que depuis lors, la vente de tous les médicaments (sur le marché africain) s'est faite également par l'intermédiaire de D.S. Ainsi, les ventes de médicaments à la filiale nigériane D.N. ont également été effectuées par l'intermédiaire de D.S.

En outre, D. fournit des services à ses différentes filiales (en ce compris D.S. et D.N.) et perçoit des indemnités en contrepartie.

Dans ce contexte, tant en 2014 qu'en 2015, D. a rédigé, en faveur de D.S., une « letter of comfort » (déclaration de patronage) prévoyant que, si nécessaire, D. interviendrait financièrement et prendrait en charge la créance de D.S. à l'égard de D.N. (à la suite de la livraison – encore impayée – de médicaments par D.S. à D.N.). En 2015, D.S., se référant à la déclaration de patronage, a réclamé le paiement par D. de la créance impayée à l'encontre de D.N. D. a effectué le paiement en 2015 et l'a déduit de son revenu imposable. Cette déduction est remise en cause par l'administration.

La cour rappelle que les sociétés, comme les autres contribuables, doivent prouver que les dépenses ont été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. Ensuite, la cour considère que c'est à tort que l'administration a refusé la déduction des frais, étant donné qu'il s'agit de frais engagés au profit de l'activité professionnelle de D. et que ces frais ont un effet (indirect) sur la création ou le maintien des revenus de D.

Il est en effet établi que D. fournit des services à ses filiales et reçoit des indemnités pour ces services, de sorte que D. a un intérêt économique propre à ce que les enregistrements de produits pharmaceutiques (au nom de D.S.) soient sauvegardés. Il ressort par ailleurs de la déclaration de patronage que celle-ci est indissociable des accords contractuels entre D. et D.S., de sorte que l'engagement de D. est en lien nécessaire avec le maintien ou la création de revenus dans son chef. Enfin, l'administration reconnaît elle-même qu'il est économiquement judicieux de garantir les actifs de D.S. par le paiement de la dette de D.N. envers D.S. afin d'assurer la continuité et le renouvellement futur de l'enregistrement pour le marché africain, de sorte que conclure à

l'absence de logique économique conduirait à un jugement d'opportunité prohibé dans le chef de l'administration.

Étant donné le lien avéré entre la dépense et l'acquisition ou la conservation des revenus, la cour conclut dès lors que la contribuable est la seule à pouvoir juger de la nécessité ou de l'opportunité commerciale de la dépense ou de la source de financement. Il n'est pas nécessaire pour cela que D. prouve que D.S. a rencontré des difficultés financières.

#### **4.8.4. Bibliographie**

X., « La Cour d'appel d'Anvers reconnaît l'intérêt économique propre d'une société qui prend en charge les frais d'une filiale étrangère : le contribuable est le seul à pouvoir juger de la nécessité interne à l'entreprise ou de l'opportunité commerciale de la dépense. Déduction autorisée en tant que frais professionnels ! », *Cour. fisc.*, n° 2023/05, pp. 108-112.

VAN CROMBRUGGE, S., « Conséquences fiscales des lettres de confort et du fonctionnement de groupe », *Le Fiscologue*, n° 1786, 7 avril 2023, p. 1.

### **4.9. DNA – Frais professionnels – Condition d'annualité – Caractère certain et liquide – Remise de dette – Condition de retour à meilleure fortune – Condition résolutoire – Application du droit commun**

#### **4.9.1. Références**

– Article 49 du CIR 92.

#### **4.9.2. Jurisprudence**

– Cass., 21 octobre 2022, R.G. n° F.20.01.29.N., *F.J.F.*, n° 2023/45.

#### **4.9.3. Commentaires**

La Cour de cassation a rendu un arrêt clair sur les conséquences fiscales d'une remise de dette sous réserve de retour à meilleure fortune. La Cour en a profité pour rappeler les principes élémentaires en matière de déduction de frais professionnels et sur le caractère certain et liquide d'une dette.

La Cour commence ainsi par citer l'article 49, alinéa 2, du CIR 92 en vertu duquel « sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides, et sont comptabilisés comme telles ».

À défaut d'une disposition fiscale dérogatoire, le caractère certain et liquide d'une dette ou d'une perte doit être apprécié selon les principes du droit commun.

Il résulte des articles 1183 et 1234 de l'ancien Code civil que lorsqu'une remise de dette est accordée sous réserve de retour du débiteur à meilleure fortune, la dette doit être considérée comme éteinte à partir du moment de la remise et pour autant que la condition résolutoire de retour à meilleure fortune ne s'est pas réalisée. Cela constitue, à partir de la remise, une perte certaine et liquide, qui est par conséquent déductible comme frais professionnels.

En l'espèce, la cour d'appel avait constaté que le contribuable avait accordé une remise de dette à un débiteur, par convention, sous réserve de retour à meilleure fortune. La cour avait refusé la déduction au titre de frais professionnels au motif que le contribuable ne démontrait pas que la perte de la créance avait un caractère certain et liquide étant donné que « l'on ne démontre aucune circonstance de fait concrète qui se serait produite durant la période imposable et dont ressort le caractère irrécouvrable effectif de la créance » et étant donné que « l'absence de caractère définitif de la perte ressort en outre de la clause de reprise de la dette en cas de meilleure fortune ».

La Cour de cassation estime qu'en se prononçant de la sorte et en refusant la déduction de la remise de dette, la cour d'appel a violé les articles 1234 et 1183 de l'ancien Code civil ainsi que l'article 49 du CIR 92.

#### 4.9.4. Bibliographie

VAN CROMBRUGGE, S., « Retour à meilleure fortune : arrêt de cassation sur les conséquences fiscales », *Le Fiscologue*, n° 1781, 3 mars 2023, p. 10.

### 4.10. DNA – Condition de finalité – Frais en lien avec un avantage de toute nature (ATN) logement – Théorie de la rémunération

#### 4.10.1. Références

– Articles 49, 52, 3<sup>o</sup>, et 195, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92.

#### 4.10.2. Jurisprudence

- Gand, 13 décembre 2022, R.G. n<sup>os</sup> 2021/AR/2025 et 2021/AR/2026.
- Cass., 31 mars 2023, R.G. n<sup>o</sup> F22.0108.N.
- Gand, 5 septembre 2023, R.G. n<sup>o</sup> 2022/AR/558.

#### 4.10.3. Commentaires

Dans deux arrêts récents, la cour d'appel Gand s'est prononcée sur le caractère déductible, dans le chef d'une société médicale, de frais relatifs à un immeuble mis gratuitement à disposition du/des gérant(s) de la société en faisant application de la « théorie de la rémunération ».

Dans l'arrêt du 13 décembre 2022, les gérants avaient acquis un terrain à bâtir. Ils ont ensuite accordé un droit de superficie sur le terrain à leur société en vue de la construction d'un immeuble utilisé à 80 % à titre d'habitation et à 20 % à titre professionnel. L'immeuble a ensuite été mis gratuitement à disposition des gérants et de leur famille. L'administration refuse la déductibilité des frais en lien avec la partie de l'immeuble servant d'habitation (80 %).

La cour rappelle que des frais professionnels ne sont déductibles que s'ils ont été faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus professionnels (condition de finalité), ce qui n'est pas le cas lorsque le contribuable a cherché à accorder à un tiers un avantage sans contrepartie.

La société invoque la « théorie de la rémunération » et soutient que la mise à disposition gratuite du logement constitue une rémunération en nature pour ses dirigeants, de sorte que les dépenses doivent être considérées comme des frais professionnels au sens de l'article 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, en lien avec l'article 52, 3<sup>o</sup>, du CIR 92. Elle renvoie dans ce cadre au fait que les gérants ont été imposés sur un avantage de toute nature pour l'utilisation du bien dans le respect des dispositions réglementaires.

La cour précise toutefois que s'il est vrai que des frais faits par une société en vue d'accorder un avantage de toute nature à ses gérants en rémunération de leur activité à son profit constituent des frais professionnels déductibles, ceci suppose toutefois que la société apporte la preuve que les frais dont elle demande la déduction correspondent à des prestations effectivement accomplies. Dans ce cadre, il ne suffit pas de prouver que le gérant a fourni des prestations effectives à la société. Il doit exister un lien identifiable entre les prestations en question et la rémunération, ce qui suppose que la politique de rémunération de la société soit correctement documentée.

La cour constate que cette preuve n'est toutefois pas rapportée. Une simple référence générale aux prestations réalisées ou au (montant du) chiffre d'affaires ne suffit pas à prouver l'existence d'une politique de rémunération claire. Le procès-verbal de l'assemblée générale ne donne aucune information en la matière puisqu'il y est uniquement indiqué à combien s'élève la rémunération en espèces des gérants et de quels avantages de toute nature ils bénéficient. Il n'est précisé nulle part explicitement que la mise à disposition gratuite

de l'immeuble vise à rémunérer des prestations effectives des gérants pour la société.

Autrement dit, la mise à disposition de l'immeuble peut tout aussi bien être destinée à avantager les gérants.

En outre, la mise à disposition gratuite de l'habitation n'a nullement modifié la rémunération en espèces des gérants. Le fait que cette dernière soit plutôt faible est une affirmation relative. D'autant que les prestations des gérants sont également rémunérées indirectement via l'attribution d'un dividende intercalaire et via le canon annuel perçu par les gérants en conséquence de la constitution de droit de superficie.

Le fait que l'administration n'ait pas remis en cause la déduction des frais en lien avec la mise à disposition de véhicules n'y change rien. Cela indique uniquement que l'administration est prête à accepter la déduction des frais de véhicules sans s'interroger sur le fait de savoir si la mise à disposition de ces véhicules est effectivement réalisée en vue de rémunérer les prestations des gérants.

La théorie de la rémunération ne permet pas, sous prétexte de prestations réalisées par le gérant, de répercuter sans autre forme de procès toutes sortes de dépenses à caractère personnel sur la société.

La constitution d'un droit de superficie, immédiatement suivie de l'érection par le titulaire du droit de superficie d'un nouveau bâtiment, ne peut en aucun cas être considérée comme un investissement/placement de liquidités par la société, mais équivaut à l'octroi d'une libéralité au profit des gérants.

Dans l'arrêt du 5 septembre 2023, une société, ayant pour seul gérant et actionnaire un médecin, a acquis la pleine propriété d'un immeuble financé en grande partie par fonds propres et, dans une moindre mesure, via prêt bancaire et paiement par le gérant. L'immeuble est affecté à 42,48 % pour l'exercice de l'activité professionnelle et 57,52 % pour l'habitation du gérant.

À côté d'une rémunération en espèces de 48 000 euros et certains avantages en nature, la société accorde un avantage de toute nature découlant de la mise à disposition gratuite de l'immeuble, avantage évalué selon les modalités de l'article 18, § 3, point 2, de l'AR/CIR 92 et repris sur des fiches individuelles 281.20 par le gérant. Le gérant a été imposé à l'IPP sur cet avantage.

L'administration rejette toutefois la déductibilité des frais en lien avec la partie servant d'habitation de l'immeuble en estimant que les frais n'ont pas été faits dans l'intérêt de la société elle-même mais bien uniquement dans l'intérêt du gérant.

La société se défend en invoquant les arguments suivants :

- c'est le législateur lui-même qui a facilité l'octroi d'une rémunération en nature par les articles 36 du CIR 92 et 18 de l'AR/CIR 92 ;
- elle ne peut acquérir ou conserver des revenus que par l'intermédiaire du gérant, qui est la seule personne qui exerce une activité au sein de la pratique médicale de laquelle elle tire son chiffre d'affaires ;
- la rémunération accordée en espèces présente un caractère limité au regard du chiffre d'affaires et des revenus imposables, de sorte qu'il est logique de la compléter avec un avantage substantiel ;
- il existe une politique de rémunération claire compte tenu (1) de la reprise de l'avantage dans une fiche individuelle, (2) de sa validation par l'assemblée générale (le procès-verbal d'assemblée générale validant toutes les rémunérations et attributions du gérant), (3) de son imposition à l'impôt des personnes physiques. Le fait qu'il n'existe pas de contrat écrit entre le gérant et la société n'y change rien, de tels documents ayant un caractère purement formel et n'apportant aucune plus-value, l'article 49 du CIR 92 permettant la preuve par présomptions ;
- en exigeant qu'une augmentation de rémunération corresponde à des prestations complémentaires, l'administration opère un jugement d'opportunité prohibé. Si elle estime la rémunération trop élevée pour les prestations réalisées, elle doit alors faire application de l'article 53, 10°, du CIR 92, ce qui n'est pas le cas en l'espèce ;
- la société détient la pleine propriété de l'immeuble, de sorte qu'au plus tard lors de la liquidation de la société, l'impôt des sociétés sera dû sur la plus-value réalisée. De plus, les produits générés par l'activité du gérant devraient largement dépasser les frais en lien avec la partie de l'immeuble utilisée à titre privé.

La cour renvoie tout d'abord à l'arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2023 pour rappeler qu'il ne peut être déduit du fait que la société est une personne morale constituée en vue de réaliser une activité lucrative, que toutes ses dépenses sont automatiquement déductibles à titre de frais professionnels. La société doit en effet apporter la preuve du respect de la condition de finalité, qui suppose de démontrer l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables au moyen des frais faits ou supportés. La mesure dans laquelle les frais ont effectivement mené à l'acquisition ou la conservation de revenus imposables est toutefois sans importance.

Sur la base des éléments précités, la cour estime que la société prouve, par présomptions, que la mise à disposition gratuite de l'habitation constitue une rémunération.

L'intention d'acquérir ou de conserver des revenus au moyen de la rémunération accordée au gérant, à savoir l'ATN, ressort du fait que la société n'a pu acquérir et conserver ses revenus récurrents et substantiels que grâce aux prestations de son seul gérant, et qu'il peut être présumé que le gérant n'aurait pas réalisé ses prestations sans percevoir, pour ce faire, une rémunération adéquate. Une évaluation de la mesure dans laquelle la rémunération a effectivement mené à l'acquisition ou la conservation de revenus imposables ne présente pas d'intérêt.

Il n'est pas requis que les présomptions qui sont déduites des faits établis en découlent nécessairement mais il suffit qu'elles puissent en découler avec certitude. Là où l'administration exige une preuve irréfutable de la société, son raisonnement manque en droit. L'administration n'apporte aucun élément concret permettant de renverser la présomption établie par le contribuable.

L'administration se trompe également en considérant qu'en toute hypothèse, la moitié des frais en lien avec l'avantage est non déductible car le conjoint du gérant habite l'immeuble. Ceci contrevient au fait que sur la base de la fiche et de la déclaration du gérant, l'avantage lui a été attribué à lui seul. La manière dont le gérant fait ensuite usage de cet avantage n'est pas pertinente pour évaluer si la société a ou non supporté les frais en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

Enfin, il ne peut être déduit de la présence ou non d'une évolution du chiffre d'affaires que la rémunération complémentaire ne correspondrait pas à des prestations effectives du gérant. Dans la mesure où l'administration invoque qu'une rémunération complémentaire exige des prestations complémentaires, elle ne méconnaît pas l'existence des prestations réalisées mais s'immisce dans la politique de rémunération de la société et se rend coupable d'un jugement d'opportunité prohibé sur la manière dont la société rémunère son gérant.

Pour autant que la rémunération ne soit pas exagérée, ce qui renvoie à l'article 53, 10°, du CIR 92, la société est libre de déterminer comment et dans quelle mesure elle rémunère son gérant pour les prestations réalisées.

La comparaison de ces deux arrêts permet de rappeler l'importance des faits dans l'application de la « théorie de la rémunération ». Si l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 5 septembre 2023 semble faire une application assez souple de la charge de la preuve en la matière, une telle application a en réalité déjà été observée par le passé dans un arrêt de la cour d'appel de Gand du 26 octobre 2021 (R.G. n° 2020/R.G/1219).

#### 4.10.4. Bibliographie

VAN CROMBRUGGE, S., « Théorie de la rémunération devant la Cour de Gand : pas vraiment surprenant », *Le Fiscologue*, n° 1804, 22 septembre 2023, p. 1.

DEFOOR, W., « Déduction des frais relatifs aux immeubles au sein d'une société : la rémunération supplémentaire via la mise à disposition d'un logement ne nécessite pas la preuve de prestations complémentaires », *Cour. fisc.*, n° 2023/14, pp. 356-362.

#### 4.11. DNA – Condition de finalité – Frais en lien avec de la promotion immobilière

##### 4.11.1. Références

– Articles 49 du CIR 92.

##### 4.11.2. Jurisprudence

– Gand, 2 mai 2023, R.G. n° 2022/RG/189, *T.F.R.*, 2023/13, n° 645.

##### 4.11.3. Commentaires

En l'espèce, un promoteur immobilier avait réalisé des constructions sur un terrain appartenant à une société liée. Pour un de ces projets, des frais de publicité et des commissions d'agents immobiliers n'avaient été facturés qu'au seul promoteur immobilier, sans qu'une partie de ces frais n'ait été répercutée sur le propriétaire du terrain.

L'administration rejette ces frais sur la base de l'article 49 du CIR 92. Selon l'administration, ces frais sont liés à la vente d'une parcelle de terrain appartenant à une autre société liée, à savoir le propriétaire du terrain, et le propriétaire de la construction sur ce terrain ne peut pas obtenir de revenus de la vente d'une parcelle de terrain qui ne lui appartient pas.

Selon le promoteur, les frais sont bien déductibles. En effet, dans le cadre de ses activités, il développe divers projets immobiliers sur des terrains qui ne lui appartiennent pas. Le propriétaire du terrain ne s'impliquerait pas dans le développement ultérieur du projet. Selon le promoteur immobilier, les frais de publicité et les frais relatifs à l'intervention de tiers concernant la vente des projets développés par le promoteur immobilier sont déductibles, notamment compte tenu du fait que l'acquéreur s'attend à acquérir le terrain en plus des constructions, que le prix prédéterminé pour le propriétaire du terrain ne dépend pas des frais réels du projet, que le promoteur immobilier n'intervient pas dans la vente du terrain et n'encourt donc pas de frais directement liés à

la vente du terrain et que ces frais ne sont inclus que dans le prix de vente des constructions.

Selon la cour d'appel de Gand, il est indéniable que tant le promoteur et propriétaire des constructions que le(s) propriétaire(s) du terrain ont tiré des revenus imposables de la vente du bien. Il s'ensuit que les frais engagés dans ce cadre l'ont été ou ont été supportés en vue d'obtenir ou de maintenir des revenus imposables dans le chef tant du promoteur immobilier que du propriétaire de terrain. Le fait que certaines publicités ne porteraient que sur les appartements ou que les conventions avec l'agent immobilier ne parlent que de « biens immobiliers » ne permet pas de déduire que seules les constructions ont fait l'objet d'une publicité et non le terrain. Il est évident qu'un acheteur ne sera intéressé par une propriété que si tant les constructions que les (quotités de) terrains sont vendus.

En prenant en charge l'intégralité des frais de publicité et de commissions des agents immobiliers, le promoteur a, dans ces circonstances concrètes, supporté des frais qui ont directement permis au(x) propriétaire(s) du terrain d'acquérir ou de conserver un revenu imposable. Dans cette mesure, le promoteur a accordé une libéralité au propriétaire du terrain. Cette analyse nécessite de répartir les frais facturés entre la part qui revient au promoteur immobilier et qui respecte les conditions de déductibilité de l'article 49 du CIR 92 dans son chef, et la part qui revient au propriétaire du terrain.

Le fisc a réalisé cette répartition avec application de l'article 50, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 en proportion du rapport que les constructions et le terrain représentent dans le prix de vente total moyen des dix-huit ventes réalisées dans le cadre des projets, et ce, au moyen des montants repris dans les actes notariés de vente (60 % par rapport à 40 %). Cette répartition est objective et raisonnable, d'autant plus que le contribuable ne suggère aucune autre méthode de calcul.

#### **4.11.4. Bibliographie**

VAN CROMBRUGGE, S., « Frais de promoteurs immobiliers », *Le Fiscologue*, n° 1802, 8 septembre 2023, p. 12.

### **4.12. DNA – Condition de finalité – Frais en lien avec un ATN logement – Paiement d'un loyer (avec inscription en compte courant) – Théorie de la plus-value future**

#### **4.12.1. Références**

– Articles 49, 52, 3<sup>o</sup>, et 195, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92.

#### 4.12.2. Jurisprudence

– Gand, 23 mai 2023, R.G. n° 2022/AR/396, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

#### 4.12.3. Commentaires

Une société active dans la poissonnerie a acheté un appartement et deux garages à Tenerife, financés via deux crédits bancaires, et a déduit les frais en lien avec cet immeuble. L'administration rejette la déductibilité desdits frais en ce qu'ils ne sont pas liés à l'activité effective de la société et n'ont été supportés qu'en vue de mettre à disposition du gérant et de sa famille l'appartement à titre gratuit et ainsi dans leur intérêt personnel.

Pour sa défense, la société invoque qu'elle donne le bien en location contre un loyer annuel de 12 000 euros, inscrit sur le compte courant de son gérant et que, compte tenu de ces revenus, elle est en droit de déduire les frais y relatifs, même s'il apparaît que la construction dans son ensemble entraîne un résultat négatif pour la société ou est volontairement déficitaire. Elle considère par ailleurs le loyer comme étant conforme au prix de marché.

La société ajoute que l'achat a été réalisé avec intention lucrative. Elle renvoie sur ce point à la plus-value qu'elle peut espérer sur la base d'une attestation réalisée par un agent immobilier local, au fait qu'elle est pleine propriétaire de l'immeuble et au fait qu'elle a acheté un autre appartement dans le même complexe immobilier qu'elle a revendu dans les deux ans en réalisant une plus-value imposable.

La société considère enfin que l'administration réalise un jugement d'opportunité en invoquant l'important contraste entre le loyer payé et les coûts annuels totaux, le fait que la plus-value sur l'immeuble soit purement spéculative et que seul l'intérêt personnel du contribuable est recherché.

En ce qui concerne le loyer annuel imputé en compte courant, la cour remet en cause le fait qu'il soit conforme à au prix du marché, d'autant que cela semble peu probable au regard de la prise de valeur du bien invoquée par la société. Le bien n'a d'ailleurs jamais été mis sur le marché locatif ni été proposé en location à des tiers. Il n'apparaît donc pas que la société ait voulu rentabiliser l'immeuble durant sa détention.

Il apparaît ainsi que les frais supportés sont sans commune mesure avec les loyers obtenus qui apparaissent n'avoir aucunement eu l'objectif de réaliser le moindre rendement. Rien que les charges d'intérêts dépassent les revenus réclamés par la société à ses gérants.

Compte tenu de cette absence de proportionnalité, la cour estime que l'appelante ne prouve pas qu'elle a eu l'intention d'acquérir ou de conserver des loyers imposables au moyen des frais supportés. Le fait que la société ait

effectivement perçu des revenus imposables limités en imputant des loyers limités à ses gérants n’y change rien, ce sur quoi la cour renvoie à l’arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2023 (R.G. n° E22.0108.N).

Autrement dit, la détention de l’appartement crée un flux de dépenses continues et récurrentes dans le chef de la société, sans qu’il existe de façon équivalente de revenus effectifs dans son chef. Il s’agit d’un ensemble structurel, organisé et déficitaire pour la société.

Quant au fait que toute plus-value qui serait réalisée par la société sur ledit immeuble entraînerait des revenus imposables, si la cour accepte qu’un immeuble puisse être acquis à titre d’investissement, les conditions de l’article 49 du CIR 92 ne sont toutefois pas rencontrées sur la base du simple fait qu’il existe une chance qu’une plus-value taxable soit réalisée en cas de cession future du bien.

La cour estime qu’il doit être démontré que les produits générés seront suffisants face aux coûts totaux afin de pouvoir considérer le bien comme un moyen d’acquérir ou de conserver des revenus et, partant, comme un investissement réalisé avec la réelle intention d’acquérir ou de conserver des revenus.

Le fait de renvoyer à une prise de valeur générale du bien ne suffit pas, tout comme un rapport immobilier se limitant à trois lignes quant à l’évaluation du bien. D’autant que dans ce cadre, il n’est pas tenu compte des frais complémentaires qui devront entre-temps être supportés pour maintenir le bien en bon état et en conserver la valeur.

Au surplus, le fait que le contribuable ait comptabilisé des amortissements sur l’immeuble suppose une perte de valeur effective durant l’année comptable. Selon la cour, ceci n’est donc pas conciliable avec l’affirmation de la société selon laquelle elle réalisera une plus-value compte tenu du fait que l’immeuble prend de valeur en tout état de cause suite à l’évolution des prix du marché.

#### **4.13. DNA – Condition de finalité – Intérêts en lien avec le financement d’un dividende**

##### **4.13.1. Références**

- Article 49 du CIR 92.

##### **4.13.2. Jurisprudence**

- Cass., 31 mars 2023, R.G. n° E22.0071.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

#### 4.13.3. Commentaires

Les juges d'appel ont estimé à juste titre que les contribuables restaient en défaut de démontrer que les charges d'intérêts d'un prêt ont été faites ou supportées afin d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, en ce qu'une autre finalité semble avoir été donnée au prêt réalisé et aux intérêts qui en découlent, à savoir le remboursement des crédits-ponts contractés par les actionnaires afin de financer la sortie de bourse des contribuables, et ce, via une distribution de dividendes.

#### 4.13.4. Bibliographie

D'AOUT, O., « Déductibilité des intérêts de financement d'une distribution de dividendes : le chant du cygne ? », *Act. fisc.*, n° 2023/27.

### 4.14. DNA – Impôts, taxes et rétributions régionaux

#### 4.14.1. Références

– Article 198, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du CIR 92.

#### 4.14.2. Jurisprudence

- Cass., 29 septembre 2023, R.G. n° F19.0154.F
- Mons, 21 octobre 2022, 2021/RG/98, *E.J.F.*, n° 2023/105.

#### 4.14.3. Commentaires

Dans un arrêt du 29 septembre 2023, la Cour de cassation estime que le juge qui considère que la taxe régionale sur les déchets non ménagers, due en vertu l'article 13 du décret wallon du 25 juillet 1991 relatif à la taxation des déchets en Région wallonne, est imposable à titre de dépenses non admises à la charge d'une personne morale exerçant une activité d'exploitation d'un centre d'enfouissement technique autorisé, sans avoir vérifié l'existence de mesures permettant que la totalité du coût que représente, pour cette personne morale, la non-déductibilité de la taxe régionale sur les déchets, soit couvert par le prix à payer par ses clients viole l'article 10 de la directive 1999/31/CE du Conseil du 26 avril 1999 et méconnaît le principe général de droit de la primauté du droit de l'Union européenne sur la loi interne.

Par ailleurs, la cour d'appel de Mons a rendu un arrêt en date du 21 octobre 2022 concernant un décret wallon du 22 mars 2007 introduisant une taxe sur l'incinération des déchets dont le redevable est l'exploitant de l'installation d'incinération.

Dans cette affaire, l'appelante est une intercommunale mixte, principalement active dans la collecte et la gestion des déchets ainsi que dans l'égouttage, la collecte et l'épuration des eaux usées. À partir de 2015, les communes affiliées à l'intercommunale ont appliqué le mécanisme de substitution prévu par le décret précité, suivant lequel « la commune ou l'association de communes est solidairement tenue au paiement de la taxe due pour les déchets ménagers incinérés pour son compte. Elle peut demander à l'Office [wallon des déchets] de se substituer, pour ces déchets, au redevable, auquel cas il lui incombe de procéder aux déclarations et d'acquitter la taxe ».

Même dans l'hypothèse où les communes font usage du mécanisme de substitution, l'intercommunale peut être qualifiée de redevable de la taxe instituée par le décret, en sa qualité de débiteur solidaire. La cour d'appel considère toutefois qu'il ressort des circonstances soumises à son appréciation que les taxes litigieuses ont été, en l'espèce, payées par l'intercommunale au nom et pour le compte des communes affiliées, en exécution du mandat reçu de ces dernières, et non pas en tant que redevable de la taxe.

L'État belge considère que la mise en place par les communes du mécanisme de substitution, suivie d'un mandat confié par ces dernières à l'intercommunale, a été initiée par cette dernière. Il estime, en d'autres termes, que l'intercommunale a posé un acte ou un ensemble d'actes juridiques qui ont pour conséquence que l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR. 92 peut lui être appliqué. La cour d'appel estime que la circonstance que l'intercommunale ait suggéré aux différentes communes de recourir au mécanisme de la substitution ne peut suffire à la considérer comme ayant posé un acte juridique au sens de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR. 92, les communes restant libres de mettre en œuvre ou pas ce mécanisme. Il en est de même en ce qui concerne le mandat confié à l'intercommunale pour les déclarations et paiements de la taxe. La cour estime dès lors que la preuve de l'existence d'un acte posé par l'intercommunale n'est en l'espèce pas rapportée.

L'élément subjectif de l'abus fiscal fait d'ailleurs également défaut. L'État belge considère que le mécanisme de substitution a été mis en place dans l'unique but d'éviter l'application de l'article 198, § 1<sup>er</sup>, du CIR. 92 au montant des taxes payé par l'intercommunale pour le compte des communes affiliées, mais n'établit pas que l'intercommunale ait agi dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal. Le mécanisme critiqué est prévu par une disposition légale et le recours à celui-ci ne pourrait dès lors être considéré comme abusif. Il en est de même du mandat donné par les communes, aucune disposition sanctionnant le cas échéant une telle démarche n'étant invoquée par l'État belge. Le surcoût engendré par l'application de l'article 198, § 1<sup>er</sup>, du CIR. 92 se serait en tout état de cause répercuté sur le montant des cotisations réclamées

aux communes affiliées. Il n'en est donc résulté aucun avantage fiscal dans le chef de l'intercommunale.

