

Les principales nouveautés de la déclaration à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2021

APCH – Tournai – Roland Rosoux

le 11 juin 2021

Le modèle de la formule de déclaration qui doit être utilisée pour l'ex. d'imp. 2021 (revenus de l'année 2020) à l'impôt des personnes physiques est déterminé par l'A.R. du 21 mars 2021, paru au *Moniteur belge* du 30 mars 2021.

Le contribuable va recevoir, pour la quatrième année consécutive donc, une déclaration propre à la Région dans laquelle il a établi son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp. (soit au 1^{er} janvier 2021 en l'occurrence).

Passons à l'analyse cadre par cadre de la déclaration relative à l'ex. d'imp. 2021 de manière à détecter toutes les modifications intervenues depuis la déclaration précédente et ainsi (tenter de) maîtriser parfaitement ce millésime.

Cadre II : Renseignements d'ordre personnel et charges de famille

Le cadre de la déclaration

Comme indiqué plus avant dans le relevé des modifications visuelles, les modifications apparentes apportées à ce cadre (parties A. 'Renseignements d'ordre personnel' et B. 'Charges de famille') se rapportent exclusivement à des millésimes et aux montants des ressources et des revenus professionnels qui sont indexés.

La rubrique A.6. (code 1199-62) a été modifiée à partir de l'ex. d'imp. 2020 et elle est à nouveau libellée comme suit pour l'ex. d'imp. 2021 : « Si durant l'année des revenus vous avez été moins de 12 mois habitant du Royaume assujetti à l'impôt des personnes physiques, mentionnez ici le nombre de mois (de 0 à 1) durant lesquels vous étiez assujetti à cet impôt (si vous étiez assujetti le 15^e jour du mois, vous pouvez compter ce mois, sinon pas. Exception : les mois pour lesquels une personne décédée n'était plus assujettie à l'impôt des personnes physiques le 15^e jour du mois en raison de son décès peuvent cependant être comptés ».

On sait que cette mention est devenue nécessaire vu le régime en vertu duquel les montants (maxima) applicables dans le cadre de certains avantages à l'I.P.P. doivent, à partir de l'ex. d'imp. 2018, être réduits proportionnellement en fonction de la durée de la période imposable, dans les cas où cette période ne correspond pas à une année civile complète (pour une cause autre que le décès). Cette information relative au nombre de mois d'assujettissement doit permettre de proratiser la plupart des avantages fiscaux conformément à l'article 129¹ du C.I.R. 1992, suite à la loi-programme du 25 décembre 2017 (*M.B.*, 29 décembre 2017).

Pour le reste, ce cadre est en tous points semblable à celui des trois ex. d'imp. précédents (ex. d'imp. 2020, 2019 et 2018). Il faut remonter à l'ex. d'imp. 2017 pour redécouvrir des changements de fond dans ce cadre (voy. la *L.F.B.* 2018/307, p. 33).

Procédons toutefois dans l'ordre de la déclaration pour ce premier relevé de modifications.

À la rubrique A.1., pour le célibataire (sans être cohabitant légal), le divorcé ou y assimilé (suite à la cessation de la cohabitation légale) ou le séparé de corps, il s'agit de la situation existante au 1^{er} janvier 2021, bien entendu.

Rappelons simplement ici que la cessation de la cohabitation légale de même que la séparation de corps sont assimilées au divorce (pas besoin d'attendre un an comme en cas de séparation de fait ; art. 126, § 2, al. 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992) et qu'en la matière, la date à prendre en considération est celle de la transcription dans les registres de l'état civil.

À la rubrique A.1. toujours, pour la case 'marié ou cohabitant légal', les choses se présentent comme suit : la case 1002 doit être cochée si cette situation existait déjà avant 2020. La case 1003 ne peut être cochée que si le mariage a eu lieu en 2020 et que le contribuable ne cohabitait pas légalement depuis l'année 2019 ou antérieurement jusqu'au mariage avec son conjoint, ou encore s'il a fait en 2020 une déclaration de cohabitation légale. Le montant des ressources nettes à ne pas dépasser par le conjoint si le mariage a eu lieu en 2020 est porté à 3.380 EUR (contre 3.330 EUR pour l'ex. d'imp. précédent) (code 1004). Cette mention donne droit à une majoration de la quotité de revenu exemptée d'impôt de 870 EUR (montant avant indexation) (art. 132, al. 1^{er}, 8^o, du C.I.R. 1992), soit 1.630 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (contre 1.610 EUR pour l'ex. d'imp. précédent). Cela en vaut vraiment la peine : 20 EUR de plus en 1 an, à un taux de taxation de 40 % par exemple, cela représente quand même un gain d'impôt de 66 centimes d'euro par mois !

A relever que ces montants sont (de plus) soumis à la règle de proratisation (limitation en fonction de la durée de la période imposable). Ainsi, si, en 2020, le contribuable est devenu après le 15 janvier, habitant du Royaume assujéti à l'I.P.P., il doit multiplier ce montant par le nombre de mois qu'il doit mentionner au cadre II, A. 6 et le diviser par 12. Il arrondira ensuite le résultat au multiple de 10 EUR supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5.