#### **4.15. DNA – Taxes annuelles sur les établissements de crédit, organismes de placement collectif et entreprises d'assurance**

##### **4.15.1. Références**

- Articles 114, 115 et 124 de la loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.
- Articles 44 et 45 de la loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 198, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>/1-3, du CIR 92.
- Articles 201/11, 201/21 et 201/30, du Code des droits et taxes divers.
- Article 205 du CIR 92.

##### **4.15.2. Dispositions administratives**

- Circulaire 2023/C/76 relative aux nouvelles dépenses non admises à l'I Soc. et à l'INR/I.Soc. du 14 septembre 2023.

##### **4.15.3. Commentaires**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, les taxes annuelles sur les établissements de crédit, sur les organismes de placement collectif et sur les entreprises d'assurance sont considérées comme des dépenses non admises à concurrence de 80 % ; seuls 20 % de celles-ci sont donc déductibles au titre de frais professionnels (art. 198, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>/1-3, du CIR 92).

Sont ici visées la « taxe bancaire » annuelle instaurée en 2016 à charge des établissements de crédit en remplacement de quelques taxes antérieures (art. 201/11 du Code des droits et taxes divers) et la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif et sur les entreprises d'assurance (art. 201/21 et 201/30 du Code des droits et taxes divers).

Aucune déduction des revenus définitivement taxés (RDT) ne peut être appliquée sur ces DNA (« mauvaises DNA ») en application de l'article 205, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, du CIR 92, sauf s'il est satisfait aux conditions visées à l'article 205, § 2, alinéa 2, du CIR 92, à savoir que les RDT soient alloués ou attribués par une société établie dans un État membre de l'Espace économique européen, pour autant que les conditions de participation et de permanence soient remplies. En ce qui concerne la mesure en matière de RDT, aucune date particulière d'entrée en vigueur n'a été prévue. Elle

est donc entrée en vigueur dix jours après publication au *Moniteur belge* de la loi-programme du 26 décembre 2022 (*M.B.*, 30 décembre 2022), à savoir le 9 janvier 2023.

La loi-programme du 22 décembre 2023 (*M.B.*, 29 décembre 2023) supprime désormais entièrement la déductibilité de ces taxes à l'impôt des sociétés, et ce, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

#### 4.15.4. Bibliographie

VAN DYCK, J., « Loi-programme : une solution médiane pour les programmes informatiques ? », *Le Fiscologue*, n° 1774, 13 janvier 2023, p. 6.

BUYSSE, Chr., « CFC, taxe Caïman, démolition et reconstruction, etc. : la loi publiée », *Le Fiscologue*, n° 1820, 19 janvier 2024, p. 1.

### 4.16. DNA – Taxe sur l'embarquement dans un aéronef

#### 4.16.1. Références

- Articles 53 et 53/1 du CIR 92.
- Loi du 28 mars 2022 portant réduction de charges sur le travail, *M.B.*, 31 mars 2022.
- Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

#### 4.16.2. Dispositions administratives

- Circulaire 2023/C/80 du 22 septembre 2023 relative à la déductibilité à titre de frais professionnels de la taxe sur l'embarquement dans un aéronef.

#### 4.16.3. Commentaires

Avec la loi du 28 mars 2022, le législateur a introduit une taxe sur l'embarquement dans un aéronef due par les transporteurs aériens, par passager qui décolle d'un aéroport en Belgique à partir du 1<sup>er</sup> avril 2022. La taxe s'élève à 2, 4 ou 10 euros par passager, selon la destination.

Dans cette même loi et dans la loi du 20 novembre 2022, le législateur a également pris différentes mesures d'accompagnement relatives à la déductibilité de cette taxe à titre de frais professionnels.

Afin de renforcer l'effet dissuasif de la taxe sur l'embarquement dans un aéronef, le législateur avait d'abord simplement complété l'article 53 du CIR 92, par un 30° selon lequel cette taxe ne pouvait pas être considérée comme une dépense professionnelle déductible.

Parce que l'effet dissuasif de cette non-déductibilité n'était en réalité pas destiné au fournisseur du service (le transporteur aérien) mais plutôt à son utilisateur final (le passager (professionnel)), le législateur a par la suite adapté la non-déductibilité de la taxe en :

- complétant l'article 53 du CIR 92 par un 31<sup>o</sup>, par lequel les allocations à des tiers en remboursement de la taxe sur l'embarquement dans un aéronef ne constituent pas des frais professionnels déductibles, sauf si elles sont à considérer comme des achats de biens et services visés à la rubrique II.A. (« approvisionnements et marchandises » du compte de résultat) (par exemple les allocations en remboursement de la taxe sur l'embarquement dans un aéronef qu'un organisateur de voyages paye à un transporteur aérien pour les vols qu'il vend à ses clients dans le cadre de voyages à forfait) ;
- complétant l'article 53/1 du CIR 92 par un deuxième alinéa, par lequel la taxe sur l'embarquement dans un aéronef peut néanmoins être considérée comme une dépense professionnelle déductible (dans le chef du transporteur aérien) si elle est facturée à des tiers, à condition qu'elle soit explicitement et séparément mentionnée sur la facture.

#### **4.17. Pensions – Engagement Individuel de Pension (EIP) – Limite des 80 %**

##### **4.17.1. Références**

- Articles 59 et 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du CIR 92.
- Articles 34 et 35 de l'AR/CIR 92.
- Circulaire 2022/C/33 du 31 mars 2022 relative à la détermination de la pension de retraite légale dans le cadre des pensions complémentaires pour dirigeants d'entreprise qui sont soumis au statut social des travailleurs indépendants.
- Circulaire 2022/C/79 du 29 août 2022 – *Addendum* à la circulaire 2022/C/33 relative au calcul de la limite de 80 %.
- Circulaire 2023/C/10 du 16 janvier 2023 – *Addendum* à la circulaire 2022/C/33 relative au calcul de la limite de 80 %.
- Circulaire 2023/C/38 du 30 mars 2023 concernant les montants plafonnés en matière de pension complémentaire.

##### **4.17.2. Commentaires**

Les cotisations de pension pour les dirigeants d'entreprise dans le cadre d'une assurance de groupe ou d'une assurance EIP ne sont déductibles dans le chef des sociétés que dans la mesure où elles se rapportent à des rémunérations

qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois avant la fin de la période imposable au cours de laquelle l'activité rémunérée a été exercée, et à condition que ces rémunérations soient imputées par la société sur les résultats de cette période. Ces « rémunérations régulières et mensuelles » (considérées en base annuelle) servent également de rémunération de référence pour calculer la limite des 80 %.

La limite des 80 % veut que les cotisations ne soient déductibles que dans la mesure où les prestations de pension légales et extra-légales ne dépassent pas au total 80 % de la dernière rémunération brute annuelle normale. Dans le cadre de cette limite, il convient donc aussi de tenir compte de la pension légale (estimée).

En 2021, le législateur a décidé de relever graduellement la pension légale pour les indépendants au niveau – supérieur – de la pension légale des salariés en supprimant le coefficient d'harmonisation utilisé pour le calcul de la pension des travailleurs indépendants. Il en résulte que la pension légale (estimée) à imputer dans la limite des 80 % dans le cadre d'une assurance de groupe ou d'une assurance EIP pour les dirigeants d'entreprise indépendants augmente également. Or, une augmentation de la pension légale implique une diminution de la pension complémentaire, la pension légale et la pension complémentaire étant des vases communicants dans la formule des 80 %.

L'administration a expliqué les conséquences de la suppression du coefficient d'harmonisation pour le calcul de la limite des 80 % dans sa circulaire 2022/C/33 du 31 mars 2022 entrée en vigueur, de façon rétroactive, à partir de l'exercice d'imposition 2022.

Il en ressort que la règle visant à estimer la pension légale des travailleurs indépendants serait scindée en fonction des années de carrière avant 2021 et des années de carrière à partir de 2021 :

- en ce qui concerne les années de carrière en tant qu'indépendant avant 2021, l'ancienne règle des 25 % continuerait à s'appliquer : la pension légale de retraite afférente à cette période peut être estimée à 25 % des revenus bruts de l'année 2020, sans que le résultat ne puisse être soit inférieur ou supérieur à respectivement la pension minimale ou maximale fixée pour l'année en cause (c'est-à-dire celle pour laquelle la limite de 80 % est calculée) ;
- en ce qui concerne les années de carrière à partir de 2021 (ainsi que les années de carrière prestées en tant que travailleur salarié avant 2021), la règle des 50 %, telle qu'elle s'applique depuis longtemps pour les salariés, était transposée aux indépendants : la pension légale de retraite peut être estimée à 50 % de ses revenus bruts à prendre en compte pour la période imposable, le cas échéant limités au plafond de revenus (rémunérations

brutes). Le montant de la pension légale à prendre en compte ne pourra jamais être inférieur à la pension minimale fixée pour l'année en cause.

Dans cette circulaire, l'administration n'a toutefois pas précisé de quel montant maximal de pension estimée il convenait de tenir compte pour calculer la limite des 80 % en ce qui concerne les années de carrière avant 2021.

L'administration s'est finalement penchée sur la question de ce montant maximal dans son « addendum » du 29 août 2022 à la circulaire du 31 mars 2022. Il en ressortit qu'il convenait de tenir compte d'un montant maximal de pension légale des travailleurs indépendants de 35.896,43 euros pour l'année 2021 et d'un montant de 38.236,74 euros pour l'année 2022 (montant confirmé par la circulaire 2023/C/38 du 30 mars 2023).

Il est apparu par ailleurs que l'administration était d'avis qu'il fallait également tenir compte de ce nouveau plafond pour le calcul de la pension légale estimée pour les années de carrière *antérieures* à 2021. Et ce, alors que la réforme de la pension légale des travailleurs indépendants ne concerne pas les années de carrière antérieures à 2021, ce qui pouvait conduire à une surestimation de la pension légale.

Le 15 septembre 2022, Assuralia écrivit à l'administration en demandant de rectifier ce *bug*. Le député Wim Van der Donckt interpella également le ministre des Finances sur la question (*Compte-rendu intégral*, 55 COM 932, 23 novembre 2022, p. 29).

L'administration modifie son point de vue dans un courrier du 22 décembre 2022 adressé à l'Union professionnelle des assureurs, Assuralia. Elle fit ainsi savoir que les montants précités de 35.896,43 et 38.236,74 euros, relatifs aux années de carrière que le dirigeant d'entreprise a prestées avant 2021 en tant qu'indépendant, pouvaient être diminués de moitié et ramenés à 17.948,22 euros pour l'année de contrôle 2021 et à 19.118,37 euros pour l'année de contrôle 2022.

Ce nouveau point de vue de l'administration a ensuite été confirmé officiellement dans la circulaire 2023/C/10 du 16 janvier 2023.

L'administration en a profité pour répondre à une autre question qu'Assuralia avait soulevée fin 2022 auprès de l'administration concernant les « excédents de prime 2021-2022 » reportés sur les plans comptable et fiscal.

En effet, la circulaire 2022/C/79 du 29 août 2022 avait également introduit une tolérance administrative concernant l'entrée en vigueur de la circulaire 2022/C/33 du 31 mars 2022.

Ainsi, pour les exercices d'imposition 2022 et 2023, la partie des primes qui n'était pas déductible uniquement en raison de l'augmentation de la pension légale estimée qui résulte de la suppression du coefficient d'harmonisation

(dépassement de la limite de 80 % – les excédents de primes), ne devait en principe pas être reprise en DNA pour ces exercices d'imposition.

Cette tolérance administrative n'est accordée que pour autant que la société comptabilise ces excédents de primes sur un compte « 49 Charges à reporter » au cours de la période imposable (exercice comptable) qui est rattachée à l'exercice d'imposition 2023. Ces excédents de primes (qui ne sont pas déductibles pour les raisons précitées) vaudront à titre d'avance sur les primes à payer pour la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2024, pour vérifier si la limite de 80 % visée à l'article 59 du CIR 92 est respectée.

Cette tolérance ne vaut pas pour les contrats qui expirent en 2021, 2022 ou 2023, ni pour la partie des primes qui se rapporte à un *back-service* appliqué pendant les cinq dernières années du contrat.

Suite à cette tolérance, la question était toutefois de savoir si les excédents de prime 2021-2022 reportés sur les plans comptable et fiscal pouvaient continuer à être « reportés » et « apurés » après 2024.

Le point 6 de la circulaire 2023/C/10 du 16 janvier 2023 donne une réponse affirmative à cette question : « Par ailleurs, si besoin en est, il est précisé que la tolérance administrative visée au n° 5 de la circulaire 2022/C/79 concernant les excédents de primes résultant de la suppression du coefficient d'harmonisation, s'applique de manière conditionnelle à de tels excédents qualifiant au titre d'avance sur les primes dues au-delà des exercices d'imposition 2022 et 2023, *sans limite de temps.* »

#### 4.17.3. Bibliographie

VAN ESBEECK, P., « Limite des 80 % et assurances EIP pour dirigeants d'entreprise : du nouveau », *Le Fiscologue*, n° 1774, 13 janvier 2023, p. 1.

VAN ESBEECK, P., « Pensions. Limite des 80 % : nouvelle circulaire », *Le Fiscologue*, n° 1776, 27 janvier 2023, p. 13.

### 4.18. Pensions – EIP – Questions préjudicielles (façon dont on tient compte d'autres pensions complémentaires)

#### 4.18.1. Références

- Articles 59 et 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du CIR 92.
- Articles 34 et 35 de l'AR/CIR 92.

#### 4.18.2. Jurisprudence

- C. const., 24 février 2023, n° 23/2023.
- Civ. Brabant wallon, 31 mars 2023.
- Gand, 23 mai 2023, R.G. n° 2021/AR/2109.

#### 4.18.3. Commentaires

La limite dite des 80 % détermine le capital de pension maximal pour lequel une société peut déduire des primes relatives à une assurance EIP ou une assurance de groupe.

Pour calculer la limite des 80 % pour les dirigeants d'entreprise indépendants, l'on tient compte du nombre d'années déjà accomplies dans la société et qui doivent encore l'être jusqu'à la mise à la retraite. Si ces années accomplies et celles qui doivent encore l'être au sein de la société ne couvrent pas une carrière complète de quarante ans, il est possible de valoriser en plus au maximum dix années accomplies auparavant en dehors de la société actuelle. Jusqu'il y a peu, il était communément admis que seules les éventuelles « autres pensions du deuxième pilier » constituées durant les années de carrière valorisées dans le calcul de la limite des 80 % devaient être imputées dans la limite des 80 %.

Mais depuis quelques années, l'administration fiscale estime que le montant total de toutes les pensions du deuxième pilier constituées sur l'ensemble de la carrière du dirigeant d'entreprise doit toujours être imputé dans la limite des 80 %, et ce, même si ces pensions du deuxième pilier ont été constituées durant des années de carrière non valorisées dans le calcul de la limite des 80 %.

Plusieurs questions préjudicielles ont été posées à la Cour constitutionnelle à ce sujet.

Dans son arrêt du 10 novembre 2022, la Cour constitutionnelle avait décidé de ne pas se prononcer sur une question préjudicielle du tribunal de première instance de Gand relative à la problématique de l'imputation des pensions du deuxième pilier « du passé » dans la règle des 80 %. La Cour estima que la question préjudicielle n'était pas utile à la solution du fond du litige dans l'affaire qui lui avait été soumise.

Dans son arrêt du 9 février 2023 (n° 23/2023), la Cour laisse aussi sans réponse la question préjudicielle que le tribunal de première instance de Bruges a posée à propos du mode de calcul de la limite des 80 % pour un travailleur employé et rémunéré simultanément par deux employeurs (*split pay*), cette fois au motif que la Cour se déclare incompétente pour traiter la question préjudicielle.

Pour les dirigeants d'entreprise, le Service des décisions anticipées accepta dès 2010 que, dans le cadre du calcul de la limite des 80 %, la pension de retraite légale estimée pouvait être scindée et donc « répartie » de manière proportionnelle – selon une « règle de trois » – entre les différentes sociétés, en fonction de la part de rémunération à charge de chaque société dans l'ensemble des rémunérations accordées par toutes les sociétés (décision anticipée n° 2010.032 du 27 avril 2010).

Depuis quelque temps, il semble toutefois que l'administration n'applique plus cette méthode de « répartition à la proportionnelle », avec pour effet une sorte de double comptage de la pension légale à imputer dans la limite des 80 % sur les différentes sociétés.

Ceci a mené le tribunal de Bruges à soumettre une question préjudicielle en la matière concernant le travailleur employé précité.

Dans son arrêt du 9 février 2023, la Cour constitutionnelle déclare la question préjudicielle irrecevable parce qu'elle sort de sa compétence en ce que la question préjudicielle ne porte pas à proprement parler sur l'article 59 du CIR 92, mais sur son exécution par le Roi via les articles 34 et 35 de l'AR/CIR 92, exécution sur laquelle la Cour ne peut pas se prononcer.

Dans une autre affaire relative à la même problématique pendante devant le tribunal de première instance du Brabant wallon, la Cour constitutionnelle a été saisie d'une nouvelle question préjudicielle.

Le litige concerne la question relative à l'imputation dans la limite des 80 % des « pensions complémentaires constituées dans des entreprises précédentes ». En l'espèce, s'il n'est pas tenu compte des « pensions complémentaires constituées dans des entreprises précédentes » pour le calcul de la limite des 80 %, il s'avère que celle-ci est respectée et que les primes EIP – entre autres une « prime de *back-service* » – sont déductibles. Si toutefois ces « pensions complémentaires du passé » sont imputées dans le calcul de la limite des 80 %, celui-ci donne un résultat négatif – et donc nul – et les primes doivent être intégralement considérées comme une dépense non admise.

Cette donnée a amené le tribunal à adresser dans son jugement (interlocutoire) du 31 mars 2023 la question préjudicielle suivante à la Cour constitutionnelle :

« L'article 59 du Code des impôts sur les revenus 1992 et plus particulièrement le paragraphe 4 de cette disposition [...] viole-t-il le principe constitutionnel d'égalité ou de non-discrimination [...] s'il est interprété d'une telle façon que toutes les pensions extra-légales constituées au cours de toute une carrière doivent être prises en compte dans le cadre du calcul de la règle des 80 % (et donc également celles constituées dans le cadre d'une activité professionnelle antérieure auprès d'une autre entreprise) indépendamment du

nombre d'années qui peuvent être prises en compte par l'employeur actuel/ la société en question dans le numérateur de la fraction de carrière en vertu de l'article 35, § 2, 2°, de l'AR/CIR 92 (et le cas échéant l'article 35, § 3 de l'AR/CIR 92), tandis que le nombre d'années qui peuvent être prises en compte dans le numérateur de la fraction de carrière diffère selon que le bénéficiaire des pensions change ou non d'employeur/de société au cours de sa carrière, ce qui fait que, pour un employé ou dirigeant d'entreprise qui ne change pas d'employeur/de société, un montant total plus élevé de pensions extra-légales peut être constitué au moyen de primes déductibles que pour un employé ou un dirigeant d'entreprise qui a changé d'employeur/de société ? »

Une décision de la Cour constitutionnelle peut raisonnablement être attendue début 2024.

La cour d'appel de Gand (Gand, 23 mai 2023, R.G. n° 2021/R.G./2109) pose à présent à son tour une (double) question préjudicielle. Cet arrêt aborde également une autre question, qui porte sur le mode de calcul de la pension légale estimée à imputer dans la limite des 80 % pour un dirigeant d'entreprise qui était préalablement travailleur salarié et a donc une « carrière mixte ».

L'affaire portée devant la cour d'appel de Gand concerne un dirigeant d'entreprise qui, en 2010, à l'âge de 52 ans, est devenu dirigeant indépendant d'une société. Auparavant, il avait été travailleur salarié pendant environ 32 ans : 18 ans chez l'employeur A où il n'a bénéficié d'aucun plan de pension complémentaire et ensuite 14 ans chez l'employeur B où il a bénéficié d'une assurance de groupe.

Il semble que le calcul de la limite des 80 % pour l'assurance EIP souscrite par la société en 2015 tenait compte des années de service déjà accomplies dans la société actuelle en tant que dirigeant d'entreprise et des années de service devant encore y être accomplies jusqu'à l'âge de la retraite, majorées de 10 des 32 « années de *back-service* » accomplies précédemment en dehors de la société, en l'espèce en tant que travailleur salarié. Le calcul de la limite des 80 % ne tenait apparemment pas compte du capital de pension complémentaire constitué dans le cadre de l'assurance de groupe souscrite par l'employeur B. Cela peut s'expliquer par le fait que la valorisation des 10 années de *back-service* ait été rattachée à la carrière « vierge » de 18 ans accomplie chez l'employeur A (« vierge » par allusion au fait que l'intéressé n'a apparemment constitué aucune pension complémentaire auprès de l'employeur A, comme indiqué ci-dessus).

L'administration estime quant à elle que le capital de pension constitué dans le cadre de l'assurance de groupe dont l'intéressé a bénéficié durant son occupation chez l'employeur B, doit être intégralement déduit du résultat de la limite des 80 %. Ce calcul donne lieu en l'espèce à un dépassement de

la limite des 80 %, entraînant le rejet fiscal d'une partie non négligeable des primes d'assurance EIP.

La cour d'appel de Gand semble suivre l'administration dans sa thèse selon laquelle la loi doit être interprétée de telle manière que le calcul de la limite des 80 % doit toujours intégrer toutes les pensions du deuxième pilier constituées dans les entreprises précédentes, et ce, indépendamment de la question de savoir si les années accomplies dans ces entreprises sont valorisées totalement, partiellement ou même pas du tout au numérateur de la fraction de carrière utilisée dans le calcul de la limite des 80 %.

L'approche de l'administration a toutefois pour effet que, si l'on considère une carrière complète, la pension complémentaire constituée dans le cadre de la limite des 80 % pour un affilié qui a passé toute sa carrière dans la même entreprise peut parfois être sensiblement plus élevée que s'il avait passé sa carrière dans des entreprises différentes. Se pose dès lors la question de savoir si cette réalité respecte le principe constitutionnel d'égalité.

Ces considérations ont amené la cour d'appel de Gand à accéder à la demande du conseil du contribuable de soumettre une (double) question préjudicielle à la Cour constitutionnelle.

La première question préjudicielle s'apparente, par son contenu, à la question préjudicielle posée par tribunal de première instance du Brabant wallon.

La seconde part d'un angle différent et s'interroge sur une éventuelle violation du principe constitutionnel d'égalité, non parce que deux contribuables qui se trouvent dans une situation apparemment identique seraient traités différemment (ce qui fait l'objet de la première question préjudicielle précitée), mais parce que deux contribuables qui se trouvent dans une *situation* apparemment *différente* sont *traités de la même manière*, ce qui peut aussi constituer une discrimination.

Concrètement, la question est de savoir s'il est acceptable qu'une entreprise qui occupe quelqu'un pendant toute sa carrière puisse calculer la limite des 80 % sur la base d'une carrière complète (fraction de carrière de 40/40), alors qu'une entreprise qui a occupé quelqu'un pendant tout au plus une partie de sa carrière ne peut calculer la limite des 80 % que sur la base de cette partie de la carrière (à majorer facultativement de maximum dix « années de *back-service* » en dehors de l'entreprise actuelle), alors que dans les deux cas, toutes les pensions complémentaires constituées sur l'ensemble de la carrière doivent être imputées dans la limite des 80 %.

Une réponse de la Cour constitutionnelle à cette double question préjudicielle peut être attendue au printemps 2024.

L'arrêt de Gand a également abordé un autre sujet, à savoir le mode de calcul de la pension légale estimée à imputer dans la limite des 80 % pour

un dirigeant d'entreprise qui était travailleur salarié précédemment (souvent dans une autre entreprise) et qui a donc une « carrière mixte ». Dans l'affaire qui nous occupe, il ressort du relevé de carrière de l'intéressé, esquissé ci-dessus, que s'il restait dirigeant d'entreprise (c'est-à-dire son statut actuel) jusqu'à sa mise à la retraite, il enregistrerait au total d'ici l'âge de la retraite une carrière d'environ 70 % en tant que travailleur salarié et de maximum 30 % en tant qu'indépendant.

Dans la formule de calcul de la limite des 80 %, il convient de tenir compte de la pension légale (estimée). Conformément aux directives de l'époque émanant de l'administration – le litige porte sur les exercices d'imposition 2016 et 2017 –, une « règle des 25 % » s'appliquait à cet égard aux indépendants et une « règle des 50 % » aux travailleurs salariés :

- pour les indépendants, la pension légale était ainsi estimée à 25 % de la rémunération brute, à relever, le cas échéant, à une pension minimale ou à plafonner à une pension maximale (les seuils et les plafonds étaient revus annuellement) ;
- pour les travailleurs salariés, la pension légale était – et est toujours actuellement – estimée à 50 % de la rémunération brute, à plafonner le cas échéant à une pension maximale revue annuellement.

Sous les « directives administratives antérieures » précitées, il n'y a toutefois jamais eu d'explication claire sur la façon dont la pension légale devait être estimée pour un dirigeant d'entreprise qui avait été travailleur salarié dans une ou plusieurs entreprises précédentes et qui affiche donc une « carrière mixte ».

Dans la pratique, il n'était souvent tenu compte que de la règle des 25 %. Il était parfois aussi tenu compte *au prorata* de la règle des 50 % lorsque des années de *back-service* – maximum 10 – accomplies précédemment en dehors de la société actuelle en tant que travailleur salarié avaient été valorisées.

Dans l'affaire en cause, l'administration a considéré que l'application proportionnelle de la règle des 25 % et de la règle des 50 % ne doit pas s'apprécier au regard des seules années valorisées au numérateur de la fraction de carrière. Selon elle, son application doit en revanche s'apprécier au regard de la carrière complète de l'affilié, donc y compris les années accomplies en tant que travailleur salarié qui, en raison de la limitation de la valorisation du *back-service* à maximum 10 ans, ne peuvent pas être valorisées au numérateur de la fraction de carrière. En l'espèce, cette approche débouche sur l'imputation d'une pension légale supérieure et donc sur un résultat inférieur de la limite des 80 %.

La cour d'appel de Gand adhère à l'approche de l'administration en considérant que celle-ci est en phase avec les textes de loi et leur *ratio legis*.

Notons qu'alors que l'administration n'a jamais émis de directives spécifiques en ce sens dans le passé à propos de la situation des carrières mixtes, elle a intégré cette (nouvelle) position dans les circulaires remaniées de 2022 et 2023 en vue de l'estimation de la pension légale à imputer dans la limite des 80 %, du moins en ce qui concerne la partie de cette pension légale afférente aux années de carrière antérieures à 2021.

#### 4.18.4. Bibliographie

VAN ESBECK, P., « Limite des 80 % et “split pay” : pas de réponse à la question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1780, 24 février 2023, p. 7.

VAN ESBECK, P., « La limite des 80 % et les “pensions du passé” : nouvelle question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1789, 28 avril 2023, p. 1

VAN ESBECK, P., « Limite des 80 % et pensions du passé : encore une question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1797, 30 juin 2023, p. 7.

### 4.19. Pensions – EIP – Double sanction à défaut de rémunération mensuelle

#### 4.19.1. Références

- Articles 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 19<sup>o</sup>, et 59 du CIR 92.
- Articles 34 et 35 de l'AR/CIR 92.

#### 4.19.2. Jurisprudence

- Civ. Bruges, 7 novembre 2022, R.G. n° 21/1101/A.

#### 4.19.3. Commentaires

La limite des 80 % détermine le capital de pension maximal en fonction duquel une entreprise peut déduire les primes qu'elle verse dans le cadre d'un engagement collectif ou individuel de pension pour ses travailleurs ou ses dirigeants (art. 59 du CIR 92 et art. 34-35 de l'AR/CIR 92). Dans le cas de dirigeants d'entreprise indépendants, les rémunérations de référence pour le calcul de la limite des 80 % doivent être « allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois [...] » (art. 195, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du CIR 92).

La quasi-totalité des contrats de pension prévoient par ailleurs que les réserves de pension et les prestations y afférentes constituées par des primes versées par la société dans le cadre d'une assurance EIP ou d'une assurance de groupe sont définitivement acquises au dirigeant d'entreprise, même si elles ne sont

pas immédiatement « disponibles » pour ce dernier. En principe, ces primes devraient dès lors se traduire par un avantage de toute nature immédiatement imposable dans le chef du dirigeant d'entreprise. Par exception, la loi exonère toutefois les primes versées par la société dans le chef du dirigeant d'entreprise dans la mesure où celles-ci « se rapportent à des rémunérations qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois [...] » (art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 19<sup>o</sup>, du CIR 92).

Les conditions que la loi pose ainsi pour échapper à la taxation immédiate des primes au titre d'avantage de toute nature dans le chef du dirigeant d'entreprise sont exactement les mêmes que les conditions relatives au mode de rémunération du dirigeant d'entreprise, évoquées par l'article 195 du CIR 92 précité pour que les primes soient déductibles pour la société.

Par conséquent, selon le tribunal de première instance de Bruges, à défaut de « rémunérations régulières et mensuelles », les primes ne sont pas déductibles dans le chef de la société et sont de surcroît immédiatement imposables au titre d'avantage de toute nature dans le chef du dirigeant d'entreprise. Le juge estima qu'il n'y avait pas de double imposition prohibée.