La rubrique A.2. concerne un contribuable décédé.

Rappelons que lorsqu'un contribuable décède, il n'en perd pas pour autant sa qualité d'habitant du Royaume. Le conjoint survivant, le partenaire cohabitant légal ou les héritiers doivent déposer une déclaration (sur la base des revenus dont le défunt a bénéficié au cours de l'année « n », année de son décès). Une imposition sera établie au nom de la succession. Puisque le contribuable décédé au cours de l'année « n » n'était (forcément) plus en vie au 1^{er} janvier de l'année « n+1 », il faudra tenir compte de sa situation familiale au jour du décès pour le calcul des montants exemptés complémentaires éventuels.

Si le défunt était marié ou cohabitant légal sur le plan fiscal, il est imposé en tant que personne isolée pour l'année de son décès, mais depuis l'ex. d'imp. 2002, existe dans ce cas une possibilité de choix entre l'imposition individuelle comme isolé ou l'imposition commune comme personnes mariées (ou comme cohabitants légaux). Le choix repose sur le partenaire survivant, le veuf ou la veuve. Si les deux partenaires décèdent au cours de la même année, le choix repose sur les héritiers, les légataires universels ou les donataires du dernier conjoint décédé. Si aucun choix n'est fait, une imposition individuelle (comme isolé) est automatiquement établie. Le choix est fait dans la déclaration. Si l'on opte pour une cotisation conjointe, on doit quand même compléter deux formulaires de déclaration. Un au nom du survivant et un au nom du défunt (voir aussi le point 3. c), ci-après).

À la rubrique A.3. (cas du ‘fonctionnaire international’ ; voir plus loin), la question est posée de savoir si les revenus professionnels dépassaient 11.090 EUR en 2020 (contre 10.940 EUR pour l’ex. d’imp. précédent). Observons que si l’intéressé est devenu, en 2020, après le 15 janvier, habitant du Royaume assujéti à l’I.P.P., il doit multiplier ce montant par le nombre de mois qu’il doit mentionner au cadre II, A. 6 et le diviser par 12. Le résultat de ce calcul est arrondi au multiple de 10 EUR supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5. Dans les cas où le nouveau régime de la proratisation des avantages est applicable, le contribuable doit parfois calculer lui-même la limitation proportionnelle !

On ne peut mentionner que ‘OUI’ en réponse à cette question (si la réponse est NON, il ne faut rien faire).

La rubrique A.4. est constituée d’une question : « Etes-vous gravement handicapé ? » (code *028). Ici également, on ne peut mentionner que ‘OUI’ en réponse à cette question (si la réponse est NON, il ne faut rien faire). Cette hypothèse est commentée au point 3. f), ci-après.

La rubrique A.5. vise à accorder un soutien supplémentaire au parent isolé. Cette mesure, applicable à partir de l’ex. d’imp. 2018, est commentée au point 3. g), ci-après.

La rubrique A.6. est prévue, comme déjà évoqué plus avant, pour indiquer le nombre de mois pendant lesquels un contribuable a eu la qualité d’habitant du Royaume s’il a acquis celle-ci après le 15 janvier de l’année des revenus. Cette règle de proratisation est applicable à partir de l’ex. d’imp. 2018. Elle est commentée au point 3. h), ci-après.

Dans la partie B du même cadre II de la déclaration, réservée à la mention des charges de famille, on distingue toujours 3 catégories d’enfants qui peuvent être à charge fiscalement :

1. les enfants qui peuvent être considérés fiscalement comme étant totalement à la charge du contribuable (code 1030) ;
2. les enfants qui sont fiscalement à la charge du contribuable, mais pour lesquels la moitié de l’avantage fiscal doit être attribuée à l’autre parent du fait que l’hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire (code 1034) ;
3. les enfants qui sont fiscalement à la charge de l’autre parent, mais pour lesquels la moitié de l’avantage fiscal doit être attribuée au contribuable qui souscrit la déclaration du fait que l’hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire (code 1036),

avec, pour chacune de ces 3 possibilités, l’invitation à mentionner :

- le nombre de ces enfants atteints d’un handicap grave (respectivement en regard des codes 1031, 1035 et 1037) ;
- le nombre d’enfants repris dans la rubrique correspondante et qui étaient âgés de moins de 3 ans au 1^{er} janvier 2021 et pour lesquels le contribuable ne revendique pas de frais de garde d’enfants (au cadre X, II. B, que ce soit dans la déclaration wallonne, bruxelloise ou flamande) (respectivement, pour chacune des 3 catégories d’enfants, en regard des codes 1038, 1054 et 1058) ;
- le nombre d’enfants repris sous l’un des 3 codes précités et qui sont atteints d’un handicap grave (respectivement en regard des codes 1039, 1055 et 1059).

Concernant le handicap des enfants, voir également plus loin. Pas de changement donc à ce niveau.

Les rubriques 4 et 5 de la partie B du cadre II (« parents, grands-parents, etc. âgés de 65 ans ou plus » et « autres personnes » qui peuvent être considérés fiscalement comme étant à charge) ne sont pas modifiées non plus. Voir également plus loin.

Points d'attention

a) Qualité d'habitant du Royaume

L'article 2, § 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992 répute « habitant du Royaume » celui qui a établi en Belgique son domicile ou, lorsqu'il n'a pas de domicile en Belgique, le siège de sa fortune (en Belgique).

Cette définition est celle qui trouve à s'appliquer à partir de l'ex. d'imp. 2015 (cf. la loi du 8 mai 2014, *M.B.*, 28 mai 2014). On a (ou pas) la qualité d'habitant du Royaume.

Rappelons que le domicile fiscal est un domicile de fait qui est nécessairement caractérisé par une certaine permanence ou continuité.

La 'fraude au domicile' a inquiété deux parlementaires. Il s'agit de la situation des retraités belges domiciliés au Portugal, qui bénéficient d'un avantage fiscal sur la pension qui leur est versée par l'État belge, mais qui ne paieraient pas d'impôt sur leur retraite durant les dix premières années qui suivent leur arrivée au Portugal.

Au Portugal, il existe effectivement, dit le ministre, un statut spécial, le régime des « résidents non habituels » qui exempte la pension de ces personnes d'impôt de (lisez 'sur le') revenu pour une durée de dix ans. Ce statut est réservé aux personnes qui choisissent d'être résident fiscal portugais au sens de la législation portugaise. À cette fin, il est exigé d'avoir sa résidence habituelle au Portugal et d'y séjourner plus de 183 jours par année civile.

Cela étant, les personnes qui reçoivent le statut des « résidents non habituels » à partir du 1^{er} janvier 2020, cessent d'être exonérés totalement d'impôt. Ils passent à un système de taxation forfaitaire pendant dix ans.

b) Contribuable décédé en 2020

Si le conjoint ou le cohabitant légal est décédé en 2020, il faut mentionner cet événement dans la déclaration (code 1011) et s'il y a lieu d'établir une imposition commune ou deux impositions distinctes. Le choix est laissé au contribuable. Pour connaître l'option la plus avantageuse, le contribuable peut utiliser le programme de calcul disponible sur www.finances.belgium.be (E-services > Tax-Calc) ou s'adresser directement à son service local de taxation.

Si le choix n'est pas opéré dans la déclaration, l'administration établira d'office deux impositions distinctes.

c) Séparation de fait

Cette situation est une question ... de fait et ne doit pas nécessairement ressortir d'une décision judiciaire. Aussi, l'administration peut toujours démontrer par tout moyen de preuve

admis en droit commun que la séparation de fait ne correspond pas à la réalité (Com.I.R., n^{os} 126/57 et 126/58).

On rappelle qu'est prise en considération par l'administration comme date de la séparation de fait la date à laquelle l'un des conjoints ou cohabitants légaux est inscrit à une autre adresse dans les registres de la population (puisque'il faut pour que l'on puisse parler de séparation de fait, que les conjoints ou cohabitants légaux aient des domiciles distincts effectifs et permanents). Les intéressés peuvent toutefois rapporter la preuve, par toutes voies de droit à l'exception du serment, que leur séparation a eu lieu à une autre date.

Deux codes sont prévus dans la déclaration : le code 1018 pour les situations établies (séparation de fait depuis 2019 ou avant) et le code 1019 si la séparation de fait est intervenue en 2020.

En effet, pour l'année de la séparation de fait, les contribuables sont encore considérés comme 'mariés' ou comme 'cohabitants légaux' sur le plan fiscal et ils font donc encore l'objet d'une imposition commune.

Aussi, pour l'année de la séparation de fait, le contribuable et son conjoint doivent normalement encore souscrire une déclaration commune. Vu le risque que l'ambiance se soit détériorée au sein du couple, l'administration permet des déclarations séparées et elle réunira elle-même les données de ces déclarations et établira une (dernière et) seule imposition commune (sauf si les personnes se réconcilient).

La Sixième Réforme de l'État a également exercé une influence pour les séparés de fait. Un cas particulier se présente lors de l'année de la séparation de fait.

Pour cette année-là, les conjoints sont encore taxés ensemble. Dans ce cas, en application des règles qui sont utilisées pour déterminer l'endroit d'imposition en matière d'I.P.P., les conjoints seront considérés comme habitants de la Région dans laquelle :

- ils ont leur domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp., lorsque leurs domiciles se situent dans la même Région ;
- la dernière résidence matrimoniale était établie, lorsque, au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp., ils ont leurs domiciles dans des Régions distinctes.

d) Soutien supplémentaire au parent isolé

La rubrique A.5. du cadre II de la déclaration (apparue à partir de l'ex. d'imp. 2018) intéresse le contribuable imposé isolément, qui a mentionné aux rubriques B, 1 à B, 3 (plus loin dans le même cadre II) un ou plusieurs enfants à charge et qui, au 1^{er} janvier 2021, ne comptait pas dans son ménage une autre personne que ses enfants, enfants recueillis, petits-enfants, arrière-petits-enfants, parents, parents d'adoption, grands-parents, arrière-grands-parents ou encore frères et sœurs.