Le jugement laisse toutefois perplexe. En effet, si les primes payées par la société devaient, en raison de la méconnaissance des conditions d'exonération visées à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 19<sup>o</sup>, du CIR 92, être imposables dans le chef du dirigeant d'entreprise en tant que rémunération (avantage de toute nature), il semble qu'elles devraient alors être déductibles sans limite en tant que rémunération dans le chef de la société en vertu de la « théorie de la rémunération ».

Le contribuable a interjeté appel du jugement du tribunal de Bruges.

#### 4.19.4. Bibliographie

- VAN ESBEECK, P., « Assurance EIP : double sanction à défaut de rémunération mensuelle ? », *Le Fiscologue*, n° 1781, 3 mars 2023, p. 1.

### 4.20. Frais de voiture non déductibles – Frais liés à la mise à disposition d'un chauffeur privé pour le dirigeant d'entreprise

#### 4.20.1. Références

- Article 49 du CIR 92.
- Article 66 du CIR 92.
- Article 550 du CIR 92.

#### 4.20.2. Dispositions administratives

- Q.P. n° 1450 du député Wouter Vermeersch du 26 avril 2023, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, QRVA, n° 55-112 du 25 mai 2023, p. 165.

#### 4.20.3. Commentaires

Une société peut choisir de louer les services d'un chauffeur, par exemple par le biais d'entreprises telles que Get Driven, Uw Chauffeur, PrivateDrive et DriverBuddy.

Dans ce cas, il est fait appel à un chauffeur privé, souvent un étudiant chauffeur professionnel, qui conduit la voiture du dirigeant d'entreprise jusqu'à la destination souhaitée. Le dirigeant d'entreprise peut ainsi gagner un temps précieux qu'il perdrait sinon dans des déplacements chronophages.

Selon un député, cela permet également au dirigeant d'entreprise d'utiliser son temps plus efficacement, par exemple en se préparant à une réunion, en travaillant de manière productive ou, si nécessaire, en faisant une sieste. Le recours à des entreprises de services de chauffeur se traduit donc par un gain de temps pour la société concernée et un accroissement de l'efficacité, du confort, de la fiabilité et de la sécurité des déplacements professionnels du dirigeant.

Cela l'amène à poser la question suivante au ministre des Finances : si la société prend en charge ces frais, doivent-ils être considérés comme des frais de voiture à limiter en fonction des émissions de CO<sub>2</sub> et de la date d'acquisition de la voiture, ou comme des frais intégralement déductibles ?

Le ministre répond que, « pour autant que les conditions prévues à l'article 49 du CIR 92 soient remplies, les frais engagés par une société pour un chauffeur privé conduisant une voiture visée à l'article 65 du CIR 92 du dirigeant d'entreprise lors de ses déplacements sur ordre de la société ne sont déductibles à titre de frais professionnels que dans les limites prévues aux articles 66, § 1<sup>er</sup>, et 550 du CIR 92 ». Autrement dit, les limites de déduction sont applicables.

#### 4.20.4. Bibliographie

- X., « Déductibilité des frais liés à la mise à disposition d'un chauffeur privé pour le dirigeant d'entreprise », *Act. fisc.*, n° 2023/32.

## 4.21. Frais de voiture non déductibles – Période transitoire – Scénario de sortie – Notion de véhicule correspondant

### 4.21.1. Références

- Article 2 de l'AR du 17 juillet 2023 portant des dispositions diverses modifiant l'AR/CIR 92, *M.B.*, 26 juillet 2023.

### 4.21.2. Commentaires

À la suite de la réforme du régime fiscal des voitures de société à l'horizon 2026 mise en place par la loi du 25 novembre 2021 portant verdissement fiscal et social de la mobilité et par dérogation à l'article 66 du CIR 92, un article 550 a été introduit dans ce même Code, mettant en place une période transitoire pour ces véhicules de société. Cet article prévoit, à partir de l'exercice d'imposition 2026, un scénario de sortie pour les véhicules d'entreprise achetés, pris en *leasing* ou en location entre le 1<sup>er</sup> juillet 2023 et le 31 décembre 2025 et les règles de déduction existantes qui restent maintenues pour les véhicules d'entreprise achetés, pris en *leasing* ou en location avant le 1<sup>er</sup> juillet 2023 (clause de « grandfathering » ou « grand-père »).

Tout comme l'article 36, l'article 550 du CIR 92, emploie notamment le concept de « véhicule correspondant », et prévoit une délégation au Roi pour la définition de ce concept. La définition d'un « véhicule correspondant » est déjà prévue par le Roi à l'article 19 de l'AR/CIR 92. L'arrêté de juillet 2023 complète donc l'article 19 de l'AR/CIR 92 pour également y faire référence et donc donner exécution à l'article 550 du CIR 92.

Pour les véhicules appelés « faux hybrides » achetés après le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilos du poids de la voiture ou émission de plus de 50 gr de CO<sub>2</sub> par kilomètre), l'avantage imposable est calculé en fonction d'une émission de CO<sub>2</sub> ajustée. On prend en compte l'émission CO<sub>2</sub> d'un véhicule non hybride correspondant avec un moteur fonctionnant exclusivement avec le même carburant que celui du « faux hybride ». S'il n'existe pas de véhicule correspondant, le taux d'émission du « faux hybride » est multiplié par 2,5.

En vertu de l'article 19 de l'AR/CIR, le véhicule correspondant est celui qui, sur la base du certificat de conformité européen, possède : la même marque ; le même modèle ; le même type de carrosserie ; et dont le ratio entre sa puissance, exprimée en kW, et la puissance, exprimée en kW du véhicule hybride, est le plus proche de 1, à condition que celui-ci soit compris entre 0,75 et 1,25. Dans l'hypothèse où plusieurs véhicules entrent en ligne de compte pour être qualifiés de véhicule correspondant, le véhicule qui émet le plus de CO<sub>2</sub> est qualifié de véhicule correspondant.

#### **4.21.3. Bibliographie**

X., « Frais de voiture : lifting des dispositions légales pour tenir compte des futurs régimes dérogatoires à la suppression de la déduction », *Act. fisc.*, n° 2023/35.

### **4.22. Frais professionnels non déductibles – Déduction des frais de financement – Intérêts exagérés – Surcoûts d'emprunts**

#### **4.22.1. Références**

- Article 198/1 du CIR 92.
- Art 73<sup>4/8</sup> à 73<sup>4/14</sup> de l'AR/CIR 92.

#### **4.22.2. Dispositions administratives**

- Circulaire 2023/C/8 du 12 janvier 2023 relative à la limitation de la déduction des intérêts

#### **4.22.3. Commentaires**

Cette circulaire commente la limitation de la déduction des intérêts à l'I.Soc. introduite par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés telle qu'applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 ou 2022.

La disposition a pour but de transposer en droit interne la mesure limitant la déduction des capitaux empruntés, telle que prévue à l'article 4 de la directive ATAD. Elle vise à lutter contre l'érosion de la base imposable des sociétés au moyen de l'utilisation de paiements excessifs d'intérêts.

Le régime prévoit que, sans préjudice de l'application des limitations de déduction des intérêts prévues par les articles 54 et 55 du CIR 92, les charges d'intérêts nettes ne sont pas considérées comme des frais professionnels dans la mesure où elles excèdent le plus haut de deux montants limites.

Ce montant limite est le plus élevé des deux montants suivants :

- a. 3 millions d'euros (montant limite minimum) ;
- b. 30 % de l'EBITDA « fiscal » du contribuable.

#### **4.23. Frais professionnels non déductibles – Déduction des frais de financement – Sous-capitalisation – Situation purement belge – Double imposition économique**

##### **4.23.1. Références**

- Article 198, § 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, du CIR 92.

##### **4.23.2. Jurisprudence**

- Civ. Marche-en-Famenne, 15 juin 2022, R.G. n° 20/179/A, *F.J.F.*, n° 2023/132, *T.F.R.*, n° 2023/634, p. 95.

##### **4.23.3. Commentaires**

L'article 198, § 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, du CIR 92 (tel qu'applicable pour les exercices d'imposition 2017 et 2018) ne permet pas d'écarter la limitation de la déduction dans des situations purement belges au motif que le Trésor belge ne subirait aucune perte de revenus ; les intérêts ayant été pris en charge par l'emprunteur se retrouveraient dans les produits financiers du prêteur faisant partie du même groupe.

De la même façon, les critiques adressées par la société à l'application en l'espèce de l'article 198, § 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, du CIR 92, qui entraînerait, au niveau du groupe, une double imposition économique des intérêts rejetés dans son chef, ne peuvent être suivies, dès lors que la société ne renseigne aucunement la disposition constitutionnelle ou légale, voire le principe général du droit qui serait violé du fait de cette éventuelle double imposition économique.

#### **4.24. Avantages anormaux ou bénévoles « octroyés » – Prêt sans intérêt – Évaluation – Calcul selon la réglementation sur les avantages de toute nature**

##### **4.24.1. Références**

- Article 26 du CIR 92.

##### **4.24.2. Jurisprudence**

- Anvers, 22 février 2022, R.G. n° 2020/AR/1289, *F.J.F.*, n° 2023/131.

##### **4.24.3. Commentaires**

L'article 26, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92 concerne la détermination du bénéfice imposable des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles et implique

à proprement parler une dérogation aux dispositions de la loi fiscale qui soumettent à l'impôt les seuls bénéficiaires repris dans le patrimoine d'une entreprise, à l'exclusion de ceux qu'elle aurait pu obtenir si elle avait géré ses affaires autrement qu'elle ne l'a fait, en s'abstenant de consentir des avantages anormaux ou bénévoles. Le fait qu'il n'y ait pas eu d'activité commerciale n'empêche nullement l'application de l'article 26 du CIR 92 et ne signifie pas qu'il n'y aurait pas de base imposable dans le chef du contribuable.

En l'espèce, l'administration fiscale a imposé la (société) pour les exercices d'imposition 2016 et 2017 sur la base de l'article 26 du CIR 92 pour avoir prétendument octroyé un avantage en accordant un prêt sans intérêt (en compte courant) à son dirigeant d'entreprise, décédé en 2014.

À la date de son décès, son compte à vue présentait un solde débiteur, qui n'a pas été apuré depuis lors, sur lequel aucun intérêt n'a été payé et qui fait partie du passif de la succession. L'acceptation de la succession sous bénéfice d'inventaire n'empêche pas les héritiers de continuer à bénéficier du découvert du compte courant auprès de la société, sans se voir facturer d'intérêts. L'absence d'intérêts a une incidence sur l'importance du passif de la succession car la créance de l'entreprise ne produit pas d'intérêts et procure donc aux héritiers un avantage sans contrepartie.

L'avantage (à ajouter à la base d'imposition) peut être estimé à l'intérêt que le bénéficiaire aurait dû payer à un prêteur pour emprunter un montant similaire dans des circonstances semblables. L'administration fiscale peut évaluer ces intérêts par tous les moyens de droit commun, y compris les présomptions, à l'exclusion du serment (art. 340 du CIR 92). Les taux d'intérêt de référence fixés par le Roi dans le cadre de l'estimation forfaitaire des avantages en nature relatifs aux prêts non hypothécaires à durée indéterminée (art. 18 de l'AR/CIR 92) constituent une telle présomption.

#### **4.25. Avantages anormaux ou bénévoles « octroyés » – Mise à disposition d'un immeuble – Évaluation – Preuve – Référence à l'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature**

##### **4.25.1. Références**

- Article 26 du CIR 92.

##### **4.25.2. Jurisprudence**

- Anvers, 18 mai 2021, R.G. n° 2020/AR/160, *EJ.F.*, n° 2023/15.

### 4.25.3. Commentaires

La société a mis un logement à disposition de la famille P. (le couple N.P.-W.M. – également actionnaires de la contribuable) et de la mère de M. N.P. (Mme T.) durant les exercices d'imposition 2015 et 2016. Durant l'exercice d'imposition 2015, Mme W.M. était gérante de la contribuable. La famille y résidait durant les vacances scolaires des enfants (cinq semaines sur l'année). Mme T. y séjournait également environ cinq semaines par an. Les frais d'entretien du logement étaient payés par la contribuable, et une voiture était mise à la disposition de celui qui séjournait dans la maison. La mise à disposition était opérée sans contrepartie précisée ni obligation stipulée. De ces faits, la cour déduit qu'un avantage bénévole – inconciliable avec le but lucratif d'une société commerciale – a été accordé. Le fait que la famille n'ait pas séjourné toute l'année dans le logement n'y change rien. La mise à disposition gratuite de la maison et de la voiture suffit.

La cour souligne également que la clause exonératoire de l'article 26, alinéa 1<sup>er</sup>, *in fine*, du CIR 92 n'est pas d'application. Pour que celle-ci puisse être appliquée, il faut que les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. Cela ne signifie pas que le bénéficiaire doit être effectivement imposé sur les revenus dont il a bénéficié. Il suffit que l'avantage conféré au bénéficiaire puisse être pris en compte pour déterminer la base imposable de ce dernier. Si le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il n'est pas nécessaire que l'avantage puisse être imposé en tant que revenu professionnel. Il suffit que l'avantage soit imposable en tant que revenu divers. En l'espèce, l'avantage bénévole résultant de la mise à disposition gratuite de la maison, de la voiture et des accessoires n'est pas imposable en tant que revenu professionnel mais également en tant que revenu divers, dès lors que la mise à disposition gratuite n'est pas la contrepartie d'une prestation, d'une transaction, d'une spéculation ou d'un service rendu par la famille N.P.; la mise à disposition gratuite apparaît plutôt comme un acte de générosité.

Un avantage anormal ou bénévole a donc bien été consenti par la société. Quant à son évaluation, la cour rappelle que l'administration peut fournir la preuve de l'avantage anormal ou bénévole par toutes voies de droit, y compris les présomptions, excepté le serment conformément à l'article 340 du CIR 92. La cour considère que l'article 18 de l'AR/CIR 92 peut être appliqué par l'administration en tant que présomption pour évaluer l'avantage anormal ou bénévole.

## **4.26. Immeuble – Indivision volontaire – Renonciation à des droits indivis – Caractère déclaratif ou translatif – ATN – Avantage anormal ou bénévole**

### **4.26.1. Références**

- Article 36 du CIR 92.
- Article 26 du CIR 92.

### **4.26.2. Jurisprudence**

- Gand, 21 mars 2023, R.G. n° 21/AR/982.
- Gand, 21 mars 2023, R.G. n° 21/AR/1509.

### **4.26.3. Commentaires**

Une société achète en 2014 une habitation avec un terrain à concurrence de 70 % en pleine propriété. Le solde est acquis par l'administrateur de la société et son épouse, chacun pour une quotité égale. L'habitation est ensuite démolie, les coûts étant supportés par tous les copropriétaires au prorata de leur quotité. En 2015, la société renonce à 69 % de ses droits indivis sur le terrain (à bâtir) en faveur de l'administrateur et de son épouse. L'acte notarié stipule que le partage a un caractère déclaratif.

L'administration estime que, en raison du caractère déclaratif du partage du terrain à bâtir, l'administrateur et son épouse sont déjà propriétaires du terrain à concurrence de 99 % depuis la date de l'achat initial (2014). La société aurait donc supporté à tort 69 % des frais exposés depuis cette date (démolition).

Selon le fisc, l'administrateur a obtenu un avantage de toute nature de sa société à l'occasion de la passation de l'acte par lequel cette dernière a renoncé à une partie de ses droits de propriété. Aussi, la société aurait accordé un avantage anormal à l'épouse de l'administrateur à l'occasion du même acte.

La question se pose de savoir si le caractère déclaratif découle de la convention entre les parties, comme le soutient l'administration. Le caractère d'une opération à titre spécial est indissociable de la nature juridique de l'acte juridique énoncé par les parties. Le caractère translatif ou déclaratif résulte de la nature de l'acte juridique et ne peut être choisi par les parties elles-mêmes.

Alors que l'appréciation de l'administration se fonde sur le principe du caractère déclaratif de l'opération, elle ne peut être suivie. La circonstance que l'acte de renonciation ait été soumis au droit de partage n'y change rien.

La cour d'appel de Gand conclut que les cotisations litigieuses doivent être dégrevées.

#### 4.26.4. Bibliographie

POLLET, M., « Abandon partiel de droits indivis sur un immeuble par une société à son administrateur : la qualification du transfert (déclaratif ou translatif) fait plus qu'une petite différence sur le plan fiscal », *Cour. fisc.*, n° 2023/10, pp. 244-249.

### 4.27. Avantage anormal ou bénéficiaire « octroyé » – Apport en nature – Consentement à l'opération

#### 4.27.1. Références

– Article 26 du CIR 92.

#### 4.27.2. Jurisprudence

– Bruxelles, 28 février 2023, R.G. n° 2017/AF/358.

#### 4.27.3. Commentaires

(A), une société luxembourgeoise est l'actionnaire unique de (B), une société belge qui, à son tour, est l'actionnaire principale – à concurrence de 80 % environ (78,97 %) – d'une autre société belge (C). (A) est donc la société mère de (B) et la « grand-mère » de (C).

(A) a une créance d'environ 10 millions d'euros sur (C).

Une augmentation de capital est opérée dans le chef de (C) par apport en nature de cette créance. (A) reçoit une action par euro de créance apporté ; A acquiert ainsi 10 millions d'actions dans (C).

Une enquête menée par l'administration fiscale révèle que la valeur d'une action de (C) n'est pas égale à un euro, mais environ 10 fois supérieure. L'augmentation de capital a engendré une sensible dilution de la participation de (B) dans (C) : à la suite de cette opération, les actions de (C) sont détenues par (C) (à concurrence de 86,8 %), par (B) (à hauteur de 10,42 %) et par un autre actionnaire minoritaire (pour 2,78 %). La participation de (B) subit une baisse de valeur considérable, tandis que (A) acquiert, grâce à son apport, une participation dont la valeur est beaucoup plus élevée que la valeur de la créance apportée.

Un appauvrissement de (B) s'est produit au profit de (A). Selon la cour d'appel de Bruxelles, en autorisant l'augmentation de capital à la valeur particulière qui a été fixée, (B) a autorisé la mise en œuvre de cette augmentation de capital selon ces modalités et l'avantage anormal peut être imposé dans son chef, même si elle n'est ni bénéficiaire de l'apport, ni apporteuse.

Affaire à suivre : il semblerait qu'un pourvoi en cassation soit introduit contre l'arrêt de la cour d'appel.

#### **4.27.4. Bibliographie**

VAN DYCK, J., « Taxation d'un avantage anormal : le consentement à l'opération suffit-il ? », *Le Fiscologue*, n° 1799, 11 août 2023, p. 4.

VAN GILS, N. et LEPRINCE, J., « Le fisc corrige un avantage anormal ou bénévole accordé entre actionnaires à la suite d'un apport en nature », *Act. fisc.*, n° 2023/31.

### **4.28. Avantages sociaux non déductibles – Avantage anormal ou bénévole « octroyé »**

#### **4.28.1. Références**

- Article 49 du CIR 92.
- Article 53, 14°, du CIR 92.
- Article 26 du CIR 92.

#### **4.28.2. Jurisprudence**

- Civ. Liège, 25 avril 2023, R.G. n° 22/936/A.

#### **4.28.3. Commentaires**

Une société active dans le secteur de l'horeca et de l'événementiel organise chaque année un voyage de plusieurs jours pour son personnel et ses collaborateurs externes (intérimaires). Elle le fait afin de renforcer l'esprit d'équipe et d'augmenter ainsi indirectement sa rentabilité.

La société estime que les frais afférents à cette activité de *team building* constituent des frais professionnels déductibles en application de l'article 49 du CIR 92.

L'administration fiscale ne partage pas cet avis. Concernant les frais relatifs au voyage des membres du personnel, les frais sont qualifiés d'avantages sociaux non déductibles dès lors que seuls les voyages collectifs du personnel ne dépassant pas une journée constituent une dépense professionnelle déductible selon la liste dressée dans le commentaire administratif. Quant aux frais relatifs au voyage des collaborateurs externes, ils sont qualifiés d'avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26 du CIR 92.

Le tribunal de première instance de Liège a tranché en faveur de la position du fisc.

#### 4.28.4. Bibliographie

X., « Voyager avec des collègues aux frais de la princesse ? Le tribunal de Liège applique les critères administratifs de façon stricte et rejette la déduction à titre de frais professionnels des frais d'un voyage de *team building* de plusieurs jours », *Cour. fisc.*, n° 2023/09, pp. 230–232.

#### 4.29. DNA – Frais d'œuvres agréées « Tax Shelter »

##### 4.29.1. Références

- Loi du 22 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Arrêté royal du 17 juillet 2023, *M.B.*, 31 juillet 2023.
- Loi du 31 juillet 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 23 août 2023.
- Article 194<sup>ter</sup> du CIR 92.
- Article 73/4/5 de l'AR/CIR 92.
- Article 73/4/7<sup>bis</sup> de l'AR/CIR 92.

##### 4.29.2. Jurisprudence

- Cass., 31 mars 2023, R.G. n° F22.0110.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).
- Civ. Bruxelles (NL), 18 janvier 2023, R.G. n° 2021/3269/A, *T.F.R.*, n° 2023/15, n° 647.

##### 4.29.3. Commentaires

Lors d'une précédente modification du régime de *Tax Shelter* pour les œuvres audiovisuelles, les productions scéniques et les jeux vidéo en 2022, la « procédure de suspension et de révocation des intermédiaires éligibles » n'avait pas été reprise dans le texte légal (Rapport au Roi précédant l'AR du 17 juillet 2023, *M.B.*, 26 juillet 2023).

Cette procédure est donc aujourd'hui réintroduite : lorsque le ministre des Finances ou son délégué « constate qu'un intermédiaire éligible ne respecte pas la législation relative au régime de *Tax Shelter*, il identifie les manquements, en avise le contrevenant et fixe le délai dans lequel la situation doit être corrigée » ; ce délai « peut être prolongé ». Le ministre ou son délégué peut aussi « suspendre l'agrément ». « Si, à l'expiration du délai fixé [...] », il n'a pas été remédié aux manquements, l'agrément est « retiré » (modification de l'article 73/4/5, § 2, de l'AR/CIR 92 par l'article 5 de l'AR du 17 juillet 2023).

De même, lors de la modification du régime de *Tax Shelter* en 2022, on avait « oublié » de reprendre « la pratique existante consistant à délivrer les attestations *Tax shelter* aux investisseurs via la plateforme électronique MyMinfin » dans l'AR/CIR 92 (Rapport au Roi). Cet « oubli » est désormais également corrigé (nouvel art. 73/4/7bis, al. 5, de l'AR/CIR 92 tel qu'inséré par l'article 6 de l'AR du 17 juillet 2023).

En l'absence de date d'entrée en vigueur particulière, ces deux modifications précitées sont entrées en vigueur le 5 août 2023 (dix jours après la publication au *Moniteur belge*).

Par ailleurs, la loi du 22 décembre 2023 précise également le moment à partir duquel les intérêts dus pour non-respect de certaines conditions liées à l'exonération commencent à courir.

En effet, rappelons que, dans le cadre du régime de *Tax Shelter*, l'exonération fiscale est accordée en deux étapes. Dans une première phase, l'exonération n'est que provisoire : elle est « provisoirement » accordée « pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée ». Dans une seconde phase, l'exonération devient définitive dès lors que « l'attestation *Tax Shelter* » est délivrée.

Tout ou partie de l'exonération provisoire est inclus(e) dans la base imposable, entre autres, si certaines conditions ne sont pas remplies (art. 194ter, § 7, al. 2 à 4, du CIR 92). Des intérêts de retard sont alors dus sur l'impôt ainsi exigible. Il existait toutefois une incertitude quant au moment où ces intérêts de retard commencent à courir. La loi confirme désormais qu'ils commencent à courir « à partir du 30 juin de l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'exonération a été demandée pour la première fois » (application de l'art. 416, al. 3, du CIR 92). La disposition qui prévoit que les intérêts de retard ne commencent à courir « qu'à partir du 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition pour lequel l'exonération a été demandée pour la première fois » (art. 194ter, § 7, al. 6, du CIR 92) est, quant à elle, supprimée.

Les effets de cette disposition entreront en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2024.

De plus, les régimes de *Tax Shelter* pour les œuvres audiovisuelles, les œuvres scéniques ou les jeux vidéo comprennent désormais la clause dite « Degendorf » (modification de l'art. 194ter, al. 4, du CIR 92). En vertu de cette clause, un investisseur ne peut bénéficier du *Tax Shelter* qu'à la condition qu'« au moment de la conclusion de la convention-cadre, l'investisseur n'ait pas reçu d'ordre de récupération suite à une décision de la Commission européenne déclarant une aide octroyée par la Belgique illégale et incompatible avec le marché intérieur ».

La loi du 31 juillet 2023 n'ayant pas prévu de date d'entrée en vigueur particulière, la nouvelle condition ne s'applique donc qu'à partir du 2 septembre 2023 (dix jours après publication).

Par ailleurs, dans un arrêt du 31 mars 2023, la Cour de cassation a confirmé que lorsqu'une société ne joint pas la convention-cadre à sa déclaration dans les délais et que l'Administration n'invoque pas ce fait pour taxer les bénéficiaires exonérés par la société comme bénéficiaires de la période imposable concernée, en utilisant le délai d'imposition de trois ans, cette circonstance ne prive pas l'Administration, si la société n'obtient pas par la suite l'attestation fiscale, de la possibilité de taxer encore, durant le délai d'imposition de trois ans, les bénéficiaires exonérés par la société au titre de bénéficiaires de la période imposable au cours de laquelle le délai de quatre ans expire.

Enfin, le tribunal de première instance de Bruxelles a rappelé dans un jugement du 18 janvier 2023 que la cellule « Tax Shelter » – qui est amenée à vérifier si toutes les conditions du régime ont été respectées et délivre l'attestation – n'a qu'un pouvoir lié (non discrétionnaire). Dans l'affaire qui concernait le tribunal, l'œuvre pour laquelle la reconnaissance était demandée ne correspondait pas à l'œuvre initialement convenue avec la Communauté flamande. Pour cette raison, la cellule avait refusé de délivrer une attestation. Or, le tribunal a annulé cette décision car, au vu de son pouvoir lié, la cellule ne pouvait se permettre de refuser de délivrer l'attestation alors qu'il n'était pas contesté qu'elle avait reçu les documents requis.

#### 4.29.4. Bibliographie

X., « Diverses modifications à l'AR/CIR 92 », *Le Fiscologue*, n° 1800, 25 août 2023, p. 11.

HOEFMAN, M. et VANDERMEULEN, M., « *Tax shelter* voor de game-industrie : spelen met rechtszekerheid », *T.F.R.*, n° 2023/9, pp. 433-442.

BUYSSE, Chr., « *Tax shelter* : le fisc perd-il la partie s'il ne réagit pas immédiatement ? », *Le Fiscologue*, n° 1792, 26 mai 2023, p. 12.

VAN DYCK, J., « La loi du 31 juillet 2023 portant “des dispositions fiscales diverses” est publiée », *Le Fiscologue*, n° 1802, 8 septembre 2023, p. 10.

VAN DYCK, J., « Indemnités vélo exonérées : le législateur souffle le chaud et le froid », *Le Fiscologue*, n° 1815, 15 décembre 2023, p. 3.

## 4.30. Paiements non déductibles vers certains États

### 4.30.1. Références

- Articles 57 et 59 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 198, § 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du CIR 92.
- Article 307, § 1/2 du CIR 92.

### 4.30.2. Commentaires

Les paiements visés à l'article 307, § 1/2, du CIR 92 à des résidents ou à des établissements stables ne doivent être déclarés que dans la mesure où le total des paiements effectués au cours de la période imposable atteint un montant minimum de 100 000 euros.

Cependant, lors de la vérification de cette obligation de déclaration, les services de contrôle de l'AGFISC constatent que certains contribuables tentent de manière créative d'échapper à cette obligation de déclaration en adaptant la période des paiements de manière flexible. Afin de limiter de telles possibilités créatives, la loi du 28 décembre 2023 prévoit que l'augmentation des dettes à court terme doit également être prise en compte pour apprécier si le montant minimum de 100 000 euros est dépassé ou non. L'article 307, § 1/2, alinéa 4, du CIR 92 précise que la déclaration doit être faite si « la totalité des paiements effectués au cours de la période imposable, majorée de l'accroissement des dettes aux personnes ou établissements stables visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui sont déterminées au cours de la période imposable atteint un montant minimum de 100 000 euros ». La présente modification s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2024.

Exemple issu des travaux parlementaires (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 45) : supposons une société qui tient sa comptabilité par année civile et qui a une société sœur établie dans un État qui est repris sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée. Supposons ensuite qu'à la suite de l'utilisation par la société, au cours de l'année X, d'une immobilisation incorporelle appartenant à cette société sœur, une dette de 150 000 euros naît à l'égard de cette société sœur. Enfin, supposons que cette dette soit payée en deux versements, la première moitié en décembre de l'année X et la seconde moitié en février de l'année X+1. Du fait de la scission du paiement de cette dette en deux tranches, la société se soustrait actuellement à l'obligation de déclaration visée à l'article 307, § 1/2, du CIR 92. Par conséquent, la sanction visée à l'article 198, § 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du CIR 92 ne peut pas non plus être appliquée par la suite. Toutefois, en raison de l'adaptation proposée par le présent article, la société sera toujours

tenue de mentionner le paiement de la première tranche de 75 000 euros dans la déclaration relative à la période imposable X et la sanction visée à l'article 198, § 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du CIR 92 pourra, le cas échéant, néanmoins être appliquée ultérieurement à ce montant.

#### **4.31. Bénéfices non distribués d'une société étrangère contrôlée**

##### **4.31.1. Références**

- Articles 21 à 32 de la loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.