Le code 1101 ne permet que de répondre 'NON' à cette question et ne concerne donc, vu la formulation de celle-ci, que les contribuables imposés isolément et qui a des enfants à charge.

La loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale (*M.B.*, 30 mars 2018) a, par son chapitre 5, intitulé 'Avantages pour les

parents isolés’, inséré deux nouveaux alinéas dans l’article 133 du C.I.R. 1992, complété l’article 134, § 3 dudit Code et modifié l’article 145³⁵ du même Code.

Ce ‘groupe fiscal’ reçoit un soutien complémentaire parce que les familles monoparentales sont le groupe démographique qui court le plus grand risque d’être en situation de pauvreté.

Le contribuable isolé doit avoir un ou plusieurs enfants fiscalement à charge (au 1^{er} janvier de l’ex. d’imp.) ou un enfant en ‘coparenté’ fiscale, pour le(s)quel(s) le supplément exempté d’impôt visé à l’article 132*bis* du C.I.R. 1992 est réparti entre les deux coparents. Le parent isolé avec un enfant en ‘hébergement réparti de manière égalitaire’ qui n’est pas domicilié chez lui entre également en considération pour les avantages fiscaux additionnels.

De même, les enfants adoptifs et les enfants d’un autre lit sont aussi qualifiés comme enfants pour la mesure.

Pour l’ex. d’imp. 2021, le montant du supplément visé à l’alinéa 1^{er}, 1^o, de l’article 133 du C.I.R. 1992 est majoré lorsqu’il est de plus satisfait aux conditions suivantes :

- aucune personne autre que les enfants, ascendants et collatéraux jusqu’au deuxième degré inclusivement du contribuable, et les personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l’enfance de celui-ci, ne fait partie du ménage du contribuable au 1^{er} janvier de l’ex. d’imp. ;
- le revenu imposable du contribuable est inférieur à 20.090 EUR (montant de base 10.700 EUR) ;
- les revenus professionnels nets du contribuable sont au moins égaux à 3.380 EUR (montant de base 1.800 EUR), les allocations de chômage, les pensions et les revenus imposables distinctement n’étant pas pris en compte.

Le supplément additionnel visé à l’alinéa précédent est égal à :

- lorsque le revenu imposable du contribuable s’élève à 15.860 EUR (montant de base 8.445 EUR) ou moins : 1.060 EUR (montant de base 565 EUR) ;
- lorsque le revenu imposable du contribuable s’élève à plus de 15.860 EUR (montant de base 8.445 EUR) : 1.060 EUR (montant de base 565 EUR) multipliés par une fraction dont le numérateur est égal à la différence entre 20.090 EUR (montant de base 10.700 EUR) et le revenu imposable et dont le dénominateur est égal à la différence entre 20.090 EUR (montant de base 10.700 EUR) et 15.860 EUR (montant de base 8.445 EUR).

L’article 134, § 3, alinéa 3, du même Code, prévoit pour sa part que lorsque le supplément additionnel visé à l’article 133, alinéa 2, est accordé au contribuable :

- 1^o. la partie de l’impôt sur la quotité du revenu exemptée d’impôt calculée conformément au § 2, alinéa 2, qui ne peut être portée en déduction de l’impôt calculé conformément à l’article 130, dans la mesure où elle se rapporte au supplément additionnel visé à l’article 133, alinéa 2, est également convertie en un crédit d’impôt imputable et remboursable ;
- 2^o. les règles suivantes sont applicables afin de déterminer la partie de l’impôt sur la quotité du revenu exemptée d’impôt qui se rapporte aux suppléments visés à l’article 132, alinéa 1^{er}, 1^o à 6^o, et au supplément additionnel visé à l’article 133, alinéa 2 :
 - a) la quotité du revenu exemptée d’impôt est censée être successivement composée :
 - du montant de base de la quotité du revenu exemptée d’impôt visé à l’article 131 ;
 - des suppléments visés aux articles 132, alinéa 1^{er}, 7^o et 8^o, et 133, alinéa 1^{er} ;
 - des suppléments visés à l’article 132, alinéa 1^{er}, 1^o à 6^o ;

- du supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2 ;
- b) il n'est pas tenu compte de la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui excède le revenu imposable et qui n'est pas composée des suppléments visés à l'article 132, alinéa 1^{er}, 1^o à 6^o, et du supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2 ;
- 3^o. le montant maximum du crédit d'impôt est augmenté par contribuable du montant de l'impôt calculé conformément au § 2, alinéa 2, et au 2^o du présent alinéa, sur le supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2, qui ne peut être porté en déduction de l'impôt calculé conformément à l'article 130.

Enfin, l'article 145³⁵ (réduction d'impôt pour garde d'enfant), alinéas 8 et 10, du même Code prévoient respectivement que :

- lorsque le supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2, du C.I.R. 1992, est octroyé au contribuable, une réduction d'impôt complémentaire est octroyée qui est calculée au taux de :
 - 1^o. lorsque le montant du supplément additionnel est déterminé conformément à l'article 133, alinéa 3, premier tiret : 30 % ;
 - 2^o. lorsque le montant du supplément additionnel est déterminé conformément à l'article 133, alinéa 3, deuxième tiret : 30 % multipliés par la fraction visée à l'article 133, alinéa 3, deuxième tiret ;
- la partie de la réduction d'impôt complémentaire octroyée conformément à l'alinéa 8 qui n'a pas pu être imputée après application de l'article 178/1, est convertie en un crédit d'impôt remboursable.

On observera encore que cette réduction complémentaire pour frais de garde d'enfants qui ne peut pas être imputée sur l'impôt fédéral ou, en cas de surplus, sur les centimes additionnels régionaux, et qui est alors convertie en un crédit d'impôt remboursable, concerne seulement la réduction supplémentaire de maximum 30 % des dépenses (et pas la réduction ordinaire de 45 %. Et que la réduction complémentaire est imputée après les réductions fédérales qui ne peuvent pas être converties en crédit d'impôt.

Voilà des textes légaux particulièrement rébarbatifs ... mais l'intention est bonne. Heureusement que cet avantage fiscal est accordé automatiquement (si les conditions sont respectées) et que le contribuable ne doit donc pas faire de calculs lui-même !

e) 'Nouveaux' contribuables devenus habitants du Royaume assujetti à l'I.P.P.

La rubrique A.6. du cadre II de la déclaration a fait son apparition dans la déclaration I.P.P. à partir de l'ex. d'imp. 2018. Elle concerne en fait les nouveaux 'arrivants' et les 'partants'.

Elle est devenue nécessaire vu le nouveau régime en vertu duquel les montants (maxima) applicables dans le cadre de certains avantages à l'I.P.P. doivent, à partir de l'ex. d'imp. 2018, être réduits proportionnellement en fonction de la durée de la période imposable, dans les cas où cette période ne correspond pas à une année civile complète (pour une cause autre que le décès). Cette information relative au nombre de mois d'assujettissement doit permettre de proratiser la plupart des avantages fiscaux conformément à l'article 129¹ du C.I.R. 1992, suite à la loi-programme du 25 décembre 2017 (*M.B.*, 29 décembre 2017).

La rubrique A.6. doit être complétée par le contribuable non-résident qui en 2020 est devenu, après le 15 janvier, habitant du Royaume, assujetti à l'I.P.P. Il doit mentionner en regard du

code 1199 le nombre de mois qu'il restait (de 0 à 11) à compter du premier jour auquel il a été assujéti à cet impôt jusqu'au 31 décembre 2020. S'il était déjà assujéti à l'I.P.P. avant le 16^e jour du mois, il peut compter ce mois, sinon pas.

Si le 'nouveau' contribuable est devenu habitant le 15 janvier 2020, ou avant cette date en 2020, l'ensemble du mois de janvier peut être 'imputé' à l'I.P.P. vu que, en vertu des articles 129¹ et 174¹ du C.I.R. 1992, chaque mois civil dont le quinzième jour appartient à la période imposable est pris en compte pour un mois entier. Dans ce cas, la période imposable à l'I.P.P. de l'intéressé n'est (fictivement) pas plus courte que l'année civile (pour autant que l'intéressé reste habitant du Royaume pendant le reste de l'année 2020), et il ne subira donc pas de proratisation (limitation).

Passons alors successivement en revue les différentes catégories de personnes à charge.

f) Enfants à charge fiscalement

Pour l'ex. d'imp. 2020, les enfants à charge donnent droit, conformément à l'article 132, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992, à une majoration de la quotité de revenu exemptée d'impôt : de 1.630 EUR pour un enfant, de 4.210 EUR pour deux enfants, de 9.430 EUR pour trois enfants, de 15.250 EUR pour quatre enfants et pour chaque enfant au-delà du quatrième, chaque fois 5.820 EUR. Les enfants ayant un handicap grave sont comptés pour deux dans le calcul du nombre total d'enfants à charge.

Un montant supplémentaire de 610 EUR (montant de base 325 EUR) est octroyé pour chaque enfant n'ayant pas atteint l'âge de 3 ans au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp., étant entendu que ce supplément ne peut s'ajouter à la réduction pour garde d'enfant visée à l'article 145³⁵ du C.I.R. 1992.

Cela étant, conformément aux articles 136, 140 et 141 du C.I.R. 1992, les enfants ne peuvent être considérés comme étant à charge pour l'ex. d'imp. 2021 qu'à la triple condition :

1. qu'au 1^{er} janvier 2021, ils fassent partie du ménage du contribuable (voir ci-après) ;
2. qu'ils ne soient pas rémunérés par ce même contribuable (voir ci-après) ;
3. qu'en 2020, ils n'aient pas bénéficié personnellement de ressources nettes supérieures à 3.380 EUR (si le contribuable est imposé isolément, ce montant est toutefois porté à 4.880 EUR ou à 6.200 EUR si ces enfants, à charge d'un isolé, sont gravement handicapés) (voir plus loin).