##### **4.31.2. Commentaires**

Le régime « Controlled Foreign Company » (ou, en abrégé, « CFC ») a été transposé en droit belge dans le cadre de la transposition de la directive Anti-Tax Avoidance (ATAD). Sur la base de ces règles, en substance, certains revenus non distribués d'une société étrangère contrôlée doivent être imposés en Belgique dans le chef du contribuable qui en a le contrôle.

Le régime CFC est la conséquence de la transposition de la directive ATAD. Cette directive propose aux États membres deux approches différentes pour intégrer les revenus d'une CFC dans la base imposable du contribuable :

- selon la première approche, dite catégorielle (modèle A), certains revenus passifs bien définis (dividendes, etc.) de la CFC sont imposables dans le chef de la société qui la contrôle, sauf (notamment) si la CFC dispose d'une substance économique suffisante ;
- selon la seconde approche, dite transactionnelle (modèle B), les revenus de la CFC ne sont imposables au niveau de la société qui la contrôle que si ces revenus ont été détournés de la société résidente vers la CFC dans le cadre de montages considérés comme « non authentiques ».

C'est cette seconde approche qui a été retenue jusqu'ici par la Belgique. La méthode B se superposait cependant aux règles applicables en matière de prix de transfert auxquelles une correction est apportée lorsque la société étrangère ou l'établissement stable visé par les règles CFC n'occupait pas les fonctions clés des actifs générant des bénéfices dont elle/il était sur papier le propriétaire. Par cette superposition, ce modèle offrait dans la pratique peu de valeur ajoutée et n'a quasiment jamais été appliqué sur le terrain.

La transposition du modèle A est une étape qui semble logique à franchir pour le gouvernement qui souhaite passer à la vitesse supérieure dans la lutte contre l'évasion fiscale. Par conséquent, la loi-programme du 22 décembre 2023 vise à remplacer les règles relatives au modèle B par des règles relatives au modèle A.

Alors que le modèle B se concentre sur les revenus de la CFC provenant d'un « montage non authentique », le modèle A vise l'ensemble des revenus « passifs » non distribués par la CFC ; le filet du modèle A est donc plus large.

Si les conditions *ad hoc* sont rencontrées, la société belge qui contrôle la CFC sera désormais imposable sur les revenus passifs non distribués de la CFC. Le critère de contrôle requiert que la société belge détienne la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts, ou possède au moins 50 % du capital ou possède les droits sur au moins 50 % des bénéficiaires. Lors de l'évaluation de ces seuils, laquelle doit intervenir à la fin de la période imposable, les participations détenues par des entités associées de la société belge devront désormais être prises en compte.

Toutefois, le contribuable aura toujours la possibilité d'invoquer une exception, notamment lorsque les revenus ont été générés dans une société exerçant une activité économique substantielle. Suivant cette exception de « substance », la règle CFC ne sera pas applicable s'il est démontré que la CFC « exerce une activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinents ».

Une fois qu'il est établi que la société ou l'établissement étranger est considéré(e) comme une CFC (et qu'aucune exception n'est applicable, *cf.* notamment ci-avant), il conviendra de déterminer la part des « revenus passifs » non distribués de la CFC qui doit être imposée dans le chef de la société belge qui la contrôle. Quatre étapes seront nécessaires :

Afin de déterminer ce montant, l'on part des bénéficiaires de la CFC tels qu'ils sont déterminés sur la base des règles belges (Étape 1).

Ensuite, ces bénéficiaires sont successivement proratisés de trois façons différentes :

- Étape 2 : Détermination des bénéficiaires non distribués.
- Résultat fiscal belge  $\times$  (résultat fiscal hors dividendes distribués/résultat fiscal total, y compris les dividendes distribués).
- Étape 3 : Détermination des revenus passifs.
- Bénéficiaire non distribué  $\times$  (revenus spécifiés, pour autant que ceux-ci ne soient pas exonérés par convention ou en vertu du Code/revenus mentionnés dans les comptes annuels réalisés au cours de la période imposable, à l'exception des revenus exonérés par convention ou en vertu du Code).
- Étape 4 : Détermination du montant finalement imposable.

Revenus passifs  $\times$  pourcentage de contrôle le plus élevé du contribuable dans la CFC (en termes de droits de vote, bénéficiaires ou capital).

Ces mesures entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2024.

### 4.31.3. Bibliographie

WILLEMS, W., « CFC : la Belgique passe de l'approche transactionnelle à l'approche par entités », *Le Fiscologue*, n° 1814, 1<sup>er</sup> décembre 2023, p. 7.

BUYSSE, Chr., « La nouvelle loi-programme cible aussi le travail immobilier », *Le Fiscologue*, n° 1815, 8 décembre 2023, p. 3.

BUYSSE, Chr., « CFC, taxe Caïman, démolition et reconstruction, etc. : la loi publiée », *Le Fiscologue*, n° 1820, 19 janvier 2024, p. 1.

## 4.32. DNA – Dépenses relatives à l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service pour lesquelles un crédit d'impôt est octroyé

### 4.32.1. Références

- Articles 59 à 63 de la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2023.
- Article 31, alinéa 2, 1<sup>o</sup>, du CIR 92.

### 4.32.2. Dispositions administratives

- Circulaire 2023/C/41 du 7 avril 2023 relative au crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service.
- Arrêté royal du 26 novembre 2022 déterminant les modalités pour l'application du crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service.
- Arrêté ministériel du 26 novembre 2022 désignant le délégué en ce qui concerne l'application de l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 26 novembre 2022 déterminant les modalités pour l'application du crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service.

### 4.32.3. Commentaires

Depuis l'entrée en vigueur des articles 59 à 63 de la loi du 20 novembre 2022, les sociétés peuvent, sous certaines conditions, opter pour un crédit d'impôt lorsqu'elles paient ou attribuent à leurs travailleurs une indemnité kilométrique forfaitaire « majorée » pour les déplacements de service effectués au moyen de leur propre véhicule « au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> mars 2022 jusqu'au 31 décembre 2022 inclus ». Il en résulte que les frais de cette majoration sont pris en charge temporairement par le Trésor par le biais de ce crédit d'impôt.

L'objectif de la mesure est d'encourager les employeurs à attribuer une indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service qui est aussi proche que possible de celle versée aux fonctionnaires.

La majoration de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour laquelle un crédit d'impôt est ainsi octroyé n'est pas déductible comme frais professionnels. C'est ce qui explique que le cadre relatif aux dépenses non admises est complété par la rubrique : « Dépenses relatives à l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service pour lesquelles un crédit d'impôt est octroyé » (code 1247).

L'administration a commenté le régime dans sa circulaire 2023/C/41 du 7 avril 2023. Y figure notamment un exemple chiffré relatif au calcul des dépenses non admises à reprendre dans la déclaration (voyez l'exemple relaté sous le titre V).

#### 4.32.4. Bibliographie

BUYSSE, Chr., « Déclarations des sociétés et autres personnes morales pour l'ex. d'imp. 2023 », *Le Fiscologue*, n° 1789, 28 avril 2023, p. 5.

### 4.33. Autres DNA – Présomption réfragable de non-déduction pour certains frais

#### 4.33.1. Références

- Articles 54 et 344, § 2, du CIR 92.
- Articles 12 à 14 de la loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.

#### 4.33.2. Commentaires

L'article 54 du CIR 92 instaure une présomption réfragable de non-déduction pour certains frais (« intérêts, indemnités pour coupon manquant visées à l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, du CIR, qui sont payées en compensation de ces intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services ») ; ceux-ci ne sont déductibles que si le contribuable justifie par toutes voies de droit qu'ils répondent à des opérations réelles et sincères *et* qu'ils ne dépassent pas les limites normales.

Dans la loi-programme du 22 décembre 2023<sup>3</sup>, l'article 54, notamment<sup>4</sup>, est adapté afin d'être mis en conformité avec la jurisprudence de la CJUE et plus précisément l'arrêt *SLAT* du 5 juillet 2012. Il y est précisé que le contribuable belge et le contribuable établi dans un autre État, dans lequel un régime de taxation notablement plus avantageux est appliqué, doivent se trouver directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance pour que l'administration fiscale puisse faire application de ces dispositions.

L'interdépendance s'apprécie au sens le plus large (économique, managériale ou structurelle par exemple, de manière analogue à ce qui est prévu pour l'application de l'article 26 du CIR 92), et ce, afin d'éviter le possible contournement de la disposition par l'utilisation de différentes constructions fiscales. Cet ajout permet de réduire le champ d'application *ratione materiae* et d'améliorer la prévisibilité de l'application des mesures. L'interdépendance assure également que les dispositions seront appliquées uniquement à des contribuables qui sont en mesure d'apporter la preuve que ces dispositions ne devraient pas leur être applicables, ce qui signifie qu'il leur sera plus facile de démontrer le caractère réel et sincère des opérations, le caractère non artificiel de l'opération ou la taxation minimale à laquelle doit être soumise l'entité établie dans l'autre État.

La manière dont le contribuable peut apporter la preuve que l'administration fiscale ne devrait pas faire application des dispositions des articles 54 et 344, § 2, du CIR 92, est également adaptée.

Le contribuable aura deux possibilités pour échapper à l'application de cette disposition. Premièrement, le contribuable pourra démontrer que le paiement est réalisé avec une entreprise soumise à un impôt sur le revenu effectif qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entité étrangère était établie en Belgique. Deuxièmement, le contribuable pourra démontrer par toutes voies de droit, à l'exception du serment, que le paiement ou l'opération s'inscrit dans le cadre d'une opération authentique en ce sens qu'il/elle a été mis(e) en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

La nouvelle mouture du texte est applicable aux sommes qui sont payées ou attribuées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

<sup>3</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 7.

<sup>4</sup> L'article 344, § 2, du CIR 92 subit *mutatis mutandis* les mêmes modifications. Cette disposition permet à l'administration fiscale de ne pas tenir compte de certains transferts de biens mobiliers (créances, brevets, sommes d'argent, etc.) en faveur d'un contribuable étranger ou d'un établissement étranger qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où il est établi, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus en cause sont soumis en Belgique.

### 4.33.3. Bibliographie

BUYSSE, Chr., « La nouvelle loi-programme cible aussi le travail immobilier », *Le Fiscologue*, n° 1815, 8 décembre 2023, p. 3.

PANIS, I. et SULTUS, A., « Révision des régimes relatifs aux paiements et transferts vers les paradis fiscaux », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, p. 3.

## 4.34. Obligation de déclaration du loyer et des charges locatives

### 4.34.1. Références

- Articles 83 à 85 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 53, 33°, du CIR.
- Article 307, § 2/2, du CIR.

### 4.34.2. Commentaires

L'article 307, § 2/2, du CIR 92 prévoit l'obligation d'inclusion des informations concernant la location immobilière dans une annexe à la déclaration. Les locataires tenus de déposer une déclaration à l'impôt sur les revenus, notamment les assujettis à l'impôt des sociétés, doivent fournir des informations sur le bien pris en location, le loyer et les avantages locatifs attribués (indemnités locatives) et l'identité du loueur dans une annexe à leur déclaration. Les indemnités au sens large attribuées par le contribuable pour un droit d'emphytéose, un droit de superficie, un droit d'usufruit ou une servitude doivent également être déclarées. L'exposé des motifs a précisé que « Par analogie avec l'article 57, paragraphe 3, du CIR 92, l'obligation de communication des informations relatives aux loyers ou aux indemnités pour un droit réel d'usage sur un bien immobilier ne s'applique pas lorsqu'une facture a été émise pour ces indemnités » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3607, p. 64).

L'article 53, 33°, du CIR prévoit que si les obligations de déclaration concernant les indemnités payées ou attribuées par le contribuable pour les biens pris en location et pour les droits immobiliers ne sont pas respectées, ces indemnités ne sont pas considérées comme des frais professionnels. Il en va de même si l'utilisation du bien ne correspond pas à la nature du contrat pour lequel la location a été conclue. Lorsque le bail est enregistré gratuitement conformément à l'article 161, 12°, a) ou b), du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ce qui ne peut se faire que lorsque le bien est utilisé par le locataire exclusivement à des fins de logement), la déduction à titre de frais professionnels du loyer et des avantages locatifs fournis n'est pas admise. Toutefois, une exception est prévue pour les indemnités relatives à

un logement mis à la disposition d'un ou plusieurs salariés ou dirigeants par le contribuable en vertu d'une obligation légale ou d'une obligation contractuelle et destinée exclusivement au logement de ce(s) salarié(s) ou dirigeant(s) et, le cas échéant, de sa (leur) famille. Toutefois, la déduction comme frais professionnels du loyer et des avantages locatifs accordés pour cette résidence reste soumise à la condition que les informations relatives à cette résidence soient jointes à la déclaration.

La mesure s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2024.

#### **4.34.3. Bibliographie**

VAN DYCK, J., « Déduction des loyers : le bailleur mieux protégé », *Le Fiscologue*, n° 1795, 16 juin 2023, p. 12.

VAN DYCK, J., « Nouveau projet : hausse de la taxe sur les ASBL, déduction des loyers, etc. », *Le Fiscologue*, n° 1796, 23 juin 2023, p. 1.

### **4.35. Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Liens d'interdépendance – Appréciation en fait**

#### **4.35.1. Références**

- Article 79 du CIR 92.
- Article 207 du CIR 92 (actuel art. 206/3, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>er</sup> tiret, du CIR 92).

#### **4.35.2. Jurisprudence**

- Cass., 6 janvier 2023, R.G. n° F21.0038.N, *F.J.F.*, n° 2023/160, *T.F.R.*, n° 2023/646, p. 767.

#### **4.35.3. Commentaires**

En vertu des articles 79 et 207 du CIR 92, tels qu'applicables en l'espèce, aucune des déductions visées aux articles 199 à 206 du même Code ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.

Pour qu'il y ait un lien direct ou indirect d'interdépendance, il n'est pas requis qu'il y ait une situation de contrôle juridique ou économique mutuel.

Une interdépendance de fait suffit. L'interdépendance de fait peut consister en des intérêts correspondants durables, attestés par la capacité d'influencer durablement les décisions de l'autre partie.

Les juges d'appel ont relevé que le contribuable avait confié au demandeur un mandat de surveillance ; que le demandeur avait acheté une option pour acquérir 743 des 745 actions et pouvait donc acquérir la quasi-totalité des actions d'une société X et que le demandeur a obtenu les fruits des actions.

Ils en ont déduit que cela suffisait à démontrer l'existence de liens au moins indirects d'interdépendance entre le demandeur et la société X.

Les juges d'appel ont ainsi légalement justifié leur décision.

#### **4.36. Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Achat et revente à bref délai de chevaux – Achat avec décote – Appréciation**

##### **4.36.1. Références**

- Article 207 du CIR 92.
- Article 79 du CIR 92.
- (Article 26 du CIR 92.)

##### **4.36.2. Jurisprudence**

- Civ. Liège, 28 mars 2022, R.G. n° 18/4689/A, *FJ.F.*, n° 2023/43.

##### **4.36.3. Commentaires**

Le litige porte sur la contestation d'une cotisation subsidiaire établie sur la base d'un avantage anormal ou bénévole accordé par un gérant à sa société. La requérante est une société active dans le domaine équestre. À trois reprises, le gérant a vendu à sa société un cheval de course que celle-ci a revendu, à très bref délai (le lendemain, voire le jour même), à un prix plus élevé.

L'administration estime qu'il y a eu enrichissement dans le chef de la société à hauteur de 126 500 euros, sans contrepartie équivalente pour le dirigeant, avec pour conséquence un appauvrissement corrélatif de celui-ci. Or, sans cet avantage obtenu, le résultat de la période imposable de la requérante se solderait par une perte de 118 567,50 euros alors qu'elle a déclaré une base

imposable de 7 932,50 euros. Elle précise que si la société requérante avait dû acheter les chevaux sans décote, le résultat de la période imposable se serait soldé par une perte qui, en application de l'article 207 du CIR 92, ne pourrait s'imputer sur l'avantage anormal reçu.

Selon le tribunal, il existe effectivement une différence importante entre le prix d'achat des chevaux et leur prix de revente à bref délai par la requérante. Toutefois, l'administration n'établit ni qu'un des prix est anormal, ni lequel – le prix d'achat ou le prix de vente – serait anormal. Par ailleurs, l'administration n'indique, à aucun moment, quelle aurait été la majoration normale du prix de revente des chevaux que la requérante aurait dû appliquer, évaluant la décote à l'intégralité de la différence entre le prix d'achat et le prix de revente. En outre, aucune motivation fiscale ne ressort de cette opération.

Le tribunal décide que la réalité et le montant exact de la décote invoquée ne sont pas établis par l'administration. Dès lors, la cotisation subsidiaire ne peut être validée.

#### **4.37. Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Avantage octroyé par une entreprise étrangère – Renseignements fournis par une administration étrangère**

##### **4.37.1. Références**

- Article 207 du CIR 92.
- Article 79 du CIR 92.
- (Article 26 du CIR 92.)

##### **4.37.2. Jurisprudence**

- Cass., 25 novembre 2022, R.G. n° F21.0189.N, *FJ.F.*, n° 2023/72.

##### **4.37.3. Commentaires**

En vertu de l'article 207, alinéa 2, du CIR 92, tel qu'applicable au litige, aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206 ni aucune compensation avec la perte de la période imposable ne peuvent être opérées sur la partie du résultat provenant d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79 du CIR 92. En application de l'article 79 du CIR 92, les pertes professionnelles ne sont pas déduites de la partie du bénéfice ou des profits provenant

d'avantages anormaux ou bénévoles obtenus par le contribuable, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, directement ou indirectement, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans un rapport d'interdépendance.

Ces dispositions ne font aucune distinction selon qu'une société belge reçoit des avantages anormaux ou bénévoles d'une société belge ou d'une société étrangère. L'interdiction de déduction de ces dispositions légales s'applique donc également aux avantages anormaux ou bénévoles reçus par une société belge de la part d'une société étrangère.

Les juges d'appel décident que si l'administration fiscale invoque l'article 207, alinéa 2, du CIR 92 pour imposer une entreprise belge sur l'avantage anormal ou bénévole qu'elle a reçu d'une entreprise affiliée étrangère et que cela entraînerait potentiellement une double imposition, le contribuable peut alors obtenir un ajustement à la baisse sur la base de l'article 185, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, b), du CIR 92 et des articles 9 et 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE pour lutter contre la double imposition. Or, en l'espèce, aucune preuve de double imposition n'est établie. Ainsi, les juges d'appel justifient leur décision en droit selon laquelle l'avantage anormal obtenu dans un contexte transfrontalier peut être imposé dans le chef du bénéficiaire.

Cet arrêt rendu par la Cour de cassation met en exergue les différentes méthodes d'interprétation. En effet, le contribuable, s'appuyant sur l'exposé des motifs de la loi du 13 juillet 1959, sur lequel l'article 79 du CIR 92 actuel se base, et sur l'ancienne jurisprudence de la Cour de cassation à propos de l'interprétation de l'article 24 du CIR 92 (actuel art. 26 du CIR 92) dans l'affaire *Castrol* (Cass., 3 décembre 1982, *Pas.*, 1983, I, p. 422), plaida que l'article 79 et l'ancien article 207, alinéa 2 (aujourd'hui art. 206/3, § 1<sup>er</sup>), du CIR 92 devaient être interprétés selon l'objectif poursuivi par le législateur, à savoir éviter qu'une entreprise belge n'évade l'impôt belge (interprétation téléologique).

Contrairement à l'arrêt de cassation du 3 décembre 1982, la Cour de cassation a fait *in casu* prévaloir dans l'arrêt commenté le texte des dispositions légales en cause sur le but recherché par le législateur lors de leur introduction.

#### 4.37.4. Bibliographie

DELANNOY, E., « L'interdiction d'imputer sur les pertes de l'exercice et les pertes antérieures, la partie du bénéfice provenant d'avantages anormaux et bénévoles obtenus d'une société liée étrangère », *B.J.S.*, 2023/710, p. 13.

VAN CROMBRUGGE, S., « Avantages anormaux “étrangers” : interdiction d'imputer des pertes », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 2.

KELL, L., « Cass., 25 novembre 2022, L'interdiction de déduction et de compensation de l'article 207, alinéa 2, du CIR 92 s'applique également aux avantages anormaux ou bénévoles qu'un contribuable reçoit de l'étranger », *Cour. fisc.*, n° 2023/3, pp. 61-68.

DE COCK, B. et MESKENS, Ch., « Hoofdstuk 15 – Overgedragen vorige verliezen », in *Vademecum Vennootschapsbelasting 2023*, 1<sup>re</sup> éd., Bruxelles, Intersentia, 2023, pp. 1251-1266.

## 5. Détermination de la base imposable à l'I.Soc.

### 5.1. Éléments non imposables – Libéralités

#### 5.1.1. Références

- Loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 145/33 du CIR 92.
- Nouvel article 323/3 du CIR 92.

#### 5.1.2. Commentaires

L'obtention d'un avantage fiscal – réduction d'impôt à l'impôt des personnes physiques, déduction à l'impôt des sociétés (art. 199 et 200 du CIR 92) – pour les libéralités faites à certains bénéficiaires énumérés explicitement dans la loi ou encore agréés de manière *ad hoc* (art. 145/33 du CIR) était conditionnée par le montant de la libéralité et par un reçu par le donataire. Il apparaissait que ce reçu ne contenait pas toujours toutes les données pertinentes. Dans un souci d'harmonisation et de simplification administrative, la loi du 28 décembre 2023 prévoit que les organismes donataires *ad hoc* utilisent une attestation, sans modèle obligatoire, mais comportant les informations reprises dans un nouvel article 323/3, § 3, du CIR 92 (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 49). La délivrance de cette attestation au donateur constituera, pour les libéralités consenties à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024, une condition supplémentaire pour l'octroi de l'avantage fiscal.

Un amendement avait été déposé en vue de neutraliser cette condition pour les établissements *ad hoc* situés dans un autre pays de l'EEE vu que le législateur belge n'est pas habilité à obliger les établissements étrangers à respecter certaines formalités. En guise de remplacement, le donateur devra tenir à la disposition de l'administration la preuve que la libéralité a bel et bien été

effectuée (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, n° 55-3607/003). Par ailleurs, le donateur devait – et ceci est maintenu – déjà tenir à la disposition de l’administration la preuve que l’association ou l’institution d’un autre État membre est similaire à une association ou une institution belge visée au même article et, le cas échéant, que l’association ou l’institution d’un autre État membre est agréée de manière analogue, c’est-à-dire aux mêmes conditions (art. 145/33, § 2, al. 2, du CIR 92).

En outre, la loi a introduit l’obligation de communiquer chaque année à l’administration, « par voie électronique », les données qui figurent sur les attestations délivrées. Cette « transmission électronique » doit être effectuée « avant le 1<sup>er</sup> mars de l’année qui suit l’année calendrier à laquelle se rapporte l’attestation » (nouvel art. 323/3, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du CIR 92). L’obligation de transmettre les données par voie électronique à l’administration s’appliquera désormais pour la première fois avant le 1<sup>er</sup> mars 2025 (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2023-2024, n° 55-3607/008, p. 5).

### 5.1.3. Bibliographie

VAN DYCK, J., « Libéralités aux entités étrangères : bientôt plus besoin d’attestation », *Le Fiscologue*, n° 1810, 3 novembre 2023, p. 3.

VAN DYCK, J., « Projet portant des dispositions diverses : derniers amendements », *Le Fiscologue*, n° 1815, 8 décembre 2023, p. 11.

## 5.2. Éléments non imposables – Exonération pour passif social en vertu du statut unique

### 5.2.1. Références

– Article 67<sup>quater</sup> du CIR 92.

### 5.2.2. Dispositions administratives

– Circulaire 2023/C/40 du 3 avril 2023.

### 5.2.3. Commentaires

Le statut unique ayant consisté à aligner le statut des ouvriers sur celui des employés en la matière, il entraîne automatiquement des coûts de licenciement plus élevés pour les employeurs. L’instauration de l’exonération pour passif social vise ainsi à compenser partiellement cette augmentation.

L’exonération pour passif social permet à un employeur, moyennant le respect de certaines formalités, de déduire chaque année de sa base imposable

un montant correspondant à une partie des rémunérations attribuées à ses travailleurs éligibles.

L'exonération ainsi obtenue n'est toutefois que temporaire en ce qu'elle fera l'objet d'une reprise lors de la période au cours de laquelle le travailleur quitte l'entreprise.

Ce régime a fait l'objet d'un commentaire administratif via la circulaire 2019/C/138 relative à l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés. Après un premier *addendum* en 2021 (circulaire 2021/C/67 du 20 juillet 2021), l'administration fiscale a publié un second *addendum* au printemps 2023 : la circulaire 2023/C/40 du 3 avril 2023.

Cet *addendum* apporte quelques précisions et compléments en ce qui concerne les conséquences d'opérations de restructuration auxquelles le régime de neutralité fiscale s'applique. L'article 67*quater*, alinéa 9, du CIR 92 prévoit un régime de neutralité fiscale dans le cadre d'opérations de restructuration visées aux articles 46 et 211 du CIR 92. Dans de telles situations, les différents éléments de calcul afférents à l'exonération pour passif social (condition d'ancienneté de service, montant de l'exonération antérieure, etc.) doivent être appréciés comme si ces opérations n'avaient pas eu lieu.

Le régime de neutralité fiscale implique que la société bénéficiaire ou absorbante se substitue à la société apporteuse, absorbée ou scindée, ce qui implique notamment les conséquences suivantes :

- le transfert des travailleurs faisant suite à une opération de restructuration visée n'est pas considéré dans le chef de la société apporteuse ou absorbée comme un départ de la société pour l'application de l'article 67*quater*, alinéa 8, du CIR 92. Par conséquent, aucune reprise de l'exonération initialement accordée ne doit être opérée dans le chef de celle-ci en ce qui concerne ces travailleurs ;
- les travailleurs transférés à la société bénéficiaire ou absorbante ne doivent pas être considérés comme de nouveaux travailleurs pour l'application de l'article 67*quater* du CIR 92. Cela implique notamment que l'ancienneté de service acquise auprès de la société apporteuse ou absorbée est prise en compte pour le calcul de l'exonération dans le chef de la société bénéficiaire ou absorbante. La société bénéficiaire ou absorbante mentionnera comme date d'entrée en service celle de l'engagement des travailleurs par la société apporteuse ou absorbée. Dans le cas d'une opération de restructuration opérée par constitution d'une ou de plusieurs nouvelles sociétés, cette date d'engagement des travailleurs à prendre en considération peut être antérieure à la date de constitution de(s) (la) nouvelle(s) société(s) ;
- dans l'éventualité du départ de la société bénéficiaire ou absorbante d'un travailleur transféré à l'occasion de l'opération de restructuration, la société

- bénéficiaire ou absorbante reprend dans ses bénéfices tant l'exonération qu'elle a elle-même obtenue après cette opération, que l'exonération accordée initialement à la société apporteuse, absorbée ou scindée ;
- la société bénéficiaire ou absorbante peut bénéficier de la quotité de l'exonération étalée non encore accordée à la société apporteuse ou absorbée ou scindée, relative aux travailleurs transférés à l'occasion de l'opération de restructuration.

En outre, dans l'hypothèse d'une opération de restructuration où la rétroactivité comptable ne coïncide pas avec la date de début de la période imposable des sociétés participantes, la société absorbée ou scindée ne peut revendiquer d'exonération dès lors qu'elle est au terme de sa dissolution, c'est-à-dire un instant de raison après le transfert des travailleurs concernés et des éléments d'actif et de passif. Le cas échéant, des reprises d'exonération seront taxées pour les travailleurs qui ont quitté la société avant l'opération et n'ont donc pas été transférés à l'occasion de l'opération.

#### 5.2.4. Bibliographie

X., « Passif social. Réorganisations », *Le Fiscologue*, n° 1792, 26 mai 2023, p. 14.

### 5.3. Déduction pour revenus d'innovation

#### 5.3.1. Références

- Rapport annuel du SDA – édition 2022.

#### 5.3.2. Commentaires

##### **Cas 1**

Le SDA a tout d'abord été confronté à différentes demandes en matière de « redevance incluse ».

L'article 205/1, § 2, 2<sup>o</sup>, deuxième tiret, du CIR 92 stipule en particulier ce qui suit :

« 2<sup>o</sup> revenus d'innovation à prendre en considération : les revenus ci-dessous, qui lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des redevances et la société bénéficiaire, ne sont pris en considération que dans la mesure où ils ne sont pas plus élevés que ceux qui auraient été convenus entre entreprises non liées :

[...]

des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services prestés par ou pour le compte de la société étaient produits ou prestés par un tiers en vertu

d'une licence concédée par la société et dans la mesure où ces redevances se retrouveraient dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable ».

Ces demandes concernaient chaque fois une société belge qui souhaitait appliquer la déduction pour revenus d'innovation sur des produits brevetés. Ces produits sont vendus en Belgique et à l'étranger. Dans la mesure où la vente se déroule à l'étranger, elle est effectuée dans ce cas au moyen de sociétés étrangères du groupe (« limited risk distributors », ci-après : « LRD ») qui reçoivent une indemnité de routine à cet égard.

En tenant compte du texte clair de la loi, pour le calcul de la « redevance incluse » visée à l'article 205/1, § 2, 2<sup>o</sup>, deuxième tiret, du CIR 92, la société belge doit se baser sur le chiffre d'affaires repris dans ses comptes annuels qui fait partie de la base imposable à l'impôt des sociétés et non sur le chiffre d'affaires réalisé par les LRD étrangers (même dans le cas où un « comparable uncontrolled price » (ou, en abrégé, « CUP ») interne est disponible ou une étude CUP externe a été réalisée pour déterminer la « redevance incluse »).