Selon l'administration, faire partie du ménage du contribuable au 1^{er} janvier de l'année dont le millésime désigne l'ex. d'imp. signifie cohabiter d'une manière réelle et permanente. Il est satisfait à cette condition lorsque le contribuable assume en fait la direction du ménage, les personnes cohabitent effectivement avec lui au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp. et que le contribuable a effectivement et régulièrement contribué, pendant la période imposable, aux frais de nourriture, d'habillement, de soins médicaux et autres dépenses personnelles de ces personnes (Com.I.R. 1992, n° 136/6).

Le ménage peut être défini comme la situation de fait caractérisée par la vie commune et la cohabitation sans exclure des interruptions temporaires. Le fait que le séjour n'ait pas compté

une année complète ne change rien à la situation (exemple : des enfants réfugiés arrivés en cours de période).

La deuxième condition, à savoir ne pas être rémunérés par le contribuable signifie que les enfants ne peuvent être considérés comme étant à charge fiscalement s'ils bénéficient de rémunérations constituant en des frais professionnels pour ce dernier.

La troisième condition, celle dite 'de ressources' est examinée au point distinct suivant.

Cela étant, à partir de l'ex. d'imp. 2018, l'article 145 du C.I.R. 1992 (tel que remplacé par la loi du 18 décembre 2016, *M.B.*, 30 décembre 2016) a compliqué un peu plus les choses en ajoutant au dispositif fiscal (d'exclusion en tant que personnes à charge) celui des étudiants-indépendants.

Il stipule que ne sont pas considérées comme étant à charge, non seulement les personnes visées au point 2 ci-dessus (càd rémunérées par ce même contribuable), mais aussi les personnes qui font partie du ménage du contribuable et (...) 2° qui bénéficient en tant qu'étudiants-indépendants visés à l'article 5^{quater} de l'A.R. n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants de rémunérations de dirigeant d'entreprise qui constituent des frais professionnels pour une société, lorsqu'il est satisfait aux deux conditions suivantes :

- a) le contribuable exerce le contrôle dans le sens de l'article 1:14 du CSA sur la société ;
- b) le contribuable est, directement ou indirectement, un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992, de la société.

L'exercice du contrôle sur la société doit être compris dans le sens du pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de la société ou sur l'orientation de sa gestion. Il y a contrôle de droit entre autres lorsque le contribuable détient la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou droits d'associés de la société en cause.

Lorsque le contribuable fait l'objet d'une imposition commune avec son conjoint, il suffit :

- qu'un des deux conjoints séparément ou les deux conjoints ensemble exerce(nt) le contrôle sur la société
 - et que l'un des deux soit dirigeant d'entreprise de cette société
- pour que l'enfant-indépendant ne puisse plus être considéré comme étant à charge.

Toutefois, ceci (à savoir l'exclusion en tant que personne à charge) ne s'applique que si les rémunérations de dirigeant d'entreprise visées excèdent 2.000 EUR et constituent plus de la moitié des revenus imposables, exception faite des rentes alimentaires (voir également le point suivant).

Rappelons que ce montant de 2.000 EUR n'est (curieusement) pas indexé (art. 178, § 5, 3°/1, du C.I.R. 1992).

Enfin, perspectives beaucoup plus dramatiques, l'article 138 du C.I.R. 1992 prévoit [suite à ses modifications successives par les lois des 6 juillet 2004 (*M.B.*, 5 août 2004), 27 décembre 2006 (*M.B.*, 28 décembre 2008) et 22 décembre 2008 (*M.B.*, 29 décembre 2009)] qu'est également considéré comme faisant partie du ménage du contribuable, un enfant du ménage :

- décédé au cours de l'année 2021 qui étaient déjà à charge du contribuable pour l'ex. d'imp. antérieur (soit l'ex. d'imp. 2020) ;
- né et décédé en 2020 ;
- mort-né en 2020 ou perdu à l'occasion d'une fausse couche survenue en 2020 après une grossesse d'au moins 180 jours et,
- disparu ou enlevé en 2020 qui était déjà à charge pour l'ex. d'imp. 2020 et n'avait pas atteint l'âge de 18 ans au 1^{er} janvier 2021 ou qui est né en 2020, à condition qu'au plus tard au 31 décembre 2020, le contribuable ait déclaré la disparition ou l'enlèvement à la police ou déposé une plainte à ce sujet auprès du parquet ou des autorités administratives belges compétentes en matière d'enlèvements d'enfants.