Ce point de vue découle également des dispositions figurant actuellement dans la FAQ 11, comme indiqué dans la circulaire 2020/C/95, FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation du 8 juillet 2020.

## **Cas 2**

Les articles 205/1 à 205/4 du CIR 92 (déduction pour revenus d'innovation – brevet – méthode du bénéficiaire résiduel avec limitation à 2/3).

### *Particularités*

X est active dans le commerce de gros de matériaux de construction et a développé un produit à la fois durable et résistant au feu, à utiliser dans le secteur de la construction. X a déposé entre autres une demande de brevet belge pour celui-ci et commercialisera donc aussi des produits qui seront protégés par les brevets demandés.

X a également déposé une demande de brevet européen. X a reçu la recherche de nouveauté pour sa demande de brevet belge qui a été effectuée en une seule fois par l'Office européen des brevets (l'OEB). Bien que la recherche de nouveauté pour le brevet belge ait été assez négative en termes d'inventivité, la recherche de nouveauté déposée pour le brevet européen abordera les points sensibles de la recherche de nouveauté pour la demande de brevet belge.

Le service est d'avis que, compte tenu du fait que la recherche de nouveauté sera à nouveau effectuée et que la correspondance entre l'OEB et le demandeur est possible et a lieu, ainsi que de la méthode de travail de l'OEB, la recherche de nouveauté plutôt négative pour la demande de brevet belge

ne doit pas être prise en compte pour déterminer le montant des revenus d'innovation bruts.

La méthodologie utilisée pour déterminer les revenus d'innovation bruts est une méthode du bénéfice résiduel où le chiffre d'affaires éligible (hors subsides régionaux et dispense de précompte professionnel pour Recherche & Développement (R&D)) est diminué des coûts directs et indirects.

Une marge de routine de  $t\%$  calculée sur le chiffre d'affaires éligible et de  $t\%$  sur le chiffre d'affaires éligible pour la marque déposée et autre propriété intellectuelle non éligible est ensuite déduite.

Ce qui reste est limité à  $2/3$ , ce qui est une méthode fréquemment utilisée par le SDA pour calculer les indemnités qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services fournis par ou pour le compte de la société étaient produits ou fournis par un tiers en vertu d'une licence octroyée par la société.

### **Cas 3**

La société A qui exerce des activités de production propre et des activités de travail à façon, a introduit deux demandes de brevets, pour lesquels elle souhaite appliquer la déduction pour revenus d'innovation.

La société A se réfère à la rémunération perçue dans le cadre du travail à façon afin de déterminer les revenus attribuables aux procédés de fabrication brevetés et propose d'appliquer la méthode du bénéfice résiduel. Dans le cadre de l'examen de la demande, il est porté à la connaissance du SDA qu'un contrôle est en cours depuis de nombreux mois et que celui-ci porte sur le modèle de prix de transfert appliqué au sein du groupe et en particulier sur le travail à façon. La demande de décision anticipée portant sur la validation d'une méthodologie de détermination des revenus bruts d'innovation basée sur la rémunération du travail à façon, l'octroi d'une décision anticipée aurait nécessairement des conséquences sur le contrôle en cours. Par conséquent, le SDA estime qu'il n'est pas possible de rendre une décision.

### **Cas 4**

L'entreprise belge X est une entreprise de logiciels créée en 2009 et fait partie d'un groupe international. Le groupe développe des solutions logicielles pour le secteur des transports.

L'entreprise X fournit des services de soutien logiciel sous forme de contrats de R&D pour l'entreprise étrangère liée Y du groupe. L'entreprise Y est propriétaire du logiciel et facture les clients. La propriété intellectuelle du logiciel n'est pas transférée au client.

Pendant l'exercice comptable, les activités de R&D de l'entreprise Y auraient été déplacées vers l'entreprise X, ce qui aurait permis de centraliser le savoir-faire relatif au logiciel en Belgique. Le logiciel développé avant ce changement organisationnel (« ancien logiciel ») reste la propriété de l'entreprise Y, tandis que le développement ultérieur de ce logiciel (« nouveau logiciel ») après le transfert du savoir-faire devient la propriété de l'entreprise X. L'entreprise X aurait facturé les clients pendant l'exercice comptable suivant le transfert.

L'entreprise X rémunérerait l'entreprise Y pendant # ans sur la base d'une partie du chiffre d'affaires réalisé. Ces rémunérations (appelées *indemnity payment*) n'auraient cependant pas été considérées comme un transfert de l'IP de l'« ancien logiciel », mais comme une rémunération pour les efforts fournis par l'entreprise Y dans le passé. De ce fait, les rémunérations n'auraient pas été qualifiées de dépenses de R&D et n'auraient pas été reprises dans les dépenses globales, ni, par conséquent, dans la fraction Nexus.

L'entreprise X souhaite obtenir la confirmation que les revenus produits par le logiciel sont qualifiés de revenus d'innovation, tels que prévus par les articles 205/1 à 205/4 du CIR 92.

Le SDA considère qu'une telle opération ne se produirait pas entre des parties indépendantes. Par conséquent, le SDA estime également que les prétendues rémunérations pour les efforts fournis par l'entreprise Y dans le passé, qui ont amené l'entreprise Y à être propriétaire de l'« ancien logiciel » et qui seraient payées par l'entreprise X à l'entreprise Y, sont qualifiées de dépenses globales ayant également une influence négative sur la fraction Nexus. En outre, il n'était pas tout à fait clair pour le SDA si la société étrangère Y possédait effectivement l'« ancien logiciel » avant le changement de la structure opérationnelle, étant donné que, sur la base des faits avec la nouvelle structure opérationnelle, pratiquement rien n'a été changé et le SDA a l'impression que la gestion du développement de l'« ancien logiciel » était déjà largement effectuée depuis la Belgique. Par conséquent, les rémunérations payées à l'entreprise Y dans le passé auraient dû être reprises dans le résultat de l'entreprise belge X.

## 5.4. Déduction pour investissement

### 5.4.1. Références

- Articles 68 à 77 et 201 du CIR 92.
- Articles 289<sup>quater</sup> et suivants du CIR 92.
- Article 201, § 1<sup>er</sup>, dernier alinéa, du CIR 92.
- Articles 47 à 49<sup>bis</sup> de l'AR/CIR 92.
- Avis relatif à la déduction pour investissement, *M.B.*, 25 août 2023.

### 5.4.2. Commentaires

Le 25 août 2023, les taux de déduction pour les investissements liés à l'exercice d'imposition 2024 ont été publiés au *Moniteur belge*.

Il est intéressant de noter que le taux de base utilisé pour déterminer les taux de la déduction « spéciale » et « étalée » est sensiblement plus élevé que le taux qui s'appliquait à l'exercice d'imposition 2023.

Aujourd'hui, le régime de la déduction pour investissement se compose, d'une part, d'une déduction « ordinaire » (uniquement pour les personnes physiques et les « petites » sociétés) et, d'autre part, de plusieurs déductions « spéciales » pour des investissements spécifiques.

La déduction « ordinaire » donne lieu, en principe, à un taux forfaitaire de 8 %. En revanche, le taux des déductions spéciales consiste en un pourcentage variable qui est calculé annuellement en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation, et qui est ensuite augmenté dans une certaine mesure d'un nombre fixe de points de pourcentage mais sans jamais être inférieur à 3,5 % ou supérieur à 10,5 % (art. 69, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du CIR 92).

On peut déduire du texte de l'avis précité que c'est le maximum de 10,5 % qui s'applique pour l'exercice d'imposition 2024. Il s'agit d'une forte augmentation par rapport à l'exercice d'imposition 2023, lorsque le taux de base était encore de 3,5 %. Le résultat de cette augmentation est plus que vraisemblablement lié à l'augmentation de l'inflation de l'an dernier.

Ainsi, en ce qui concerne les investissements relatifs à des brevets, le pourcentage de base (de 10,5 %, donc, pour l'exercice d'imposition 2024) est augmenté de « 10 points de pourcentage » (art. 69, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, a, du CIR 92), ce qui donne comme résultat un taux de 20,5 %.

Pour les cas plutôt exceptionnels où un tel investissement se rattache à la période allant jusqu'à fin 2022 (lorsque la déduction pour investissement ordinaire était de 25 %), l'administration permet l'application de ce pourcentage plus élevé (plutôt que 20,5 % dans l'exemple précité).

Compte tenu de ce qui précède, les taux de la déduction pour investissement spécifique se rattachant à l'exercice d'imposition 2024 se présentent comme suit, selon l'avis de l'administration :

- a) *Investissements numériques par des « petites » entreprises (qui répondent aux critères de l'article 1:24, §§ 1<sup>er</sup> à 6, du CSA), brevets, investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement, investissements économiseurs d'énergie et systèmes d'extraction ou d'épuration d'air dans des établissements horeca :*
  - si les investissements ont été acquis ou constitués du 1<sup>er</sup> janvier 2022 au 31 décembre 2022, le taux s'élève à 25 % (par application de la tolérance de l'administration) ;

- si les investissements ont été acquis ou constitués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023, le taux s'élève à 20,5 % (le taux de base de 10,5 % majoré de 10 points, soit une application de la déduction majorée normalement applicable à ce type d'investissement).
- b) *Investissements en sécurisation* :
  - 27,5 % (le taux de base de 10,5 % majoré de 17 points).
- c) *Investissements dans des camions sans émission carbone, infrastructure de recharge pour l'hydrogène bleu, vert ou turquoise, et infrastructure de recharge électrique relative aux camions sans émission carbone* :
 

Pour de tels investissements, le pourcentage de base (de 10,5 % pour l'exercice d'imposition 2024) est d'abord majoré de 10 points (art. 69, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, e, du CIR 92). En outre, une majoration supplémentaire de 21,5 points s'applique pour les investissements réalisés en 2022 ou 2023, de sorte que le taux final s'élève à 42 % (art. 69, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, du CIR 92). Pour les investissements acquis ou constitués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024, une augmentation supplémentaire de 16,5 points s'appliquera, portant le total à 36,5 %.

En ce qui concerne la déduction unique relative aux sociétés, les taux se rattachant à l'exercice d'imposition 2024 se présentent comme suit :
- d) *Brevets, investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement, investissements économiseurs d'énergie et systèmes d'extraction ou d'épuration d'air dans des établissements horeca* :
  - 25 % s'il s'agit d'investissements réalisés par une petite société et qui sont acquis ou constitués entre le « 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022 » (application de la tolérance administrative précitée) ;
  - 20,5 % dans les autres cas (le taux de base de 10,5 %, majoré de 10 points).
- e) *Investissements dans des camions sans émission carbone, infrastructure de recharge pour l'hydrogène bleu, vert ou turquoise, et infrastructure de recharge électrique relative aux camions sans émission carbone* :
  - 42 % s'ils ont été acquis ou constitués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et le 31 décembre 2023 ;
  - 36,5 % s'ils ont été acquis ou constitués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2024 et le 31 décembre 2024.
- f) *Investissements encourageant la réutilisation de récipients pour boissons et produits industriels* :
  - 3 % (taux fixe).

Les taux suivants s'appliquent en outre, mais uniquement pour les petites sociétés (au sens de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, c)bis, du CIR 92) :
- g) *Investissements numériques* :
  - 25 % s'ils sont acquis ou constitués entre « le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022 » (application de la tolérance administrative) ;

- 20,5 % dans les autres cas (application de la majoration « normale », à savoir le taux de base de 10,5 % majoré de 10 points).
- h) *Investissements en sécurisation* :
  - 27,5 % (taux de base de 10,5 % majoré de 17 points).
- i) *Investissements « ordinaires »* :
  - 8 %.

S'il s'agit d'investissements acquis ou constitués entre « le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022 », le taux est de 25 % (application de la tolérance administrative).

Enfin, en ce qui concerne le transport maritime et les investissements en navires par des sociétés recueillant exclusivement des bénéfices provenant de la navigation maritime, le taux est de 30 %.

Par ailleurs, certains contribuables peuvent opter pour une déduction étalée. Les sociétés – quel que soit le nombre de travailleurs occupés – peuvent choisir d'appliquer une déduction étalée majorée pour les investissements dans la recherche et le développement respectueux de l'environnement. Pour les investissements effectués au cours de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2024, cette déduction est égale à 27,5 %.

Ici aussi, on peut noter une augmentation des taux par rapport à l'exercice d'imposition 2023. Ils étaient alors de 10,5 % et 20,5 % respectivement. Là encore, il s'agit d'une conséquence de l'évolution de l'index.

Enfin, l'avis apporte également des précisions concernant la possibilité pour les sociétés de choisir de bénéficier de la déduction pour investissement sur les brevets sous la forme d'un crédit d'impôt. Cette possibilité existe depuis l'exercice d'imposition 2007. Il en va de même pour la déduction pour investissement applicable aux investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement (art. 289<sup>quater</sup> et s. du CIR 92).

À ce sujet, l'avis rappelle que ce choix est irrévocable et signifie qu'à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel ce choix est fait, la société ne peut plus appliquer la déduction pour investissement pour les brevets, ni la déduction pour investissement applicable aux investissements dans la recherche et le développement respectueux de l'environnement (art. 201, § 1<sup>er</sup>, dernier al., du CIR 92).

### 5.4.3. Bibliographie

BONNE, T. et BUYSSE, Chr., « L'évolution de l'index renforce les taux de déduction "spéciale" et "étalée" », *Le Fiscologue*, n° 1802, 8 septembre 2023, p. 4.

BUYSSE, Chr., « Déduction pour investissement *new look* : que des pourcentages fixes », *Le Fiscologue*, n° 1812, 17 novembre 2023, p. 9.

TREFOIS, N. et CARLIER, C., « Les taux des déductions pour investissement eux aussi bénéficient d'une indexation – Rappel de quelques principes entourant les mesures phares », *Act. fisc.*, n° 2023/33.

## **5.5. Régime du transfert intra-groupe – Sociétés exclues – Effet sur la condition d'interdépendance**

### **5.5.1. Références**

– Article 205/5, § 2, alinéas 3 et 8, du CIR 92.

### **5.5.2. Dispositions administratives**

– Décision anticipée n° 2022.0320 du 22 novembre 2022.

### **5.5.3. Commentaires**

En vertu du régime du transfert intra-groupe, une société *bénéficiaire* peut diminuer son résultat imposable via un transfert de bénéfice au profit d'une société du groupe *déficitaire*. L'application de ce régime est subordonnée à plusieurs conditions. Ainsi, entre les deux sociétés parties à la convention, il doit exister un lien de participation fort, direct et d'une certaine durée : une société résidente peut opérer le transfert à une société mère, à une filiale ou encore à une sœur ou à l'établissement belge de cette mère/filiale/sœur lorsqu'elle est étrangère et établie dans l'EEE (sous réserve du cas d'une société étrangère établie dans l'EEE, sans établissement stable et qui subit des pertes définitives ; elle peut entrer en considération) à condition que le lien de participation soit de 90 % au moins et que cette interdépendance ait existé pendant une période *ininterrompue de cinq ans* à compter du « 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année civile précédant l'année civile dont le millésime désigne l'exercice d'imposition ».

Une autre condition est que la convention de transfert ne peut pas être conclue si une des deux parties est une société exclue du dispositif. Parmi ces cas d'exclusion, on retrouve celui d'une société qui met un bien immobilier ou d'autres droits réels sur un tel bien à la disposition de dirigeants d'entreprise ou de personnes liées à ceux-ci (conjoints et enfants mineurs non émancipés).

Une société, voulant obtenir accès au régime de transfert intra-groupe, alors qu'elle mettrait à la disposition de son dirigeant un immeuble via un contrat de location, a apporté à une nouvelle société l'immeuble en cause. À la suite de cet apport en nature, le contrat de location devait être transféré de plein

droit à la nouvelle société. La société ne devait, par conséquent, plus être exclue du régime. Pour autant, pouvait-on tenir compte de la période d'interdépendance ininterrompue que la société (durant son exclusion du régime) a déjà constituée à l'égard d'autres sociétés du groupe ?

Le SDA a répondu positivement à cette question, tenant compte du fait que l'exclusion du régime du transfert intra-groupe ne concerne que la possibilité légale d'appliquer le régime et n'a pas d'effet sur la période d'interdépendance. La période d'interdépendance ininterrompue que la société a constituée à l'égard d'autres sociétés n'est dès lors pas remise à zéro au moment où une exclusion devient applicable, est applicable, ou, comme en l'espèce, n'est plus applicable.

Au moment où l'exclusion légale disparaît, il peut donc bien être tenu compte, dans le cadre de la vérification de la condition d'interdépendance, des liens qui existaient entre les sociétés durant la période d'exclusion.

Pour le surplus, le SDA décide que l'opération décrite n'est pas abusive.

#### 5.5.4. Bibliographie

X., « Régime du transfert intra-groupe. Sociétés exclues. Effet sur la condition d'interdépendance », *Le Fiscologue*, n° 1792, 26 mai 2023, p. 14

VANDEWEYER, T. et VERHAEGEN, K., « Rulings. Groepsbijdrage : (wegvallen van) uitsluiting heeft geen impact op periode van verbondenheid », *Fisc. act.*, n° 2023/14, pp. 6-11.

## 5.6. Déduction pour capital à risque – Suppression – Rappel

### 5.6.1. Références

- Suppression des articles 205*bis* à 205*octies* du CIR 92.
- Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.

### 5.6.2. Commentaires

2023 était la dernière année pour laquelle la déduction pour capital à risque pouvait être appliquée.

En effet, la loi-programme du 26 décembre 2022 a supprimé la déduction pour les périodes imposables closes à partir du 31 décembre 2023 (pour les exercices d'imposition 2024 et suivants).

Toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 11 octobre 2022 et qui n'est pas justifiée par le contribuable par

d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus, reste sans effet pour la suppression de la déduction pour capital à risque.

## **5.7. Pertes antérieures – Preuve – Comptabilité probante – Avantages anormaux ou bénévoles reçus au cours des exercices antérieurs – Surestimation du passif au cours des exercices antérieurs – Incidence**

### **5.7.1. Références**

- Article 206 du CIR 92.
- Article 207 du CIR 92.

### **5.7.2. Jurisprudence**

- Anvers, 7 décembre 2021, R.G. n° 2020/AR/1211, *FJ.F.*, n° 2023/159, pp. 248-249.

### **5.7.3. Commentaires**

Dans le cadre d'un arrêt du 7 décembre 2021, la cour d'appel d'Anvers a été amenée à préciser les exigences relatives à la preuve des pertes antérieures, notamment quant à leur réalité et leur montant.

Dans l'affaire en cause, l'administration fiscale considérait que la contribuable n'avait pas prouvé l'existence et le montant des pertes antérieures postulées. L'administration renvoyait à cet égard à des lacunes dans la comptabilité des exercices fiscaux (antérieurs) 2004 et 2005, qui avaient affecté les résultats de ces exercices fiscaux. L'administration fiscale soulignait notamment que la contribuable avait bénéficié d'avantages anormaux et bénévoles au cours de ces exercices (antérieurs) sous la forme d'intérêts épargnés, et qu'il y avait eu une surestimation du passif puisque la preuve des dettes comptabilisées à l'époque (envers, entre autres, les administrateurs de la société) n'aurait pas été apportée.

La cour a rejeté cet argument et s'est référée à la jurisprudence de la Cour de cassation, qui a reconnu que le fisc n'a plus le droit, après l'expiration des délais légaux, de rectifier la déclaration fiscale pour les années au cours desquelles les pertes ont été subies. Ce comportement lie le fisc en ce qui concerne la détermination du revenu de l'exercice fiscal en question. Si l'exigence selon laquelle la société doit être en mesure de prouver l'existence et le montant des pertes antérieures au moment où elle souhaite procéder à leur compensation implique certes qu'elle en apporte la preuve à ce moment-là quant aux années au cours desquelles les pertes ont été subies, elle n'implique

pas que la société doive encore être en mesure de prouver tous les autres éléments étrangers à l'existence et au montant de ces pertes au moment de la compensation.

Par conséquent, et en ce qui concerne le grief relatif aux intérêts épargnés (avantage anormal ou bénévole), la cour a rappelé que si l'administration fiscale avait procédé à un contrôle des exercices d'imposition 2005 et 2006 dans les délais d'investigation et d'imposition prévus à cet effet, elle aurait pu procéder à la qualification des intérêts épargnés comme avantage anormal ou bénévole obtenu (pour les exercices d'imposition concernés). Cela aurait eu pour effet que les pertes de ces années n'auraient pas pu être compensées avec ces avantages en application de l'article 207 du CIR 92 (tel qu'applicable à l'époque). La cour a relevé toutefois que cet élément n'était pas pertinent dans le cadre de la présente affaire (qui concerne l'exercice d'imposition 2017), étant donné qu'il devait être constaté que, pour les exercices d'imposition 2005 et 2006, aucun avantage anormal et/ou bénévole n'avait été ajouté au résultat dans les délais d'imposition dont l'administration disposait à cet effet. Ainsi, le résultat des exercices 2004 et 2005 avait été et restait négatif, sans qu'aucun avantage anormal ou bénévole ne puisse être pris en compte pour ces années. Les avantages anormaux ou bénévoles obtenus au cours des exercices 2004 et 2005, du fait qu'aucun intérêt n'avait dû être payé sur les prêts des administrateurs, ne pouvaient en aucun cas être pris en compte pour éviter la compensation des pertes au cours de l'exercice d'imposition 2017. En effet, cet éventuel avantage anormal ou bénévole ne pouvait affecter le résultat de l'exercice d'imposition 2017.

En ce qui concerne le grief relatif à la surestimation du passif des exercices 2004 et 2005, la cour a procédé au même raisonnement : dans la mesure où l'existence et le montant des dettes n'ont pas pu être discutés (par le contribuable), cela n'a pas influencé le résultat de ces exercices et n'a dès lors pas influencé l'existence des pertes.

Dans cet arrêt, la cour a, par conséquent, rappelé le principe selon lequel les pertes antérieures ne peuvent être déduites du résultat imposable que si le contribuable peut en prouver la réalité et le montant. Cette exigence doit être scrupuleusement suivie par le contribuable qui désire postuler la déduction de pertes antérieures et il ne peut se baser sur une omission de rectification de la part de l'administration quant à ces pertes pour un exercice antérieur pour prétendre à la réalité et au montant de celles-ci lors d'exercices ultérieurs.

En effet, le fait que l'administration fiscale n'a pas rectifié la déclaration et a laissé échoir les délais dans lesquels elle aurait pu le faire ne l'empêche pas de contester la détermination du revenu pour les exercices fiscaux ultérieurs

pour lesquels les mêmes pertes ont été déduites des bénéfiques. L'administration fiscale conserve légalement le droit de contester la réalité et le montant des pertes professionnelles déclarées par la contribuable et déduites des bénéfiques de la période imposable, même si elle a accepté l'existence de ces pertes pour un exercice fiscal antérieur. Le simple fait que des pertes antérieures ont été mentionnées dans une déclaration relative à un exercice fiscal antérieur ne suffit pas à les prouver.

## 5.8. Rétablissement de la corbeille

### 5.8.1. Références

- « Avis relatif à l'accomplissement de la condition requise pour l'application de l'article 124, alinéa 6, de la loi-programme du 26 décembre 2022 », *M.B.*, 28 décembre 2023.

### 5.8.2. Commentaires

À l'impôt des sociétés, l'utilisation de certaines déductions (*i.e.* déductions pour capital à risque de l'année en cours et reportée, déductions RDT reportées, déductions pour revenus d'innovation reportées, pertes des années antérieures reportées) est limitée à un million d'euros, majoré (initialement) de 70 % du solde des bénéfiques imposables au-delà de ce million d'euros. Le législateur crée ainsi (initialement) une base d'imposition minimale de 30 % sur le bénéfice fiscal subsistant.

Dans la loi-programme du 26 décembre 2022, le pourcentage de 70 % a été ramené à 40 % (de sorte que s'applique une base imposable minimale de 60 %). Cette réduction du pourcentage était applicable à partir de l'exercice d'imposition 2024 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Le pourcentage devait à nouveau être porté à 70 % à condition qu'une loi transposant la proposition de directive du Conseil (COM/2021/823) relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union soit entrée en vigueur. La loi du 19 décembre 2023 concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure est entrée en vigueur au 31 décembre 2023. Aussi, comme cela était requis pour considérer la condition rencontrée, un « avis relatif à l'accomplissement de la condition requise pour l'application de l'article 124, alinéa 6, de la loi-programme du 26 décembre 2022 » a été publié au *Moniteur belge* du 28 décembre 2023.

Par conséquent, à partir de l'exercice d'imposition 2025 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2024, la corbeille de 70 % est rétablie.

### **5.8.3. Bibliographie**

X., « “Corbeille” : à nouveau une base imposable minimale de 30 % au lieu de 60 % », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, p. 11.

## **6. Base de l'impôt**

### **6.1. Base de l'impôt – Interdiction de compensation ou de déduction – Redressement fiscal – Caractère pénal**

#### **6.1.1. Références**

– Article 206/3, alinéa 2, du CIR 92.

#### **6.1.2. Jurisprudence**

- Anvers (B6E 2<sup>e</sup> ch.), 10 janvier 2023, R.G. n° 2021/AR/1277.
- Civ. Liège, 14 mars 2023, R.G. n° 22/484/A.
- Civ. Gand, 13 septembre 2022, R.G. n° 21/655/A.
- Civ. Anvers, 16 janvier 2023, R.G. n° 21/3797/A.
- Civ. Bruxelles, 9 mai 2023, R.G. n° 2021/3352/A.
- Civ. Bruges, 15 mai 2023, R.G. n° 21/2953/A.
- Civ. Louvain, 2 juin 2023, R.G. n° 21/1237/A.

#### **6.1.3. Commentaires**

Conformément à l'article 206/3 du CIR 92 (anciennement art. 207, al. 7, du CIR 92), tout redressement assorti d'un accroissement de 10 % ou plus donne lieu à un décaissement effectif d'impôt, nonobstant l'existence, dans le chef de la société faisant l'objet du redressement, d'attributs fiscaux disponibles, typiquement les pertes fiscales reportées.

Or, dans un jugement du 14 mars 2023, le tribunal de première instance de Liège a considéré cette sanction comme manifestement disproportionnée par rapport à l'infraction commise dans l'affaire en cause et a, par conséquent, ordonner le dégrèvement de l'impôt enrôlé par l'administration. En l'espèce, le contribuable avait déposé sa déclaration seulement douze jours en retard par rapport à la date limite de déclaration.

Bien que cela n'ait pas été soulevé dans l'affaire soumise au tribunal de première instance de Liège, avant l'entrée en vigueur de l'article 109 de la loi du 27 juin 2021 (*M.B.*, 30 juin 2021) modifiant l'article 444 du CIR 92, laquelle est intervenue après l'affaire précitée, l'administration ne disposait pas de base légale lui permettant d'appliquer des accroissements d'impôts en cas de remise tardive de la déclaration (voy. Civ. Anvers, 29 juin 2022, R.G. n° 21/2848/A). L'interdiction de l'imputation des déductions fiscales aurait également pu être écartée en critiquant l'absence de fondement légal des accroissements appliqués.

Outre la décision du tribunal de première instance de Liège, cette disproportion a également été constatée par le tribunal de première instance de Gand dans un jugement du 13 septembre 2022. Dans cette affaire, le tribunal a écarté l'interdiction de l'imputation des latences fiscales indirectement, en ordonnant une réduction des accroissements appliqués de 10 % à 9,90 %, ce qui a eu pour effet de rendre l'article 207, alinéa 7, du CIR 92 inapplicable. Le tribunal de première instance de Liège a quant à lui, dans son jugement précité, écarté l'application de la sanction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 92 sans s'intéresser au sort des accroissements appliqués.

En revanche, dans un jugement du 16 janvier 2023, le tribunal de première instance d'Anvers a conclu lui en sens inverse, considérant en substance que cette mesure n'implique qu'un déplacement de la base imposable, dès lors que les déductions fiscales inutilisées ne sont pas perdues et sont simplement reportées sur les périodes imposables suivantes.

Ce jugement semble néanmoins nier que l'interdiction de l'imputation des déductions fiscales constitue une sanction pécuniaire (et non pas un simple déplacement de la base imposable) aux effets potentiellement significatifs, dont le juge pourrait pouvoir apprécier la proportionnalité au regard des manquements commis comme l'a fait le tribunal de première instance de Liège dans son jugement précité. En effet, la caractérisation en sanction à caractère pénal de cette mesure apparaît justifiée. Cette qualification n'implique cependant pas, *ipso facto*, que la sanction doive en toute situation être écartée et qu'elle ne peut pas être appliquée par l'administration. Elle garantit simplement qu'en dernier ressort, un juge doit pouvoir en apprécier la proportionnalité et le cas échéant réduire ou écarter son application, sans toutefois pouvoir se prononcer sur l'opportunité de cette sanction.

Enfin, dans un jugement du 9 mai 2023, le tribunal de première instance de Bruxelles a condamné ce rejet de déduction dans un cas où l'administration avait établi une taxation d'office pour cause de dépôt tardif de la déclaration et où cette taxation d'office avait repris toutes les données de la déclaration tardive, sans modification.

Il ressort d'un avis publié au *Moniteur belge* du 19 septembre 2023 que la Cour constitutionnelle devra prochainement se prononcer sur cette question. En effet, selon cet avis, le tribunal de Bruxelles a demandé à la Cour (dans le cadre d'une autre affaire) si l'interdiction de déduction à la suite d'une taxation d'office pour cause de dépôt tardif de la déclaration viole le principe d'égalité et le principe de proportionnalité en ce que l'administration peut « établir le résultat imposable sans compenser le résultat avec la perte de la période imposable » :

- « que le contribuable ait, ou non, introduit sa déclaration tardive avant la notification d'imposition d'office » ;
- « que le contribuable ayant introduit sa déclaration avant la notification d'imposition d'office, ait vu celle-ci rectifiée ou non » ;
- « que le contribuable ait vu enrôler des accroissements à un taux maximal ou inférieur » ;
- « sans égard pour le niveau des pertes concernées ».

De plus, le tribunal veut savoir si les principes précités sont violés « en ce que [le régime] rejette la totalité des pertes reportées en cas d'imposition d'office », tandis qu'une rectification de la déclaration fiscale par application de l'article 346 du CIR 92 « aboutit uniquement à ce que [les] déductions et [la] compensation [visées] ne soient prohibées que sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration ».

## **6.2. Impôts sur les revenus – Bénéfice minimal forfaitaire et déduction pour capital à risque**

### **6.2.1. Références**

- Article 207, alinéa 8, du CIR 92.
- Article 342 du CIR 92.

### **6.2.2. Jurisprudence**

- Civ. Anvers, 10 janvier 2023, n° 2021/AR/1277.

### **6.2.3. Commentaires**

Par ailleurs, s'est posée une question devant la cour d'appel d'Anvers dans un arrêt du 10 janvier 2023 à propos du bénéfice minimal forfaitaire imposable dans le chef d'une société qui n'introduit pas ou introduit tardivement sa déclaration. La question était de savoir si le bénéfice peut être diminué de l'ancien « stock » de déduction pour capital à risque non utilisé.

La cour d'appel de Gand avait déjà répondu par la négative à une question similaire (Gand, 8 décembre 2015). Mais, sur le plan des principes, la cour d'appel d'Anvers ne voit aucun obstacle à l'application de la déduction : le régime a pour but de déterminer un bénéfice minimal et non la base imposable, de sorte que le bénéfice minimal en question peut en principe être diminué de la déduction des intérêts notionnels reportés.

Selon la cour, le raisonnement qui a été accepté à plusieurs reprises par la Cour de cassation, en matière de déduction des pertes antérieures, peut être appliqué pour la déduction des intérêts notionnels (Cass., 22 mai 2014).

#### 6.2.4. Bibliographie

BUYSSE, Ch., « Bénéfice minimal forfaitaire et déduction pour capital à risque », *Le Fiscologue*, n° 1810, 3 novembre 2023, p. 11.

X., « Rejet de déductions après taxation d'office : la parole est à la Cour constitutionnelle », *Le Fiscologue*, n° 1805, 29 septembre 2023, p. 14.

DEFOOR, W., « Un juge liégeois constate le caractère pénal de l'interdiction de compensation des pertes prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 92 et en refuse l'application en raison de l'ampleur disproportionnée de la sanction », *Cour. fisc.*, n° 2023/10, pp. 255-261.

SOETAERT, J., « *Dura lex sed lex...* (une fois de plus) à propos de l'article 206/3 du CIR 92 », *Sem. fisc.*, n° 2023/36, n° 589.

BUJAR, R., CARLIER, C. et TREFOIS, N., « L'interdiction de l'imputation des déductions fiscales est une sanction pénale », *Act. fisc.*, n° 2023/39.

DE MUNTER, M., « Taxation d'office pour déclaration tardive : déductions parfois maintenues ? », *Le Fiscologue*, n° 1803, 15 septembre 2023, p. 1.

### 6.3. Base de l'impôt – Régime dérogatoire – Fonds d'investissement immobilier spécialisé – nouvelle cotisation distincte

#### 6.3.1. Références

- Articles 15 et 16 de la loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 219<sup>quinquies</sup> du CIR 92.

#### 6.3.2. Commentaires

La loi-programme du 22 décembre 2023 a introduit une cotisation distincte de 10 % à l'impôt des sociétés, qui sera due dans certains cas par les fonds d'investissement immobiliers spécialisés (FIIS).

Avant de commencer ses activités, tout FIIS doit se faire inscrire sur la liste des FIIS tenue par le SPF Finances. Le fait d'être inscrit sur la liste *ad hoc* s'accompagne d'un régime dérogatoire quant à la base imposable en matière d'impôt des sociétés et de précompte mobilier. À l'impôt des sociétés, les sociétés concernées ne sont imposables que sur le montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et sur certaines dépenses non admises (art. 185bis, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92).

L'inscription d'une société « imposée normalement » sur ladite liste entraîne une « liquidation fiscale », dans le cadre de laquelle une *exit tax* de 15 % s'applique aux réserves immunisées et aux plus-values latentes sur des biens immobiliers ; le précompte mobilier n'est pas dû sur la distribution fictive qui résulte de l'inscription. Le but de l'*exit tax* est d'éviter que les réserves immunisées et les plus-values latentes n'échappent définitivement à l'impôt des sociétés après inscription. Cette *exit tax* est également d'application en cas de restructuration impliquant un FIIS (sauf exception) ou à la suite d'un apport d'immeubles à un FIIS exclusivement rémunéré par de nouvelles actions ou parts.

Le FIIS, fonds dit fermé, a une durée de vie limitée de dix ans, laquelle peut être prorogée par périodes successives d'au maximum cinq ans par décision unanime des actionnaires. Par décision unanime des actionnaires, il est également possible de renoncer à l'inscription avant la fin de la période de dix ans. Partant, des opérations successives permettent théoriquement de bénéficier du taux réduit de 15 % sur des réserves exonérées ou des plus-values latentes, au lieu du taux de l'impôt des sociétés de 25 %, par le biais d'un FIIS dont l'inscription est rapidement retirée ou qui est rapidement mis en liquidation d'une manière ou d'une autre. Voilà le phénomène que le législateur a souhaité endiguer.

Ainsi, l'article 219quinquies du CIR 92, prévoit l'application d'une cotisation distincte de 10 % (pour combler la différence entre l'*exit tax* et le tarif normal de l'impôt des sociétés) lorsque la société n'est pas restée inscrite de manière ininterrompue pendant une période d'au moins cinq ans à compter du jour de son inscription auprès du SPF Finances sur la liste des FIIS. Cette cotisation distincte s'applique également à la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport rémunéré exclusivement par des actions ou parts nouvelles d'un bien immobilier dans un FIIS lorsque ces actions ou parts ne sont pas détenues pendant une période de cinq ans.

L'article 217, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du CIR 92 prévoit, de manière générale, l'application du taux de 15 % (taxe de sortie) sur :

- les sommes imposables à l'occasion d'une opération visée aux articles 46, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 210, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> et 6<sup>o</sup>, et 211, § 1<sup>er</sup>, alinéa 6, du CIR 92 ;

- une plus-value réalisée à l'occasion de l'apport rémunéré exclusivement par des actions ou parts nouvelles d'un bien immobilier à une société qui est inscrite auprès du SPF Finances sur la liste des FIIS pour autant qu'elle bénéficie de l'application du régime prévu à l'article 185bis du CIR 92.

L'article 219quinquies du CIR 92 prévoit l'application d'une cotisation distincte de 10 % sur les mêmes sommes imposables visées à l'article 217, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, 1<sup>er</sup> tiret, du CIR 92, lorsque la société qui a participé aux opérations visées par cette disposition n'est pas restée inscrite de manière ininterrompue pendant une période d'au moins cinq ans à compter du jour de son inscription auprès du SPF Finances sur la liste des FIIS. Cette cotisation distincte de 10 % s'applique également à la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport rémunéré exclusivement par des actions ou parts nouvelles d'un bien immobilier dans un FIIS en appliquant le taux mentionné à l'article 217, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du CIR 92 lorsque ces actions ou parts ne sont pas détenues pendant une période de cinq ans.

La cotisation distincte de 10 % est applicable pour la période imposable au cours de laquelle la période de cinq ans n'est plus respectée (art. 219quinquies, § 3, du CIR 92).

Cette nouvelle cotisation est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024 et elle est applicable dans les cas où la condition de période ininterrompue d'au moins cinq ans n'est pas remplie à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

### 6.3.3. Bibliographie

- DE MUNTER, M., « Fonds d'investissement immobiliers spécialisés : nouvelle cotisation », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, p. 8.

## 6.4. Sociétés qui ne respectent pas la condition de rémunération minimale – *Tax Shelter* pour entreprises débutantes

### 6.4.1. Références

- Article 145/26 du CIR 92.

### 6.4.2. Dispositions administratives

- Rapport annuel 2022 du SDA, pp. 32-33 (*Tax Shelter* entreprises débutantes)

### 6.4.3. Commentaires

Les personnes physiques qui souscrivent de nouvelles actions ou parts représentant une fraction du capital des sociétés-PME débutantes ont droit, sous

certaines conditions, à une réduction d'impôt (dite « *Tax Shelter* pour PME débutantes » prévu à l'article 145/26 du CIR 92).

Il peut s'agir d'un investissement « direct » (éventuellement via une plateforme de *crowdfunding*) dans de nouvelles actions ou parts d'une société-PME débutante, mais aussi d'un investissement « indirect » :

- via l'acquisition de nouvelles parts émises par « un fonds *starter* public ou une PRICAF privée *starter* » ; ou
- via la souscription (par le biais d'une plateforme de *crowdfunding*) à de nouveaux instruments de placement émis par une « entité *ad hoc* », pour autant que ce fonds, cette PRICAF ou cette entité investisse les fonds collectés, de la manière prescrite, dans de nouvelles actions ou parts d'une société-PME qui débute.

Il a été demandé au SDA si un investissement réalisé via une « société simple » donne également droit à la réduction d'impôt.

Dans le cas qui était soumis au SDA, deux époux avaient créé une société simple avec leurs enfants. La société simple devait souscrire des actions dans une société-PME à l'occasion de sa constitution. Comme la société simple est « transparente au niveau fiscal » (art. 29 du CIR 92), les époux et les enfants estimaient pouvoir bénéficier de la réduction d'impôt, mais le SDA a répondu par la négative.

D'après le SDA, « il y a lieu de conclure de l'économie générale et du libellé » du texte de loi, que « la réduction d'impôt concerne exclusivement les sommes affectées à l'acquisition de nouvelles actions ou parts souscrites en nom personnel par une personne physique individuelle ». Étant donné qu'en l'espèce, c'est la société simple qui souscrira les actions de l'entreprise débutante et non les associés, « la réduction d'impôt ne peut pas être octroyée dans le cas présent » (*Rapport annuel*, p. 32).

Par ailleurs, s'agissant d'une réduction d'impôt pour inciter à l'investissement au sein d'entreprises débutantes, cela doit concerner des investissements dans des sociétés « qui débutent ». Ceci signifie que l'investissement doit être opéré à l'occasion soit de la constitution de la société, soit d'une augmentation de capital dans les quatre ans suivant sa constitution (société qui, dans les deux cas, doit avoir été constituée au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2013) ; (art. 145/26, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, et § 3, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du CIR 92).

À cet égard, le législateur a introduit une règle spécifique visant à couper la route aux « faux » débutants (à savoir de nouvelles sociétés mais qui hébergent une activité existante et qui tentent d'obtenir la réduction d'impôt pour leurs investisseurs). Cette disposition anti-abus porte sur la date à laquelle la condition précitée (constitution au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et/ou augmentation de capital au plus tard dans les quatre ans suivant sa constitution) est prise

en compte. S'il s'agit par exemple de la « continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique », cette condition doit être prise en compte « au moment de la première inscription à la Banque-Carrefour des entreprises par cette personne physique » (art. 145/26, § 1<sup>er</sup>, dernier al., du CIR 92).

Dans un cas soumis au SDA, un contribuable avait créé une société qui exerçait les mêmes activités que celles qu'il exerçait « en qualité de stagiaire dans le cadre d'une entreprise individuelle » (deux mois avant la constitution de la société). Le contribuable souligna notamment qu'il avait exercé l'activité « dans le cadre de l'entreprise individuelle à titre complémentaire », alors qu'il « exerce maintenant la même activité via sa société à titre principal ». Mais selon le SDA, cette différence n'a aucune importance : elle « n'est en l'espèce pas pertinente pour l'appréciation de la notion de continuation d'une activité ». Le SDA estima qu'il s'agissait bien de la « continuation d'une activité » (après avoir notamment constaté que « l'entreprise individuelle et la société ont les mêmes clients » ; *Rapport annuel*, p. 33).

#### 6.4.4. Bibliographie

BUYSSE, Chr., « D'autres décisions négatives : cryptomonnaies, options sur actions, etc. », *Le Fiscalogue*, n° 1779, 17 février 2023, p. 6.

## 7. Précomptes

### 7.1. Précompte mobilier – Réserve de liquidation – Lien avec le régime « Tax Shelter »

#### 7.1.1. Références

– Article 184<sup>quater</sup> du CIR 92.

#### 7.1.2. Jurisprudence

– Mons, 25 novembre 2022, R.G. n° 2020/R.G/607, *F.J.F.*, n° 2023/73.

#### 7.1.3. Commentaires

La réserve de liquidation est constituée par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif, d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt, ce qui démontre que le « bénéfice comptable après impôt » tel que visé à l'article 184<sup>quater</sup> du CIR 92 est le bénéfice à affecter figurant

au code 9905 du modèle de comptes annuels publié par la Banque nationale de Belgique.

La réserve de liquidation est une réserve qui provient de l'affectation du résultat de l'exercice et qui est constituée après application de l'impôt des sociétés et établissement de la cotisation distincte de 10 %, ce qui implique le passage par un compte 67 pour le montant de la cotisation et un compte 69<sup>5</sup> pour le montant net affecté à ladite réserve, alors que la réserve d'investissement « Tax Shelter » est une réserve immunisée qui n'est pas constituée par l'affectation du résultat mais bien par l'utilisation d'un compte 68 dont le montant vient en déduction de la base imposable de la société.

La réserve immunisée pour le « Tax Shelter » ne peut donc être affectée à la réserve de liquidation, et c'est à bon droit que l'administration fiscale a limité la réserve de liquidation au montant repris au code 9905 « bénéfice de l'exercice à affecter » des comptes annuels déposés par la société.

#### 7.1.4. Bibliographie

DE COCK, B. et MESKENS, Ch., « Hoofdstuk 4 – Gehele verdeling van het vermogen n.a.v. ontbinding en vereffening », in *Vademecum Vennootschapsbelasting 2023*, 1<sup>re</sup> éd., Bruxelles, Intersentia, 2023, pp. 1427-1477.

BUYSSE, Chr., « D'autres décisions négatives : cryptomonnaies, options sur actions, etc. », *Le Fiscologue*, n° 1779, 17 février 2023, p. 6.

## 7.2. Précompte mobilier – Article 537 du CIR 92 – Scission partielle

### 7.2.1. Références

- Article 537 du CIR 92.
- Article 212 du CIR 92.

### 7.2.2. Jurisprudence

- Cass., 28 avril 2023, R.G. n° F21.0008.N.

### 7.2.3. Commentaires

Dans l'affaire commentée, une scission partielle est intervenue en date du 30 juillet 2013. Se pose la question de savoir si la société née de cette scission

<sup>5</sup> À noter que la décision commentée renvoie erronément à un compte 68 alors que l'avis CNC 2015/2 portant sur le traitement comptable de la réserve de liquidation renvoie, quant à lui, bien à un compte 69.

peut prendre la décision d'approuver les réserves d'une société partiellement scindée, dans la mesure des réserves reprises.

Selon l'article 537 du CIR 92, par dérogation aux articles 171, 3°, et 269, § 1<sup>er</sup>, 1°, le taux de l'impôt des personnes physiques et celui du précompte mobilier sont fixés à 10 % pour les dividendes qui correspondent à la diminution des réserves taxées telles qu'elles ont été approuvées par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 à condition et dans la mesure où au moins le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1<sup>er</sup> octobre 2014.

Étant donné que les réserves taxées doivent être approuvées par l'assemblée générale de la société distributrice, cette disposition ne permet pas que la décision d'approbation des réserves par une société partiellement scindée soit attribuée, à concurrence des réserves reprises, à la société née de la scission partielle.

Le principe de la neutralité fiscale en matière de restructurations n'est pas un principe général du droit et donne lieu à une interprétation stricte. Il ne s'applique que dans la mesure où une disposition de loi le régit explicitement. Sur la base de l'article 212, alinéa 2, du CIR 92, la neutralité fiscale pour les réserves reprises ne vaut, en cas de scission, qu'à partir du moment où cette scission se réalise effectivement.

### **7.3. Précompte mobilier – Article 537 du CIR 92 – Réduction de capital**

#### **7.3.1. Références**

- Article 537 du CIR 92.

#### **7.3.2. Jurisprudence**

- Cass., 16 juin 2023, R.G. n° E.21.0022.N.

#### **7.3.3. Commentaires**

En 2014, le taux de précompte mobilier sur les bonis de liquidation est passé de 10 % à 25 % (entre-temps 30 %). Pour empêcher la liquidation anticipée des sociétés à la suite de cette mesure, le législateur a introduit une mesure transitoire à l'article 537 du CIR 92.

Ce régime dit de « liquidation interne » met ainsi en place un taux de précompte mobilier réduit à 10 % pour les dividendes qui correspondent à la

diminution des réserves taxées telles qu'elles ont été approuvées par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 à condition et dans la mesure où au moins le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1<sup>er</sup> octobre 2014.

En pratique, des sociétés qui envisageaient d'incorporer à leur capital leurs réserves taxées moyennant application du précompte réduit de l'article 537 du CIR 92 ont estimé n'avoir plus la nécessité de conserver leur capital précédemment constitué en sus du capital formé en application de l'article 537 du CIR 92. C'est ainsi qu'elles ont opté pour la combinaison de l'article 537 du CIR 92 (une distribution de dividende et une augmentation de capital) avec une réduction de capital.

L'administration s'est opposée à cette pratique en invoquant dans un premier temps la disposition générale anti-abus de l'article 344 du CIR 92. Elle estime en effet que la combinaison du régime transitoire avec une réduction de capital viole l'objectif de l'article 537 du CIR 92 qui, d'après elle, consiste à stimuler une augmentation durable des fonds propres de la société. Si l'administration a souvent été suivie dans ce raisonnement en première instance (par exemple : Civ. Bruges, 7 janvier 2019, R.G. n° 17/2215/A, Civ. Anvers, 5 juin 2019, R.G. n° 18/161/A et Civ. Nivelles, 24 février 2020, R.G. n° 17/2340/A), trois arrêts des cours d'appel de Gand (8 septembre 2020, R.G. n° 2019/AR/820, qui a fait l'objet du pourvoi en cassation ici commenté), d'Anvers (23 mars 2021, R.G. n° 2019/AR/1927) et de Liège (14 septembre 2022, R.G. n° 2021/RG/2020) ont estimé que l'objectif supposé frustré de création supplémentaire de capital ne ressort ni de la loi, ni des travaux préparatoires, ce qui exclut l'existence d'un abus fiscal.

Dans l'affaire commentée, une société décide d'attribuer un dividende en application de l'article 537 du CIR 92. Cette distribution est suivie d'une réduction de capital décidée en assemblée générale extraordinaire du 27 juin 2014 à 11 h 30. Une demi-heure plus tard, une nouvelle assemblée générale extraordinaire décide d'augmenter le capital social de la société à concurrence du dividende net distribué conformément à l'article 537 du CIR 92. Après validation de cette façon de faire par la cour d'appel de Gand, l'administration introduit un pourvoi axé non plus sur l'abus fiscal mais sur l'utilisation du mot « immédiat » dans le texte de loi.

Selon la Cour de cassation, la condition qui exige qu'au moins le montant reçu soit « immédiatement » incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant la dernière période imposable qui se clôture avant le 1<sup>er</sup> octobre 2014 implique que le capital à majorer est celui qui est présent à la date de la décision de distribution de dividendes. La condition d'incorporation

immédiate n'est dès lors pas remplie lorsqu'il est procédé à une réduction de capital entre le moment de la décision de distribution de dividendes par réduction des réserves imposées et d'incorporation de ces dividendes dans le capital de la société et l'incorporation effective des dividendes dans le capital. La Cour de cassation casse ainsi l'arrêt de la cour d'appel de Gand en estimant qu'une réduction de capital préalablement à l'incorporation au capital constitue une violation non pas tant des objectifs de l'article 537 du CIR 92 (et donc un abus fiscal) mais bien une violation des conditions mêmes d'application de l'article 537 du CIR 92, ce qui entraîne la non-application de cet article en l'absence d'augmentation réelle du capital de la société.

À noter que cet arrêt ne peut produire d'effets que dans le cas où la combinaison de la réduction de capital et de l'application de l'article 537 du CIR 92 a été mise en place de manière à ce que la réduction de capital se situe entre le moment de la distribution et le moment de l'augmentation de capital, comme c'est le cas en l'espèce.

C'est ainsi qu'il rend obsolète l'arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 28 février 2023 (R.G. n° 2019/AR/1927) qui estimait que, pour que la condition d'imédiateté de l'article 537 du CIR 92 soit remplie, la loi n'exigeait pas qu'aucun autre acte juridique (par exemple une réduction de capital) ne soit posé entre la décision de versement du dividende et l'apport au capital de ce dividende.

À l'inverse, cet arrêt de juin 2023 ne concerne pas les cas dans lesquels la réduction de capital se situe avant l'application de l'article 537 du CIR 92, comme c'est le cas dans l'arrêt de la cour d'appel de Liège du 14 septembre 2022 (R.G. n° 2021/RG/220).

Dans ce dernier cas, la Cour de cassation a toutefois décidé dans un arrêt du 26 octobre 2023 (F.21.0129.N) qu'il était alors question d'un abus fiscal en ce qu'il ressort du texte même de l'article 537 du CIR 92 que le législateur n'a voulu accorder l'avantage du taux réduit de l'impôt des personnes physiques et du précompte mobilier qu'à la condition que les dividendes prélevés sur les réserves taxées auxquels s'applique le taux réduit soient utilisés pour une augmentation de capital qui renforce le capital de la société, au moins pendant un certain temps. La mise en œuvre d'une réduction de capital juste avant la distribution de dividendes et l'augmentation de capital avec application de l'article 537 du CIR 92 porte ainsi atteinte à l'objectif de cette disposition légale.

#### 7.3.4. Bibliographie

VANDEKERKHOVE, A.-M., « La combinaison de la liquidation interne et de la réduction de capital reste problématique », *Act. fisc.*, n° 2023/35.

BUYSSE, Chr., « "Liquidation interne" : une réduction de capital préalable n'était pas permise », *Le Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023 pp. 12-13.

## **7.4. Précompte mobilier – Article 537 du CIR 92 – Réserve légale**

### **7.4.1. Références**

- Article 537 du CIR 92.

### **7.4.2. Jurisprudence**

- Cass., 28 avril 2023, R.G. n° E.21.0040.N, [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

### **7.4.3. Commentaires**

En vertu du régime de l'article 537 du CIR 92, une société pouvait distribuer un dividende (moyennant un précompte mobilier de 10 %), dividende que les actionnaires devaient « immédiatement » utiliser pour souscrire à une augmentation de capital de la société. La réduction du taux du précompte visait les dividendes qui correspondaient à une diminution des « réserves taxées » telles qu'elles avaient été approuvées par l'assemblée générale « au plus tard le 31 mars 2013 ». Il fallait donc qu'une « photo » des réserves taxées soit prise à cette date. La jurisprudence fut partagée sur le fait de savoir si la « réserve légale » pouvait également figurer sur la « photo ».

Selon certains, la « photo » ne pouvait reprendre que les réserves taxées dont l'assemblée générale « pouvait disposer librement », un avis qui fut partagé par l'administration fin 2013 ; la réserve légale n'en faisait donc pas partie selon ce point de vue. Pour d'autres, les réserves légales pouvaient aussi figurer sur la « photo », celle-ci servant uniquement à connaître le montant maximal distribuable sous le régime transitoire et non à déterminer les réserves d'où les dividendes pouvaient « effectivement » provenir. La jurisprudence fut, elle aussi, partagée sur la question.

La Cour de cassation tranche maintenant la question : la réserve légale ne peut, en vertu du droit des sociétés, être réduite en vue d'une distribution de dividendes et elle ne peut donc pas figurer sur la « photo ».

### **7.4.4. Bibliographie**

VAN DYCK, J., « Finalement, la réserve légale ne peut pas figurer sur la photo », *Le Fiscalogue*, n° 1799, 11 août 2023, p. 9.

## **7.5. Précompte professionnel – Dispense de versement – Travail en équipe – 1<sup>re</sup> question préjudicielle**

### **7.5.1. Références**

- Article 275/5, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92.

### 7.5.2. Jurisprudence

– Cass., 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0100.N, *T.F.R.*, n° 2023/12.

### 7.5.3. Commentaires

La dispense de versement de précompte professionnel pour le travail en équipe est visée à l'article 275/5, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92. En vertu de cette disposition, « On entend par entreprises où s'effectue un travail en équipe, les entreprises où le travail est effectué en au moins deux équipes comprenant au moins deux travailleurs, lesquelles font le même travail, tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur et qui se succèdent dans le courant de la journée sans qu'il y ait d'interruption entre les équipes successives, sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières [...] ».

Une entreprise active dans le dépannage routier voit la dispense lui être refusée car la cour d'appel d'Anvers estime que cette condition – qui selon la cour doit être analysée « au niveau de l'équipe » et non pas au niveau de chaque travailleur individuel – n'était pas remplie *in casu* ; le nombre de « mouvements » des différentes équipes successives de dépanneurs différait « sensiblement ». L'affaire arrive ensuite devant la Cour de cassation qui interroge, par le biais d'une question préjudicielle, la Cour constitutionnelle : est-il créé une différence de traitement injustifiée entre les entreprises dans lesquelles les différentes équipes effectuent, selon le principe du travail à la chaîne, un travail qui est toujours de la même ampleur, à savoir celles opérant dans le secteur industriel, qui bénéficient de la dispense, et les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes varie en fonction des heures pleines et des heures creuses, comme c'est le cas dans d'autres secteurs, qui sont exclus de la dispense, selon l'interprétation suivant laquelle, pour l'application de la dispense du versement du précompte professionnel pour travail en équipe, il faut que l'ampleur du travail soit la même au niveau des équipes successives, et non pas des travailleurs individuels ?

### 7.5.4. Bibliographie

MESKENS, Ch. et VANDENBOSSCHE, G., « Hervorming vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing ploegenarbeid : voorlopig gerommel in de marge ? Een eerste evaluatie van de wet van 28 maart 2022 en cassatiearresten van maart 2023, met denksporen tot wetgevende ingrepen », *A.F.T.*, n° 2023/8-9, pp. 7-74.

BUYSSE, Chr., « La définition "d'équipe" est-elle discriminatoire ? », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 13.

## 7.6. Précompte professionnel – Dispense de versement – Travail en équipe – 2<sup>e</sup> question préjudicielle

### 7.6.1. Références

- Article 275/5, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92.

### 7.6.2. Jurisprudence

- Cass., 31 mars 2023, R.G. n° F.22.0026.N, *T.F.R.*, 2023/12.

### 7.6.3. Commentaires

La dispense de versement de précompte professionnel pour le travail en équipe est visée à l'article 275/5, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92. En vertu de cette disposition, « On entend par entreprises où s'effectue un travail en équipe, les entreprises où le travail est effectué en au moins deux équipes comprenant au moins deux travailleurs, lesquelles font le même travail, tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur et qui se succèdent dans le courant de la journée sans qu'il y ait d'interruption entre les équipes successives, sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières [...] ».

Un employeur de chauffeurs de bus qui assurent une ligne régulière voit la dispense partiellement accordée par la cour d'appel d'Anvers, à savoir à l'égard des équipes « comparables » en ce qui concerne « l'ampleur » du travail exécuté. En l'espèce, c'est l'administration qui porte l'affaire devant la Cour de cassation car, d'après le fisc, l'ampleur du travail devrait être identique et non seulement comparable. La Cour décide, également dans cette affaire, de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle : une différence de traitement injustifiée est-elle créée entre les entreprises dans lesquelles les différentes équipes effectuent, selon le principe du travail à la chaîne, un travail qui est toujours de la même ampleur, à savoir celles opérant dans le secteur industriel, qui bénéficient de la dispense, et les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes varie, comme c'est le cas dans d'autres secteurs, qui sont exclus de la dispense, selon l'interprétation que pour l'application de la dispense du versement du précompte professionnel pour travail en équipe sur la base de l'article 2755 du CIR 92, il faut que l'ampleur du travail soit la même et une ampleur de travail comparable n'est pas suffisante ?

### 7.6.4. Bibliographie

MESKENS, Ch. et VANDENBOSSCHE, G., « Hervorming vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing ploegenarbeid : voorlopig gerommel in de marge ?

Een eerste evaluatie van de wet van 28 maart 2022 en cassatiearresten van maart 2023, met denksporen tot wetgevende ingrepen », *A.F.T.*, n° 2023/8-9, pp. 7-74.

BUYSSE, Chr., « Travail en équipe : une nouvelle question préjudicielle à la Cour constitutionnelle », *Le Fiscologue*, n° 1790, 5 mai 2023, p. 11.

## **7.7. Précompte professionnel – Dispense de versement – Travail en équipe – Lieu de travail**

### **7.7.1. Références**

– Article 275/5, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92.

### **7.7.2. Dispositions administratives**

– Rapport annuel 2021 du SDA, p. 27.

### **7.7.3. Commentaires**

La dispense de versement de précompte professionnel pour le travail en équipe est visée à l'article 275/5, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92. En vertu de cette disposition, « On entend par entreprises où s'effectue un travail en équipe, les entreprises où le travail est effectué en au moins deux équipes comprenant au moins deux travailleurs, lesquelles font le même travail, tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur et qui se succèdent dans le courant de la journée sans qu'il y ait d'interruption entre les équipes successives, sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières [...] ».