Concernant la notion de prise en charge exclusive ou principale, nous renvoyons à la *L.F.B.* 2016/257, pp. 21 et 22.

g) La condition de ressources

Pour qu'une personne (un enfant ou une autre personne) puisse être considérée comme étant à charge du contribuable, il faut également respecter une condition de ressources (cet enfant ou cette autre personne ne peut pas avoir bénéficié de trop de moyens financiers qui lui sont propres ; il doit être tenu compte de leurs ressources 'nettes' c'est-à-dire leurs ressources brutes diminuées des dépenses ou charges qui ont réellement été exposées pour obtenir ou conserver les ressources, à défaut ces dépenses ou charges sont fixées forfaitairement, et, depuis l'ex. d'imp. 2018, les montants limites des ressources nettes sont limités au prorata de la durée de la période imposable. Voir plus loin pour ces deux points).

Il ne faut pas confondre 'ressources' et 'revenus imposables'. Les ressources (notion spécifique et exclusive pour apprécier si une personne peut être à charge fiscalement) comprennent tous les revenus (imposables ou non) de la personne en question, abstraction faite de certains revenus, primes, allocations, capitaux, rentes et pensions.

A ce sujet, on rappellera que conformément à l'article 143 du C.I.R. 1992, n'entrent notamment pas en compte pour le calcul des ressources brutes des 'enfants' pour l'ex. d'imp. 2021 :

- les allocations familiales, les allocations de naissance et les primes d'adoption légales, ainsi que les bourses d'études et les primes à l'épargne prénuptiale ;
- les rentes alimentaires ou rentes alimentaires complémentaires payées au contribuable après la période imposable à laquelle elles se rapportent, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif (voir également ci-après) ;
- la première tranche de 3.380 EUR du montant des rentes alimentaires visées à l'article 90, alinéa 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992, des pensions de survie accordées aux orphelins dans le secteur public et des rentes d'orphelin, perçues régulièrement en 2020, qui sont attribuées aux enfants (art. 143, 6^o, du C.I.R. 1992) ;
- la première tranche de 2.820 EUR du montant brut des rémunérations perçues en 2020 par des étudiants visés au titre VII de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail (contrat d'occupation d'étudiants) (art. 143, 7^o, du C.I.R. 1992) (voir également plus loin la mesure temporaire COVID-19 adoptée en la matière) ;
- la première tranche de 2.820 EUR du montant brut des rémunérations perçues en 2020 par des apprentis en formation en alternance visés à l'article 1^{er bis} de l'A.R. du 28 novembre

1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (art. 143, 7°, du C.I.R. 1992) ;

- la première tranche de 2.820 EUR de bénéfices, profits et rémunérations de dirigeant d'entreprise produits ou recueillis par des étudiants-indépendants visés à l'article 5^{quater} de l'A.R. n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants (art. 143, 7°, du C.I.R. 1992).

L'administration y a ajouté la somme forfaitaire en faveur des personnes atteintes de malformations congénitales dues à l'ingestion par leur mère pendant la grossesse de médicaments contenant de la thalidomide, accordée en vertu de la loi du 5 mai 2019 (*M.B.*, 16 mai 2019).

Concernant le 3° tiret, ci-dessus, on rappelle que les pensions de survie accordées aux orphelins dans le secteur public et les rentes d'orphelin, qui sont attribuées aux enfants, ont été ajoutés, à partir de l'ex. d'imp. 2018, par la loi du 6 mars 2018 modifiant le C.I.R. 1992 en ce qui concerne les ressources des orphelins (*M.B.*, 15 mars 2018).

On rappelle aussi que pour apprécier les ressources autorisées des personnes à charge, la limite de 3.380 EUR s'applique globalement pour les différentes catégories de ressources prises ensemble (rentes alimentaires et pensions et rentes d'orphelins).

Concernant le 4° tiret, ci-dessus, on rappelle que l'exclusion en tant que 'ressources' ne s'applique par conséquent qu'aux étudiants qui ont un statut de travailleur. Un contrat d'étudiant est toujours établi par écrit. Les contrats de stage et les contrats d'apprentissage ne sont pas visés. Par 'étudiant', on entend non seulement les étudiants de l'enseignement supérieur ou universitaire, mais aussi les étudiants de l'enseignement secondaire (enseignement général, technique et professionnel).

A propos des étudiants, il convient de relever la mesure temporaire suivante.

Pour l'ex. d'imp. 2021, ne sont pas prises en compte pour apprécier la condition de ressources, les rémunérations obtenues par des étudiants sur la base d'un contrat d'étudiant pour les heures de travail prestées au cours du deuxième trimestre 2020 (du 1^{er} avril au 30 juin, indépendamment de la date à laquelle les rémunérations pour ces heures prestées sont payées ou attribuées ; circ. 2020/C/143 du 19 novembre 2020). Dans le cadre des mesures prises pour lutter contre la pandémie de la COVID-19, ces rémunérations d'étudiants ne sont pas prises en compte en tant que ressources (ce qui ne signifie pas qu'elles ne soient pas imposables), quel que soit le secteur dans lequel le travail d'étudiant est presté et quel que soit le moment du paiement (cf. la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 11 juin 2020).