Selon le SDA, il doit s'agir d'équipes qui se succèdent sur « le même lieu de travail ». Dans ce cas, « les activités et les relais entre les équipes ne se faisaient pas exclusivement sur le même lieu de travail ou dans le même site ». Le SDA en déduit que la dispense de versement du précompte professionnel ne pouvait pas être appliquée.

Le SDA justifie sa décision sur la base d'une jurisprudence qui a déjà établi qu'une équipe est un groupe de travailleurs « qui travaillent ensemble pour accomplir une tâche déterminée ». Selon l'administration fiscale, et également selon une certaine jurisprudence, il s'ensuivrait que le travail doit être exécuté sur le même lieu de travail. L'administration renvoie à cet égard à l'arrêté royal du 16 juillet 2004 relatif à certains aspects du travail de nuit et du travail en équipe relatif au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail (qui n'est plus en vigueur mais remplacé par un arrêté royal du 28 avril 2017 suivant lequel le travail en équipe désigne « tout mode d'organisation

du travail en équipe selon lequel des travailleurs sont occupés successivement sur les mêmes postes de travail [...] ».

La jurisprudence n'est pas unanime sur cette question. En effet, la cour d'appel d'Anvers, dans un arrêt du 15 octobre 2019, a estimé qu'aucune identité de lieu n'était exigée comme condition.

#### **7.7.4. Bibliographie**

BUYSSE, Chr., « D'autres décisions négatives : cryptomonnaies, options sur actions, etc. », *Le Fiscologue*, n° 1779, 17 février 2023, p. 6.

VAN DYCK, J., « Dispense de versement du Pr.Prof. et "travail en équipe" : définir une équipe », *Le Fiscologue*, n° 1640, 17 janvier 2020, p. 3.

### **7.8. Précompte professionnel – Dispense de versement – Travail immobilier en équipe – Salaire horaire brut**

#### **7.8.1. Références**

– Article 275/5, § 5, du CIR 92.

#### **7.8.2. Commentaires**

Les entreprises qui pratiquent le « travail en équipe » sont dispensées de verser au Trésor une partie du précompte professionnel retenu (art. 275/5 du CIR 92). Pour le secteur de la construction, la dispense de précompte professionnel pour les entreprises qui pratiquent le travail en équipe est régie par un régime spécifique prévu à l'article 275/5, § 5, du CIR 92.

Pour bénéficier de la dispense, un employeur doit satisfaire à plusieurs conditions, parmi lesquelles le fait de payer ou d'attribuer aux travailleurs de l'équipe un salaire horaire brut, avant retenue des cotisations sociales personnelles de sécurité sociale, d'au moins 13,75 euros ; dans ce cas, il est considéré remplir l'exigence d'avoir payé ou attribué une prime d'équipe.

Le montant du salaire a été adapté pour l'année 2023 : 16,02 euros.

### **7.9. Précompte professionnel – Dispense de versement – Travail immobilier en équipe – Accessibilité – Pouvoirs locaux – Question parlementaire**

#### **7.9.1. Références**

– Article 275/5, § 5, du CIR 92.

### 7.9.2. Dispositions administratives

- Q.P. n° 1268 de Mme Cécile Cornet du 6 décembre 2022, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, *QRVA*, n° 55-101 du 18 janvier 2023, p. 278.

### 7.9.3. Commentaires

Les pouvoirs locaux peuvent effectivement revendiquer l'application de la mesure d'aide « dispense de versement du précompte professionnel » pour les entreprises qui effectuent des travaux immobiliers en équipe pour les membres de leur personnel statutaire ou contractuel.

Les conditions auxquelles doivent satisfaire les pouvoirs locaux pour pouvoir bénéficier de la mesure sont identiques à celles qui sont imposées aux autres employeurs.

L'administration générale de la fiscalité effectue chaque année des contrôles de la correcte application des dispenses de verser le précompte professionnel. Les problèmes les plus fréquemment rencontrés sont l'absence d'éléments probants concernant la composition des équipes, les heures effectivement prestées en équipe, la condition de prester un tiers du temps de travail en équipe, et l'endroit où les travaux ont été réalisés. Il arrive aussi que la nature des travaux invoqués ne corresponde pas à la définition des travaux immobiliers visés par la mesure, ou que l'endroit où ils sont effectués corresponde en fait au lieu de travail habituel du personnel, situation exclue de la dispense.

Le pouvoir local qui souhaite revendiquer la dispense de versement du précompte professionnel pour les entreprises qui effectuent des travaux immobiliers en équipe sur place en supporte la charge de la preuve. Il doit pouvoir justifier les éléments de fait qui ouvrent le droit à la dispense.

L'enregistrement sur les chantiers, les plannings hebdomadaires des ouvriers concernés, un registre de présence peuvent notamment être considérés comme des moyens de preuve possibles.

L'employeur doit également tenir à disposition de l'administration la liste nominative et la preuve visées au point V/3 de l'annexe III<sup>ter</sup> de l'AR/CIR 92.

Des échanges ont eu lieu entre le SPF Finances et les représentants de certains pouvoirs locaux, dont l'Union des Villes et Communes de Wallonie. Certains points tels que les travaux éligibles, la notion de « sur place » et la notion d'« équipe » ont été abordés.

### 7.9.4. Bibliographie

X., « Dispense de versement du Pr.P. pour travaux immobiliers en équipe et pouvoirs locaux », *Act. fisc.*, n° 2023/13.

## **7.10. Dispense partielle de précompte professionnel – Notification préalable obligatoire d'un projet ou programme de R&D**

### **7.10.1. Références**

- Article 275/3 du CIR 92.

### **7.10.2. Jurisprudence**

- Cass., 6 janvier 2023, R.G. n° F.20.0149.N.

### **7.10.3. Dispositions administratives**

- Circulaire 2023/C/49 du 27 avril 2023 relative au moment de l'inscription pour la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs,  
[https://www.belspo.be/belspo/fiscal/mail/eNews\\_Fiscal\\_2023\\_2\\_fr.htm](https://www.belspo.be/belspo/fiscal/mail/eNews_Fiscal_2023_2_fr.htm)

### **7.10.4. Commentaires**

Le CIR 92 prévoit quatre cas de dispense partielle de versement du précompte professionnel retenu dans le cadre de la recherche scientifique.

Le premier cas concerne les universités et les hautes écoles (et certaines autres institutions) qui occupent des chercheurs assistants ou des chercheurs post-doctoraux (art. 275/3, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et 2, du CIR 92).

Le deuxième cas concerne les entreprises qui occupent des chercheurs « affectés à des projets ou programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat » conclues avec des institutions susmentionnées (art. 275/3, § 1<sup>er</sup>, al. 3, 1<sup>o</sup>, du CIR 92).

Le troisième cas concerne les sociétés qui répondent à la définition de « Young Innovative Company » qui occupent du personnel scientifique dans le cadre de projets de recherche (art. 275/3, § 1<sup>er</sup>, al. 3, 2<sup>o</sup>, du CIR 92).

Le dernier cas vise les entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs engagés dans « des projets ou programmes de recherche ou de développement », pour autant que ces chercheurs possèdent le diplôme prescrit par la loi (art. 275/3, § 1<sup>er</sup>, al. 3, 3<sup>o</sup>, du CIR 92).

Les projets ou programmes visés (les trois derniers cas) entrent uniquement en ligne de compte lorsqu'ils sont inscrits auprès du Service public fédéral de programmation de la Politique scientifique (Belspo) avec la mention :

1<sup>o</sup> de l'identification du redevable du précompte professionnel ;

2° de la description du projet ou programme où il est démontré que celui-ci a pour but la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental ;

3° la date de début attendue et la date envisagée de fin du projet ou programme. (Art. 275/3, § 3, al. 4, du CIR 92).

Le moment auquel le projet ou programme doit être inscrit (ou notifié) est sujet à discussion. La loi ne contenant aucune précision à ce sujet, trois moments sont (étaient) par conséquent envisageables :

1. préalablement au *démarrage* du projet ou programme ;
2. préalablement à la *période* pour laquelle la dispense est appliquée (c'est-à-dire le mois ou le trimestre pour lequel la dispense serait demandée) ;
3. préalablement à l'*application effective* de la dispense (c'est-à-dire la demande via la déclaration au précompte professionnel ou via une réclamation).

Le fisc suit (suivait) la deuxième possibilité : la dispense de versement du précompte professionnel ne peut être appliquée qu'à partir du mois au cours duquel le projet ou programme est inscrit auprès du Service public fédéral de programmation de la Politique scientifique et ne rétroagit pas à un moment où cette inscription n'avait pas encore eu lieu. La jurisprudence en la matière est (était) partagée entre les deux premières options.

Dans un arrêt du 6 janvier 2023, la Cour de cassation a tranché en faveur de la première option : l'inscription doit avoir lieu préalablement à la date de début des projets ou programmes. Selon la Cour, cela résulte du texte de l'article 275/3, § 3, alinéa 4, du CIR 92, plus précisément du fait que lors de l'inscription, il doit être fait mention de la date de début attendue du projet ou programme, et de la disposition transitoire qui serait dénuée de sens si l'inscription pouvait encore avoir lieu préalablement à l'application de la dispense. Nonobstant la position claire de la Cour de cassation, l'administration fiscale a décidé de continuer à appliquer, jusqu'au 31 juillet 2023 inclus, sa position plus souple : la dispense de versement du précompte professionnel ne peut être appliquée qu'à partir du mois au cours duquel le projet ou programme est inscrit auprès du Service public fédéral de programmation de la Politique scientifique et ne rétroagit pas à un moment où cette inscription n'avait pas encore eu lieu. Cette période de transition est vouée à permettre aux redevables du précompte professionnel concernés d'adapter leurs procédures internes à cette nouvelle position.

À partir du 1<sup>er</sup> août 2023, l'inscription d'un projet ou programme de recherche ou de développement auprès du Service public fédéral de programmation de la Politique scientifique doit avoir lieu avant la date de début du projet ou programme. Pour les dispenses de versement du précompte professionnel, cela signifie qu'à partir du 1<sup>er</sup> août 2023, cette mesure d'aide ne peut s'appliquer aux

rémunérations du personnel éligible occupé dans des projets ou programmes de recherche ou de développement qui n'ont pas encore débuté que si ces projets ou programmes sont inscrits avant leur date de début auprès de Belspo. Pour les programmes ou projets de recherche ou de développement déjà en cours au 1<sup>er</sup> août 2023, mais pour lesquels aucune inscription n'a été faite au 1<sup>er</sup> août 2023, aucune dispense n'est possible.

Rien ne change pour les projets ou programmes de recherche ou de développement qui sont inscrits avec la mention de toutes les données légales obligatoires avant 1<sup>er</sup> août 2023. Ces inscriptions restent donc valables pour l'application de cette dispense de versement du précompte professionnel, même si elles ont eu lieu après la date de début de ces projets ou programmes. La position administrative « historique » reste valable dans ce cas de figure.

#### **7.10.5. Bibliographie**

CASSIMON, L., « Dispense du Pr.P. R&D : la Cour de cassation et le ministre serrent la vis », *Act. fisc.*, n° 2023/10.

X., « Dispense de versement du Pr.P. pour la R&D : Belspo adapte ses directives », *Act. fisc.*, n° 2023/29.

VAN DYCK, J., « Cass. : l'inscription auprès de Belspo doit se faire “au préalable” », *Le Fiscologue*, n° 1783, 17 mars 2023, p. 5.

VAN DYCK, J., « Inscription auprès de Belspo : point de vue plus sévère à partir du 1<sup>er</sup> août 2023 », *Le Fiscologue*, n° 1790, 5 mai 2023, p. 4.

PEREZ VAN GAEVEREN, M. et PATTYN, J., « Aanmelding voor de start van de O&O-activiteit », *A.F.T.*, n° 2023/6-7, pp. 76-80.

BISSCHOP, N. et DE BACKER, D., « La dispense de versement du précompte professionnel “chercheurs” », in *La fiscalité des start-up et des PME innovantes*, coll. Entreprises & Fiscalité, Limal, Anthemis, 2023, pp. 43-58.

### **7.11. Dispense partielle de précompte professionnel – Notification préalable obligatoire d'un projet ou programme de R&D – Actualisation annuelle – Rejet**

#### **7.11.1. Références**

– Article 275/3 du CIR 92.

#### **7.11.2. Dispositions administratives**

– Q.P. n° 1468 de Mme Kathleen Depoorter du 8 mai 2023, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, *QRVA*, n° 55-117 du 30 août 2023, pp. 301-303.

### 7.11.3. Commentaires

Les projets ou programmes visés entrent uniquement en ligne de compte lorsqu'ils sont inscrits auprès du Service public fédéral de programmation de la Politique scientifique (Belspo) avec la mention :

- 1° de l'identification du redevable du précompte professionnel ;
- 2° de la description du projet ou programme où il est démontré que celui-ci a pour but la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental ;
- 3° la date de début attendue et la date envisagée de fin du projet ou programme.

(Art. 275/3, § 3, al. 4, du CIR 92).

Parmi les données à fournir lors de l'inscription, il faut faire mention de la date envisagée de fin du projet ou de programme. Or, les notifications pour lesquelles la date de fin était irréaliste ou située trop loin dans le futur étaient systématiquement rejetées par le fisc. Sur les conseils de Belspo, les contribuables mentionnaient dès lors de plus en plus souvent comme date de fin le 31 décembre de l'année en question. La notification était actualisée chaque année.

Depuis l'arrêt du 6 janvier 2023, cette méthode est aujourd'hui compromise, car strictement parlant, une notification qui est actualisée n'est plus effectuée avant la date de démarrage du projet ou du programme, raison pour laquelle les directives de Belspo ont changé : « Notre conseil d'actualiser annuellement ou périodiquement l'enregistrement des projets et programmes n'est temporairement plus valable. Nous conseillons de transposer les programmes déjà inscrits pour 2023 en programmes pluriannuels dans lesquels aucune année n'est mentionnée dans le titre du programme et de mentionner un délai suffisamment long, tout en restant réaliste. »

Dans le cadre d'une question parlementaire, le ministre des Finances a précisé que : « Pour les projets ou programmes en cours qui ont toujours été réinscrits de cette manière, plus aucune nouvelle inscription n'est possible à partir du 1<sup>er</sup> août 2023. Il va de soi que lorsqu'une inscription valable a eu lieu pour de tels projets ou programmes, une actualisation des données dans l'inscription existante reste bien possible. »

### 7.11.4. Bibliographie

BONNE, T., « Belspo et le ministre précisent l'obligation d'inscription "préalable" », *Le Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023, p. 9.

## **7.12. Dispense partielle de précompte professionnel – Notification préalable obligatoire d’un projet ou programme de R&D – Reprise de projets ou de programmes**

### **7.12.1. Références**

- Article 275/3 du CIR 92.

### **7.12.2. Dispositions administratives**

- Q.P. n° 1505 de M. Benoît Piedbœuf du 31 mai 2023, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, n° 55-117 du 30 août 2023, pp. 307-309.
- Q.P. n° 1520 de M. Benoît Piedbœuf du 14 juin 2023, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, n° 55-117 du 30 août 2023, pp. 314-317.

### **7.12.3. Commentaires**

Une entreprise qui souhaite l’application de la dispense de versement du précompte professionnel pour un projet ou un programme de recherche ou de développement qu’elle reprend d’une autre entreprise doit elle-même inscrire ce projet ou ce programme conformément à la loi. Cette inscription est également exigée si l’entreprise cédante a déjà inscrit ce projet ou programme. En cas de reprise de projets ou programmes déjà en cours, cela signifie qu’à partir du 1<sup>er</sup> août 2023, l’inscription doit être effectuée par l’entreprise repreneuse avant que le projet ou programme repris ne débute auprès de cette entreprise repreneuse.

### **7.12.4. Bibliographie**

BONNE, T., « Belspo et le ministre précisent l’obligation d’inscription “préalable” », *Le Fiscalogue*, n° 1808, 20 octobre 2023, p. 9.

## **7.13. Dispense partielle de précompte professionnel – Notification préalable obligatoire d’un projet ou programme de R&D – projets partiels**

### **7.13.1. Références**

- Article 275/3 du CIR 92.

### **7.13.2. Dispositions administratives**

- Q.P. n° 1520 de M. Benoît Piedbœuf du 14 juin 2023, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, n° 55-117 du 30 août 2023, pp. 314-317.

### 7.13.3. Commentaires

Les projets ou programmes visés entrent uniquement en ligne de compte lorsqu'ils sont inscrits auprès du Service public fédéral de programmation de la Politique scientifique (Belspo) avec la mention :

- 1° de l'identification du redevable du précompte professionnel ;
- 2° de la description du projet ou programme où il est démontré que celui-ci a pour but la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental ;
- 3° la date de début attendue et la date envisagée de fin du projet ou programme.

(Art. 275/3, § 3, al. 4, du CIR 92).

Le texte légal n'impose pas qu'en plus de l'inscription d'un programme de recherche ou de développement, chaque projet de recherche ou de développement qui fait partie dudit programme soit inscrit séparément.

### 7.13.4. Bibliographie

BONNE, T., « Belspo et le ministre précisent l'obligation d'inscription "préalable" », *Le Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023, p. 9.

## 7.14. Précompte professionnel – Fusion des applications Pr.P.-Pays et Finprof

### 7.14.1. Dispositions administratives

- <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/pr%C3%A9compte-professionnel-les-applications-prp-pays-et-finprof-fusionnent-et-%C3%A9voluent-pour>

### 7.14.2. Commentaires

Les applications Pr.P.-Pays et Finprof ont été entièrement revues et modernisées. Leur fusion forme le nouveau Finprof, qui contient donc dès à présent :

- un module de dépôt de déclarations au précompte professionnel : Finprof-Legacy (l'ancien Finprof) ;
- un module de visualisation des déclarations et de traitement des paiements du précompte professionnel (l'ancien Pr.P.-Pays).

Au moment où l'on soumet une déclaration via la nouvelle application, on peut immédiatement savoir si la déclaration a été acceptée ou refusée. Cela se fait de manière totalement automatique ; les collaborateurs de la *team* Précompte professionnel n'ont plus à intervenir.

Par ailleurs, à l'avenir, l'on pourra obtenir un aperçu en ligne des déclarations et paiements. L'intégration de divers autres services digitaux en matière de précompte professionnel est également prévue à terme.

Pendant la première phase de production de Finprof2, il ne sera temporairement pas possible de demander un extrait de compte des données du précompte professionnel.

### 7.14.3. Bibliographie

X., « Précompte professionnel : nouvelle version de Finprof », *Act. fisc.*, n° 2023/19.

## 7.15. Précompte professionnel – Augmentation du nombre d'heures supplémentaires avec sursalaire fiscalement avantageuses – Dispense partielle de versement du précompte professionnel

### 7.15.1. Références

- Loi du 31 juillet 2023 exécutant l'accord-cadre dans le cadre des négociations interprofessionnelles pour la période 2023-2024, *M.B.*, 5 septembre 2023.
- Article 275<sup>1</sup> du CIR 92.

### 7.15.2. Commentaires

En application de l'article 154*bis* du CIR 92, il est accordé une réduction d'impôt pour les rémunérations relatives à 130 heures supplémentaires avec sursalaire prestées durant la période imposable par des travailleurs salariés du secteur privé ou de certaines entreprises publiques.

Le maximum de 130 heures est augmenté pour le travail supplémentaire dans l'horeca (à 360 heures) et auprès d'un employeur qui exécute des travaux immobiliers et qui utilise un système électronique d'enregistrement de présence (à 180 heures).

La réduction d'impôt pour heures supplémentaires pour le travailleur a une contrepartie pour l'employeur qui prend la forme d'une dispense de versement de précompte professionnel (art. 275<sup>1</sup> du CIR 92).

Dans le cadre du « Deal pour l'emploi », le quota de base de 130 heures avait été augmenté à 180 heures pour tous les secteurs pour les années 2019 et 2020. À la demande des partenaires sociaux, représentés dans le Groupe des 10, le nombre d'heures supplémentaires fiscalement avantageuses avait aussi été augmenté de 130 à 180 heures pour tous les secteurs et cela pour la

période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2021 jusqu'au 30 juin 2023 inclus. Dans le cadre de l'accord interprofessionnel, le Groupe des 10 a demandé de nouveau une augmentation du nombre d'heures supplémentaires fiscalement avantageuses de 130 à 180 heures pour tous les secteurs et cela pour la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2023 jusqu'au 30 juin 2025 inclus.

### 7.15.3. Bibliographie

X., « Répercussion de l'A.I.P. 2023-2024 dans le précompte professionnel », *Act. fisc.*, n° 2023/34.

## 7.16. Dispense de précompte professionnel – Jeunes travailleurs

### 7.16.1. Références

- Annexe III de l'AR/CIR 92, point 78 tel que modifié par l'AR du 19 décembre 2022 (*M.B.*, 30 décembre 2022), et applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### 7.16.2. Commentaires

Le point 78 de l'annexe III à l'AR/CIR 92 prévoit que, par dérogation aux règles précédentes, aucun précompte professionnel n'est dû sur les rémunérations payées ou attribuées durant les mois d'octobre, novembre ou décembre aux jeunes travailleurs qui satisfont aux conditions visées à l'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> à 3<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 portant réglementation du chômage engagés dans le cadre d'un contrat de travail entamé au cours des mois d'octobre, novembre ou décembre précités et à la condition que le montant brut mensuel de ces rémunérations n'excède pas 4.250 euros.

Le jeune doit donc répondre aux conditions suivantes :

- 1) ne plus être soumis à l'obligation scolaire ;
- 2) avoir terminé une formation ou un apprentissage ;
- 3) avoir mis fin à toutes les activités imposées par un programme d'études ou toute formation dans le sens du point 2).

Les jeunes travailleurs qui satisfont aux conditions susmentionnées ne devront pas payer d'impôt pour l'année d'entrée en service. En effet, compte tenu de leurs faibles revenus, ils n'atteindront pas la limite du revenu imposable cette année-là. Le précompte professionnel sera applicable selon les règles normales à partir de l'année qui suit, ce qui aura pour effet de diminuer le net du jeune travailleur.

### 7.16.3. Bibliographie

X., « Pas de précompte professionnel pour les jeunes travailleurs sortant des études et engagés durant le dernier trimestre », *Act. fisc.*, n° 2023/38.

## 7.17. Dispense de versement du précompte professionnel – Travailleurs occasionnels dans l'agriculture et l'horticulture

### 7.17.1. Références

- Articles 4 à 10 du 8 novembre 2023 portant des mesures pour soutenir les travailleurs occasionnels dans l'agriculture et l'horticulture, *M.B.*, 23 novembre 2023.
- Articles 17 et 18 de la loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.
- Article 275<sup>13</sup> du CIR 92.

### 7.17.2. Commentaires

La loi du 8 novembre 2023 portant des mesures pour soutenir les travailleurs occasionnels dans l'agriculture et l'horticulture a introduit une dispense temporaire de versement du précompte professionnel. L'arrêté royal du 8 novembre 2023 (*M.B.*, 23 novembre 2023) a déterminé les formalités à respecter par les employeurs concernés dans le cadre de ce régime de faveur.

Cette mesure ne s'appliquait que temporairement (pour les heures prestées en tant que travailleur occasionnel au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2023 au 31 décembre 2023 inclus).

Via la loi-programme du 22 décembre 2023, le législateur a décidé de rendre cette mesure permanente, comme les autres mesures qui compensent l'augmentation du salaire minimum pour les employeurs.

Les dispositions des articles 4 à 8 de la loi précitée du 8 novembre 2023 ont été intégrées dans le CIR 92, à l'article 275<sup>13</sup>, applicable aux heures prestées en tant que travailleur occasionnel dans l'agriculture et l'horticulture à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024. Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal à 1,23 euro par heure, multiplié par le nombre total d'heures prestées en tant que travailleur occasionnel dans la fruiticulture ou la culture maraîchère. Ce montant de 1,23 euro par heure est indexé.

### 7.17.3. Bibliographie

X., « Régime de faveur pour le secteur de la fruiticulture et de la culture maraîchère », *Le Fiscologue*, n° 1814, 1<sup>er</sup> décembre 2023, p. 15.

## 7.18. Précompte professionnel – Modifications

### 7.18.1. Références

- Arrêté royal du 23 juin 2023 apportant des modifications en matière de précompte professionnel, *M.B.*, 30 juin 2023.

### 7.18.2. Commentaires

L'arrêté royal du 23 juin 2023 modifie les règles d'application en matière de précompte professionnel.

À partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023, « les primes de fin d'année et de fidélité payées ou octroyées par les Fonds de sécurité d'existence » sont soumises au précompte professionnel au taux de 23,22 %. Jusqu'à présent, le traitement de ces primes au niveau du précompte professionnel n'était pas explicitement réglé dans l'annexe III de l'AR/CIR 92 avec, pour conséquence, des applications aléatoires et erronées de la retenue du précompte professionnel par les débiteurs de celui-ci.

L'on y rectifie une erreur : la suppression de la règle prévoyant que les allocations pour des prestations en tant que travailleur occasionnel dans l'horticulture ou l'agriculture telles que visées à l'article 8bis de l'arrêté « ONSS » du 28 novembre 1969, payées ou octroyées par l'employeur, sont soumises au précompte professionnel au taux de 11,11 % ; la rectification opère au 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Dans l'arrêté royal du 19 décembre 2022 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92 (*M.B.*, 30 décembre 2022), il était prévu qu'aucun précompte professionnel n'est dû sur les indemnités légales d'assurance en cas d'invalidité visées au titre IV, chapitre III, section III, de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités coordonnée le 14 juillet 1994 et aux articles 10 et 12bis de l'arrêté royal du 20 juillet 1971 instituant une assurance indemnités et une assurance maternité en faveur des travailleurs indépendants et des conjoints aidants, pour autant que ces indemnités concernent une période d'invalidité qui a pris cours avant le 1<sup>er</sup> juillet 2023. Au-delà de cette date, on applique un taux uniforme de 11,11 %. Après concertation avec les acteurs concernés, il est apparu que l'entrée en vigueur de cette mesure devrait être reportée. Ceci signifie que la retenue d'un précompte professionnel de 11,11 % sur les indemnités légales d'assurance en cas d'invalidité initialement prévue à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023 est reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2024 (communiqué de presse du SPF Finances du 28 juin 2023).

L'AR du 19 décembre 2022 avait supprimé l'article 89 de l'AR/CIR 92. En vertu de cette disposition, « pour certaines catégories de contribuables qui doivent supporter des frais professionnels exceptionnels, le ministre des

Finances ou son délégué peut déterminer la partie du montant brut des revenus à prendre en considération pour le calcul du précompte professionnel » ; cette suppression est retirée.

### 7.18.3. Bibliographie

X., « Quelques modifications mineures en matière de précompte professionnel », *Act. fisc.*, n° 2023/26.

X., « Indemnités d'invalidité, primes de fidélité, etc. : taux du Pr.Prof., 7 juillet 2023 », *Le Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, p. 13.

## 7.19. Précompte professionnel – Modifications du mode de calcul

### 7.19.1. Références

- Arrêté royal du 19 décembre 2022 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92, *M.B.*, 30 décembre 2022, 2<sup>e</sup> éd.
- Article 88 de l'AR/CIR 92 et annexe III.

### 7.19.2. Dispositions administratives

- <http://finances.belgium.be/fr>, Entreprises, Personnel et Rémunération, Précompte professionnel, Calcul, 2023, Formule clé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### 7.19.3. Commentaires

Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2023, les barèmes de précompte professionnel avaient été fixés selon un système échelonné ou par tranches ; les revenus mensuels imposables se suivaient par « échelon » de 15 euros. Pour chaque tranche, il y avait un précompte applicable différent. Lorsqu'un revenu se situait entre deux tranches de 15 euros, on prenait la tranche inférieure et on y appliquait le précompte correspondant. Ce système avait pour effet qu'une augmentation très faible des rémunérations (impliquant un changement de tranche) pouvait se solder par une baisse du salaire net.

Désormais, l'administration fiscale utilise la « formule clé ». Suivant cette formule, le précompte sur ces revenus sera calculé de la façon suivante :

- le montant mensuel imposable est converti en un montant annuel brut imposable ;
- de ce montant annuel brut imposable sont déduits les frais professionnels forfaitaires pour arriver à un montant annuel net imposable ;
- sur ce montant annuel net imposable, l'impôt de base est calculé avec déduction des réductions pour charge de famille ;

- le résultat obtenu est converti en un précompte professionnel mensuel qui peut encore être diminué avec certaines réductions.

Des « barèmes progressifs » sont donc appliqués en lieu et place des « barèmes échelonnés ». Par ailleurs, les barèmes du précompte professionnel sont adaptés à l'inflation à partir de 2023.

#### **7.19.4. Bibliographie**

X., « Précompte professionnel 2023 : calcul sur la base de la formule clé et non plus de barèmes », *Act. fisc.*, n° 2023/2.

X., « Directives pour les revenus de 2023 : encore quelques modifications », *Le Fiscologue*, n° 1776, 27 janvier 2023, p. 15.

MAES, L., « Précompte professionnel : fin des “barèmes échelonnés” », *Le Fiscologue*, n° 1775, 20 janvier 2023, p. 1.

## **8. Cotisation spéciale sur les commissions secrètes et sur les bénéfices dissimulés**

### **8.1. Inapplication de la cotisation pour des achats de biens**

#### **8.1.1. Références**

- Article 219, alinéa 7, du CIR 92.

#### **8.1.2. Jurisprudence**

- Anvers, 23 mai 2023, R.G. n° 2021/AR/1986.

#### **8.1.3. Dispositions administratives**

- Compte rendu intégral, Commission des Finances de la Chambre, 8 mars 2023, n° CRIV 55 COM 1022, p. 25.

#### **8.1.4. Commentaires**

En application de l'article 219, alinéa 7, du CIR 92, il doit être renoncé à la cotisation distincte pour « commissions secrètes » lorsque le bénéficiaire des montants « a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition concerné ». Un bénéficiaire est identifié de manière univoque lorsque le contribuable a communiqué de manière claire et suffisamment détaillée

l'identité du bénéficiaire à l'administration, de sorte que l'administration a la possibilité d'établir une imposition dans le chef du bénéficiaire dans le délai d'imposition applicable.

C'est sur la base de ces principes que la cour d'appel d'Anvers a annulé la cotisation établie par l'administration dans un arrêt du 23 mai 2023.

Dans l'affaire en cause, des achats de biens (en l'occurrence, des « autocollants ») effectués par une société n'étaient pas couverts par des factures valables ou d'autres pièces justificatives prescrites par la législation fiscale. C'est pourquoi l'administration a soumis les montants payés à la cotisation spéciale sur commissions secrètes.

Avant d'examiner le cas d'espèce, la cour rappelle que la cotisation spéciale sur commissions secrètes est notamment établie « à raison des dépenses visées à l'article 57, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles », ainsi « qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société ».

Ensuite, la cour va examiner ce qu'il en est en l'espèce. D'une part, selon la cour, les factures d'achat en question ne sont pas des « dépenses » au sens de l'article 57 du CIR 92 qui doivent être justifiées par des fiches individuelles. En effet, il s'agit d'achats de biens.

Sans le dire explicitement, la cour se réfère ici aux « dépenses » visées à l'article 57, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du CIR 92. En vertu de cet article, des fiches 281.50 doivent en principe être établies lors du paiement de « commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations [de conjoints aidants au sens de l'article 30, 3<sup>o</sup>, du CIR 92] ». Ainsi, la cour confirme implicitement que l'obligation d'établir des fiches (et la cotisation spéciale en cas de non-respect de cette obligation) ne s'applique que si la contrepartie des dépenses est une « prestation de services ».

La cour ajoute que le simple fait que l'administration conteste la réalité des factures en question n'implique pas que les paiements ont été utilisés pour rémunérer des prestations de services. L'administration ne le prouve « d'aucune façon ».

D'autre part, selon la cour, il n'y a pas non plus, en l'occurrence, de « bénéfices dissimulés » susceptibles d'être soumis à la cotisation spéciale. L'administration n'a pas démontré que les factures concernées étaient « fausses ». On ne peut donc pas prétendre qu'une partie des bénéfices de la société a été dissimulée en actant ces factures dans la comptabilité. Le fait que les factures ne remplissent éventuellement pas les conditions pour être déduites en tant que

frais professionnels en application de l'article 49 du CIR 92 n'a pas pour conséquence qu'un bénéficiaire dissimulé aurait été réalisé.

Selon la cour, les montants facturés ont donc été soumis à tort à la cotisation spéciale sur commissions secrètes.

Enfin, il convient de rappeler qu'en 2022, le législateur a créé un certain doute sur la question de savoir si l'obligation d'établir des fiches vise également l'achat de biens, lorsqu'il a introduit deux exceptions à cette obligation, se référant également à la livraison de biens. Mais le ministre des Finances, en réponse à une question parlementaire, a depuis lors précisé (implicitement) que l'obligation d'établir des fiches ne s'applique pas aux livraisons de biens.

### **8.1.5. Bibliographie**

BUYSSE, Chr., « Factures irrégulières pour achat de marchandises : cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1797, 30 juin 2023, pp. 12-13.

## **8.2. Inapplication de la cotisation distincte pour non-mention des indemnités de frais variables sur les fiches 281.10 et 281.20 – Amende administrative**

### **8.2.1. Références**

– Article 57, alinéa 2, du CIR 92.

### **8.2.2. Dispositions administratives**

– Q.P. n° 1360 de M. Wouter Vermeersch du 16 février 2023, *Q. et R.*, Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, n° 55-106 du 22 mars 2023, p. 219.

### **8.2.3. Commentaires**

Les frais propres à l'employeur doivent être mentionnés sur les fiches fiscales 281.10 (pour les salariés) et 281.20 (pour les dirigeants d'entreprise), plus précisément dans le cadre « Informations diverses ».

Les différents types de frais remboursés aux salariés et aux dirigeants d'entreprise – que ce soit sur la base de montants forfaitaires, de montants variables ou bien encore de frais réels – doivent être précisés.

La non-mention des indemnités de frais variables n'entraînera pas automatiquement leur rejet au titre de frais professionnels.

Aussi, parmi les dépenses visées à l'article 57 du CIR 92, seules celles énumérées à l'alinéa 1<sup>er</sup> de cette disposition sont concernées par la cotisation

distincte sur commissions secrètes, conformément au texte de l'article 219 du CIR 92. Or, les indemnités variables accordées aux membres du personnel à titre de remboursement de frais propres à l'employeur figurent à l'alinéa 2 de l'article 57.

*In fine*, cette infraction concernant la mention des indemnités variables dans les fiches *ad hoc* ne peut être sanctionnée que par une amende administrative.

Un député a posé différentes questions au ministre des Finances à ce sujet :

1. Comment cette amende administrative est-elle fixée ? Par fiche ne comprenant pas ces mentions, par montant non mentionné ou selon une autre méthode ?
2. Qu'en est-il du calcul du nombre d'infractions sur le plan de l'ampleur de l'amende ? Ce calcul se fait-il par fiche ne comprenant pas ces mentions, par montant non mentionné ou selon une autre méthode ?
3. Quelle est l'amende administrative si l'on constate que les indemnités de frais variables n'ont été mentionnées sur les fiches d'aucun salarié/ dirigeant d'entreprise ?

Le ministre a apporté les différents éléments de réponse suivants.

Lorsqu'une fiche de revenus est introduite et qu'elle contient une ou plusieurs inexactitudes et/ou est incomplète sur un ou plusieurs points, elle n'a pas été introduite conformément aux prescrits de l'article 92 de l'AR/CIR 92, qui stipule que les fiches de revenus doivent être introduites selon les modalités déterminées par le ministre des Finances ou son délégué.

En d'autres termes, l'introduction d'une telle fiche de revenus incomplète ou inexacte constitue une infraction à cet article.

Conformément à l'article 445, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92, pour toute infraction aux dispositions du CIR 92 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution une amende administrative de 50 à 1.250 euros selon la nature et la gravité de l'infraction, laquelle est déterminée en tenant compte des circonstances de fait des infractions dans chaque dossier concret peut être appliquée.

Lorsque les infractions constatées ne sont pas dues à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt, le montant des amendes administratives est déterminé en tenant compte du rang des infractions suivant l'échelle prévue à l'article 229/1 de l'AR/CIR 92. À cet égard, il n'est pas tenu compte des infractions antérieures lorsqu'aucune infraction n'a été sanctionnée au cours des quatre derniers exercices d'imposition précédant l'exercice d'imposition pour lequel la nouvelle infraction doit être sanctionnée. Aussi, il n'est question d'une seconde infraction ou d'une infraction subséquente que si, au moment où la nouvelle infraction a été commise, l'amende administrative qui a sanctionné l'infraction précédente a été notifiée au contrevenant. Concrètement,

cela a pour conséquence que les infractions commises en même temps (par exemple, via l'introduction simultanée de plusieurs fiches de revenus incomplètes ou inexactes) occuperont le même rang pour la détermination du montant des amendes administratives.

Ces principes s'appliquent également lorsque l'indemnité de frais variable n'a pas été mentionnée sur la fiche de tous les employés/dirigeants d'entreprise.

#### 8.2.4. Bibliographie

X., « Application des amendes administratives en cas d'absence de mention des frais propres à l'employeur sur les fiches 281.10 et 281.20 », *Act. fisc.*, n° 2023/17.

## 9. Impôt minimum des multinationales

### 9.1. Références

- Loi du 19 décembre 2023 concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, *M.B.*, 28 décembre 2023.
- Arrêté du 18 janvier 2024 de l'administrateur général de l'administration générale de la fiscalité désignant le service auquel sont adressées les questions relatives à l'application de la loi du 19 décembre 2023 portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, *M.B.*, 24 janvier 2024.

### 9.2. Commentaires

L'accord concernant le cadre inclusif (CI) de l'OCDE a été conclu en juillet 2021. Il s'agit d'une avancée historique dans la réforme du système fiscal international. Cet accord doit moderniser le cadre fiscal international actuel afin qu'il soit en mesure de faire face à la numérisation croissante (ainsi qu'à la mondialisation) de l'économie. Ce cadre repose sur deux piliers : le pilier 1 doit assurer une réallocation des bénéfices des entreprises multinationales vers le pays dans lequel le consommateur final est établi (État de la source) alors que le pilier 2 doit introduire une imposition minimale mondiale pour les multinationales.

Le pilier 2 a fait l'objet d'une directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 ; celle-ci devait être transposée par les États membres pour

la fin de l'année 2023. La Belgique s'est acquittée de cette tâche par le biais d'une loi du 19 décembre 2023.

Le pilier 2 (également désigné par les termes règles *Global Anti-Base Erosion* ou GloBE) se concentre sur l'impôt des sociétés effectivement payé par les entreprises multinationales générant un chiffre d'affaires consolidé mondial de 750 millions d'euros ou plus. On attend d'elles qu'elles paient au moins 15 % d'impôt effectif sur leurs bénéfices. Cet impôt minimum est obtenu par le biais de trois mesures d'imposition différentes, à savoir l'impôt national complémentaire, l'impôt complémentaire en vertu de la RIR et de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

Le calcul des différents impôts complémentaires émanant de l'application des règles GloBE suit des étapes généralement identiques.

1) Examen du champ d'application du dispositif. En principe, les entreprises appartenant à un groupe d'entreprises multinationales (EMN) ou, dans le cas des entreprises européennes, également à un groupe national, dont le chiffre d'affaires annuel est d'au moins 750 millions d'euros, entrent dans le champ d'application de l'impôt minimum. Les entreprises qui ne font pas partie d'un groupe d'EMN et dont le chiffre d'affaires annuel est d'au moins 750 millions d'euros continueront à être soumises aux règles existantes en vertu du modèle de règles de l'OCDE. Les actions BEPS antérieures ont été jugées suffisantes pour permettre à ces groupes d'atténuer les risques de transfert de bénéfices et d'évasion fiscale.

Trois types d'entités sont en principe exclus du champ d'application du dispositif (organisations internationales, organisations à but non lucratif, fonds de pension ou d'investissement sous condition, etc.) avec pour conséquence, notamment, que ni les bénéfices, ni les pertes, ni les impôts payés par les entités exclues ne sont pris en compte dans les calculs de l'impôt minimum.

2) Détermination du bénéfice ou de la perte admissible pour chaque entité du groupe (y compris les établissements stables) : le point de départ de ce calcul est le résultat net de l'entité tel qu'il ressort de l'établissement des états financiers consolidés de l'entité mère ultime, et ce, avant l'élimination des transactions intra-groupe, avec certaines corrections sur celui-ci. Ce montant est ensuite encore ajusté, tantôt de manière obligatoire, tantôt de manière facultative, pour tenir compte des différences entre la comptabilité financière et le bénéfice imposable afin de calculer les résultats de groupe visés par l'impôt minimum (en vertu de quoi, par exemple, certains revenus de dividendes sont exclus et des paiements illégaux sont ajoutés).

3) Calcul du montant ajusté des impôts concernés dans la juridiction. Le terme « impôt concerné » est initialement défini de manière large pour inclure tous les impôts prélevés sur le bénéfice ou le profit d'une entité constitutive ainsi que

tous les impôts équivalents. Une série d'ajustements est ensuite apportée à cette définition large pour obtenir le montant de l'impôt ajusté pour une juridiction.

4) Calcul du taux effectif d'imposition (ETR) : à l'aide du calcul du bénéfice ou de la perte admissible (étape 2) et du calcul de l'impôt concerné ajusté (étape 3), l'on peut ensuite calculer le taux effectif d'imposition. Ce calcul est effectué au niveau juridictionnel par groupe d'EMN : il convient de considérer l'ensemble des impôts qui sont payés sur le bénéfice total de toutes les entités et de tous les établissements stables du groupe en question, dans la juridiction concernée. On calcule cet ETR au moyen d'une fraction dont le numérateur est l'ensemble des impôts concernés dans la juridiction et le dénominateur le bénéfice ou la perte admissible dans cette juridiction.

5) Si l'ETR est inférieur à 15 %, un prélèvement d'impôt complémentaire est effectué dans la cinquième et dernière étape. La différence positive entre le taux minimum d'imposition de 15 % visé et ce taux effectif d'imposition dans une juridiction est appelée le *taux complémentaire* de cette juridiction. Ce taux doit ensuite être multiplié par le *bénéfice excédentaire* qui correspond au bénéfice ou à la perte admissible dans une juridiction (via l'étape 2), duquel le groupe d'EMN peut retrancher un montant de bénéfices liés à la substance. Cette exclusion liée à la substance est vouée à permettre aux pays de soutenir les activités qui nécessitent une forte présence locale. L'importance de cette exclusion dépend de la masse salariale et des immobilisations corporelles que les entités détiennent dans la juridiction en question. Ainsi, plus cette substance est importante dans un pays, plus le prélèvement complémentaire sera réduit.

Enfin, pour déterminer l'impôt complémentaire juridictionnel, le montant ainsi obtenu est réduit du montant qui est prélevé au titre d'un impôt national complémentaire. En effet, un pays peut, avant l'application de l'impôt complémentaire en vertu de la RIR et de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, appliquer un impôt complémentaire au niveau national aux entités établies dans son territoire. Ce choix permet à l'impôt complémentaire d'être établi et perçu dans une juridiction où moins de 15 % ont été payés, plutôt que de transférer à d'autres juridictions les droits d'imposition sur les entités établies dans son territoire. L'impôt complémentaire pour chaque entité constitutive dans une juridiction est déterminé en répartissant l'impôt complémentaire juridictionnel entre les différentes entités du groupe dans cette juridiction sur la base du bénéfice ou de la perte admissible de chaque entité constitutive dans cette juridiction. Lorsqu'un montant d'impôt complémentaire juridictionnel apparaît et qu'aucun impôt national complémentaire n'a été prélevé pour le ramener à zéro, la règle de priorité prévoit l'application de l'impôt complémentaire en vertu de la RIR. L'impôt complémentaire en vertu de la RBII sert de « filet de sécurité » pour la RIR lorsqu'il ne peut pas

être appliqué ou lorsqu'il n'aboutit pas à une situation dans laquelle tous les impôts complémentaires sont effectivement établis. L'impôt complémentaire en vertu de la RBII, contrairement à l'impôt complémentaire en vertu de la RIR, est attribué à une juridiction et non à une entité.

Nonobstant ce qui précède, un groupe d'EMN peut choisir de réduire l'impôt complémentaire juridictionnel à zéro pour une juridiction donnée si les deux conditions de l'exception dite « de minimis » sont remplies. La première condition implique que, pour l'année en question, le chiffre d'affaires moyen généré par les entités d'un groupe d'EMN dans une juridiction soit inférieur à 10 millions d'euros. La seconde condition implique que la moyenne des bénéficiaires ou des pertes admissibles soit inférieure à 1 million d'euros. Les deux moyennes sont calculées sur la base de l'année au cours de laquelle l'exception est demandée et des deux années précédentes.

Ce dispositif est entré en vigueur le 31 décembre 2023 et est applicable aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2023.

Les questions relatives à l'application de ce dispositif à des situations ou opérations qui n'ont pas encore produit d'effets sur le plan fiscal ne peuvent pas être soumises au SDA mais doivent être adressées au service « Expertise Opérationnelle et Support (EOS) » (adresse e-mail : pillar2@minfin.fed.be).

### 9.3. Bibliographie

SMET, R., « “Pilier 2” ou impôt minimal pour les multinationales : la directive UE publiée », *Le Fiscologue International*, n° 468, 31 décembre 2022, pp. 1-5.

SMET, R., « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Le Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, p. 1.

BETTENS, D., « De minimumbelasting voor multinationals (Pijler Twee) anno 2023 », *T.F.R.*, 2023/11, pp. 566-602.

X., « Impôt minimal pour les multinationales : où demander une décision anticipée ? », *Le Fiscologue*, n° 1822, 2 février 2024, p. 14.

## 10. Budget mobilité

### 10.1. Références

- Arrêté royal du 10 septembre 2023 portant exécution des articles 8, § 5, et 12, § 5, de la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget

mobilité, et modifiant l'arrêté royal du 21 mars 2019 pris en exécution de la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, *M.B.*, 29 septembre 2023.

- Articles 36 à 42 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.

## 10.2. Disposition administrative

- FAQ (<https://lebudgetmobilite.be/fr>).

## 10.3. Commentaires

### 10.3.1. Introduction

Le régime relatif au « budget mobilité », instauré par le biais d'une loi du 17 mars 2019, offre aux employeurs la possibilité de mettre en place un mécanisme grâce auquel les travailleurs peuvent demander de remplacer leur voiture de société – ou leur droit à une voiture de société – par un budget annuel. Les travailleurs peuvent affecter librement ce budget dans trois piliers en tenant compte des possibilités d'affectation offertes par leur employeur :

- « pilier 1 » : autre voiture de société « respectueuse de l'environnement » ;
- « pilier 2 » : « moyens de transport durables » ;
- « pilier 3 » : solde, versé en « espèces ».

Une voiture de société financée par le budget mobilité dans le cadre du pilier 1 est soumise aux règles fiscales et sociales normales généralement applicables aux voitures de société. La part consacrée aux moyens de transport durables dans le cadre du pilier 2 est totalement exonérée de cotisations de sécurité sociale et est également exonérée d'impôt pour le travailleur. Le solde qui est versé dans le cadre du pilier 3 est également exonéré d'impôt pour le bénéficiaire, mais il est soumis à une cotisation spéciale de sécurité sociale de 38,07 % due par le travailleur.

Le législateur a modifié le régime par les lois du 25 novembre 2021 et du 5 juillet 2022. Le budget mobilité est depuis lors, par exemple, soumis à un montant minimal (3.000 euros par année civile) et un montant maximal (un cinquième de la rémunération totale brute, avec un plafond absolu de 16.000 euros par année civile). Toutefois, pour les budgets mobilité octroyés avant le 3 décembre 2021, cette modification ne s'applique qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Ces modifications légales ont été traitées dans la « FAQ » relative au régime avec une dernière mise à jour datée du 1<sup>er</sup> mars 2023.

### 10.3.2. AR du 10 septembre 2023 : formules pour calculer le montant des dépenses dans le pilier 1 et du budget mobilité

En 2021, le législateur a habilité le Roi à élaborer deux formules pour calculer le montant du budget mobilité et des dépenses dans le pilier 1, à savoir une formule « frais réels » et une formule « frais forfaitaires ». Par arrêté royal du 10 septembre 2023, le Roi a établi ces différentes formules. Cet arrêté entre en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024 ; les accords conclus avant cette date restent pleinement applicables.

#### *Dépenses dans le pilier 1*

En principe, le coût d'une voiture de société respectueuse de l'environnement est déterminé par l'addition de tous les frais réels pour financer la voiture et des coûts connexes inscrits dans le cadre de la politique en matière de voitures de société, tels que les frais de carburant et la cotisation de solidarité due.

Afin de réaliser une importante simplification administrative, l'arrêté royal détermine une formule selon laquelle le montant des dépenses du budget mobilité dans le pilier 1 pour une voiture de société respectueuse de l'environnement :

- doit être calculé sur base des frais réels ; ou
- peut être calculé sur base forfaitaire.

La formule « frais réels » pour calculer le montant des dépenses dans le pilier 1 se compose de tous les frais réels exposés par l'employeur pour financer une voiture de société respectueuse de l'environnement et les coûts connexes inscrits dans le cadre de la politique en matière de voitures de société. La liste exhaustive de frais (comprenant notamment les intérêts des capitaux empruntés, les frais de lavage, les frais d'assurance, les frais de carburant, les frais de contrôle technique) ne peut pas tenir compte de ceux qui seraient déjà inclus dans les frais liés au contrat de location ou de leasing.

La formule « forfaitaire » est une option. Par conséquent, les employeurs qui souhaitent l'utiliser doivent clairement communiquer à ce propos à leurs travailleurs dans le cadre de leur offre, afin que les travailleurs sachent de quelle manière les dépenses dans le pilier 1 seront calculées. La formule diffère selon que le véhicule est pris en location ou en leasing, ou selon qu'il s'agit d'un véhicule propre ou d'un leasing financier. Dans les deux cas, il y a d'abord une composante « fixe », et ensuite une composante « variable » qui dépend du nombre de kilomètres parcourus pour les déplacements domicile-lieu de travail, et d'un nombre de kilomètres purement privés fixé forfaitairement.

### *Montant (initial) du budget mobilité*

En principe, le montant du budget mobilité correspond : au coût annuel brut pour l'employeur de la voiture de société à laquelle le travailleur renonce ou de la voiture de société pour laquelle l'employé entre en ligne de compte, aux charges fiscales et parafiscales, et aux coûts relatifs à la voiture dans le cadre de la politique relative aux voitures de société, comme les coûts de financement, les coûts de carburant, la cotisation de solidarité due. Lorsque l'employeur est propriétaire de la voiture de société, le coût de financement est remplacé par un amortissement annuel de 20 %. On prend comme point de départ le coût annuel brut total pour l'employeur du financement et de l'utilisation d'une voiture de société : le « *total cost of ownership* » (TCO).

Ici aussi, l'arrêté royal fixe deux formules de calcul.

La formule « frais réels » qui doit être utilisée si le montant du budget mobilité est calculé sur base des frais réels consiste en une moyenne des frais bruts annuels de la voiture de société mise à disposition à laquelle le travailleur renonce. Cette moyenne est calculée sur les quatre dernières années, ou sur la période entière si la voiture de société a été mise à disposition moins de quatre ans, en tenant compte de tous les frais réels visés au n° 8. Bien entendu, les conditions énoncées aux n°s 9 à 14 doivent également être respectées. En effectuant une moyenne sur au maximum quatre ans d'utilisation de la voiture de société à la disposition du travailleur, les éventuels coûts exceptionnels liés à la voiture sont lissés, ou il est évité qu'une année particulièrement faible en dépenses ne soit prise comme référence.

La formule « forfaitaire » qui peut être utilisée afin de calculer le montant du budget mobilité est identique à la formule sur base de valeurs forfaitaires susvisée pour déterminer le montant des dépenses dans le pilier 1. Bien entendu, le calcul de cette formule sur base de valeurs forfaitaires se fait ici sur la base de la « voiture de société échangée ». Pour les travailleurs qui n'ont pas de voiture de société mais qui sont éligibles pour en avoir une, ce calcul se fera alors sur la base de la voiture de société que le travailleur aurait choisie, voire sur la base d'une voiture de référence, à condition que l'employeur ait inclus cette méthode alternative dans l'offre faite à tous les travailleurs et qu'il l'applique également pour déterminer le budget mobilité de tous les travailleurs qui disposent d'une voiture de société.

### *Application en principe uniforme pour tous les travailleurs*

L'employeur ne peut pas choisir à la carte entre la méthode de calcul réelle ou forfaitaire pour calculer la situation la plus avantageuse pour chacun de ses travailleurs. La même méthode doit donc être appliquée pour tous les travailleurs de la société.

Toutefois, l'employeur peut décider d'utiliser la méthode forfaitaire pour le calcul du montant du budget mobilité, et d'utiliser la méthode réelle pour déterminer le montant des dépenses dans le pilier 1 (ou inversement).

Il n'est évidemment pas tenu compte des circonstances dans lesquelles la formule forfaitaire est la seule possibilité dans la pratique, notamment pour les travailleurs qui ne bénéficient pas (encore) d'une voiture de société, qui ne renoncent donc pas à une voiture, et pour lesquels cela n'a pas de sens de calculer le montant du budget mobilité sur la base des frais réels. Ce n'est donc que lorsque la formule sur base de valeurs forfaitaires est choisie que la même méthode doit être appliquée à tous. Si, en revanche, la formule « frais réels » est choisie, la formule sur base de valeurs forfaitaires peut encore être appliquée pour le groupe de travailleurs pour lesquels la formule « frais réels » n'offre pas de solution pour déterminer le montant du budget mobilité.

Le choix posé est valable pour une période de trois ans. Ce n'est qu'à l'issue de cette période que l'employeur peut opter pour l'application de l'autre méthode. Les accords déjà conclus restent pleinement en vigueur et ne sont en rien impactés. Lorsqu'un employeur décide de passer de la formule réelle à la formule forfaitaire (ou inversement) après la période de trois ans, cela n'a de conséquences que pour les nouveaux entrants. En principe, l'employeur doit faire un choix tous les trois ans. S'il ne le fait pas, son choix précédent est réputé reconduit tacitement pour une période de trois ans.

### **10.3.3. Loi du 28 décembre 2023 : « rendre le système plus harmonieux et efficace »**

Le législateur a encore modifié le régime par le biais d'une loi du 28 décembre 2023 et ce, afin de « rendre le système plus harmonieux et efficace ». Plusieurs modifications en découlent.

#### *Champ d'application du budget mobilité*

Le champ d'application du budget mobilité est étendu aux bourgmestres, échevins et députés provinciaux, afin qu'ils puissent désormais également profiter du régime du budget mobilité. Les dirigeants d'entreprise demeurent exclus.

#### *Conditions des moyens de transports durables*

Selon les termes de la loi de mars 2019 précitée, font notamment partie des modes transport durables (le pilier 2) les billets de transport en commun, tant en Belgique que dans l'Espace économique européen. Cette précision quant au lieu où le budget mobilité peut être dépensé n'est prévue que pour les billets de transport en commun, et non pas pour les autres moyens de transport durables.

Dans un but de cohérence et de sécurité juridique, tout en laissant raisonnablement possible le contrôle de ces frais par les administrations fiscales, le législateur généralise cette condition relative à l'EEE à tous les modes de transport durables du pilier 2.

#### *Frais de gestion du budget mobilité*

Les « frais de gestion du budget mobilité » font actuellement partie du pilier 1 (mise à disposition d'une voiture de société respectueuse de l'environnement et frais y afférents). En réalité, c'est illogique, car les frais de gestion du budget mobilité sont exposés dans toutes les hypothèses de budget mobilité, qu'un pilier 1 soit choisi ou non par le bénéficiaire. En effet, ce dernier est tout à fait facultatif. Il semblait plus correct que ces frais fassent partie du pilier 2, celui-ci devant au moins être offert au travailleur par son employeur. Les frais de gestion du budget mobilité font donc désormais partie du pilier 2 et non plus du pilier 1 du budget mobilité.

#### *Montant minimum et maximum du budget mobilité*

##### – Indexation

Le budget mobilité alloué au travailleur doit respecter une certaine fourchette et s'élever à minimum 3.000 euros et maximum à un cinquième de la rémunération totale brute visée à l'article 6, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, de la loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs, avec un maximum absolu de 16.000 euros par année civile (*cf.* article 12, § 4, de la loi du 17 mars 2019).

Le législateur insère un mécanisme d'indexation des montants minimum et maximum à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024. Les montants de base seront annuellement indexés sur base de l'indice santé lissé, qui sert de base à l'indexation des pensions, des allocations sociales et de certains salaires et traitements. Les montants minimum et maximum indexés pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2024 inclus sont respectivement de 3.055 euros et 16.293 euros.

L'indexation annuelle de ces marges est indépendante de la possibilité (et non l'obligation) pour l'employeur d'indexer annuellement le budget mobilité du travailleur (*cf.* article 13, § 2, de la loi du 17 mars 2019).

##### – Moment auquel la condition doit être vérifiée

La vérification du budget mobilité quant au montant minimum et maximum devait uniquement être effectuée au moment de la demande ou lorsque le budget mobilité changeait à la suite d'un changement de fonction ou une promotion, et donc pas à chaque fois que la rémunération brute augmentait ou diminuait. Cette vérification doit dorénavant être effectuée : au moment de la détermination du montant du budget mobilité, c'est-à-dire au moment

de son octroi, au moment d'un changement de fonction ou d'une promotion, ainsi qu'au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année, en prenant le cas échéant en compte le montant indexé conformément à l'article 13, § 2.

*Précision quant au montant initial du budget mobilité*

Le montant initial du budget mobilité, qui doit être mentionné dans l'accord entre l'employeur et le travailleur, est le montant du budget mobilité visé à l'article 12, § 1<sup>er</sup>, de la loi de 2019 (voy. *supra*). Ce montant initial peut ensuite être modifié en cas de changement de fonction ou de promotion. Dans l'accord conclu entre l'employeur et le travailleur il peut alors être précisé que ce montant peut ou non être adapté (indexation) conformément à l'article 13, § 2 (voy. *supra*) sachant que ce montant (le cas échéant après indexation) doit respecter les limites minimales et maximales aux différents moments-clés.

Toutes les modifications apportées entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024.

#### **10.4. Bibliographie**

VAN DYCK, J., « Nouvelle mise à jour de la FAQ sur le budget mobilité », *Le Fiscologue*, n° 1788, 21 avril 2023, p. 5.

BUYSSE, Ch., « Calcul du budget mobilité et des dépenses dans le “pilier 1” : deux formules », *Le Fiscologue*, n° 1806, 6 octobre 2023, p. 3.