Cette exclusion en tant que ressources a ensuite été étendue et s'applique également aux rémunérations obtenues par les étudiants sur la base d'un contrat d'étudiant pour les heures de travail effectuées au cours du quatrième trimestre 2020 (du 1^{er} octobre au 31 décembre) et du premier trimestre 2021 (du 1^{er} janvier au 31 mars), mais uniquement cette fois dans le secteur de l'enseignement et des soins (tel que visé à l'article 10 de la loi du 4 novembre 2020 portant diverses mesures sociales suite à la pandémie de COVID-19, *M.B.*, 13 novembre 2020) (cf. la loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes, *M.B.*, 30 décembre 2020).

La loi ajoute qu'il en va de même pour les heures prestées par un étudiant en tant qu'intérimaire chez des utilisateurs appartenant au secteur des soins et de l'enseignement pendant la période précitée.

Pour les rémunérations pour du travail étudiant presté au cours des autres trimestres de 2020 (ex. d'imp. 2021), l'exclusion 'normale' comme ressources de 2.820 EUR continue à s'appliquer. Selon l'administration, l'utilisation des mots 'sans préjudice' dans la loi signifie que l'exclusion spécifique (visant les rémunérations de travail étudiant pour les heures prestées lors du deuxième trimestre de 2020) doit être appliquée avant l'exclusion de portée générale visée à l'article 143, 7°, du C.I.R. 1992.

Concernant le 5^e tiret, ci-dessus, l'A.R. du 10 juillet 2017 (*M.B.*, 19 juillet 2017) entré en vigueur le 1^{er} juillet 2017 a instauré une exclusion (à titre de ressources) en faveur des étudiants qui suivent un système d'alternance qui consiste, d'une part, en une formation théorique soit dans un établissement d'enseignement soit dans un organisme de formation créé, subventionné ou agréé par les autorités compétentes et, d'autre part, en une formation pratique en milieu professionnel : s'ils ne bénéficient ni d'allocation de chômage, ni d'allocation d'insertion, pareils étudiants peuvent conclure un 'contrat d'occupation d'étudiants' pour la période durant laquelle ils ne doivent pas suivre un enseignement ou une formation théorique ou être présents en milieu professionnel et, exclusivement, pour des prestations auprès d'un employeur autre que celui auprès duquel ils suivent leur formation pratique en milieu professionnel.

Pour le calcul des ressources, les apprentis en formation en alternance et les étudiants-indépendants sont dès lors traités de la même manière que les étudiants-jobistes (ils sont d'ailleurs pour cette raison tous les trois repris à l'art. 143, 7°, du C.I.R. 1992).

Concernant le 6^e tiret, ci-dessus, la loi du 18 décembre 2016 (*M.B.*, 30 décembre 2016) a instauré un statut social et fiscal spécifique pour l'étudiant-indépendant qui consiste, sur le plan fiscal, à exclure de la notion de 'ressources' les bénéfices, profits et rémunérations de dirigeants d'entreprise (de la 1^{ère} ou de la 2^e catégorie) recueillis par ces personnes à concurrence d'un certain montant (à savoir selon le projet un montant de base de 1.500 EUR à indexer, mais qui est devenu finalement 2.000 EUR non indexé).

Rappelons qu'un contribuable est un 'étudiant-indépendant' si trois conditions sont remplies de manière cumulative (art. 5^{quater} de l'A.R. n° 38 du 27 juillet 1967) :

- l'étudiant doit être âgé d'au moins 18 ans et d'au plus 25 ans ;
- l'étudiant, pour l'année scolaire ou académique, est inscrit à titre principal pour suivre régulièrement des cours dans un établissement d'enseignement belge ou étranger, en vue de l'obtention d'un diplôme qui est reconnu par des autorités compétentes en Belgique ;
- l'étudiant doit exercer une activité professionnelle indépendante pour laquelle il est assujéti au statut social des indépendants en vertu de l'A.R. n° 38 du 27 juillet 1967.

Il doit être signalé que les conjoints-aidants qui bénéficient du « maxi-statut » en matière sociale ne peuvent bénéficier du régime spécifique des étudiants-indépendants.

Pour éviter que la « situation personnelle » de l'étudiant-indépendant ait un impact sur le fait que ses rémunérations de dirigeant d'entreprise provenant de la société parentale constituent

ou non la plus grande partie de ses revenus imposables, les rentes alimentaires perçues par l'étudiant-indépendant ne sont pas prises en considération.

Pour évaluer si le montant maximum de 2.000 EUR est dépassé ou non, il faut également tenir compte du montant brut des rémunérations.

Observons une autre conséquence du statut de l'étudiant-indépendant.

Tout comme c'est déjà le cas pour les bénéficiaires et les profits d'indépendants en activité accessoire, les rémunérations de dirigeant d'entreprise en activité accessoire et les revenus d'étudiant-indépendant ne sont plus pris en considération comme « revenus d'activité » pour l'application du crédit d'impôt pour bas revenus d'activité visé à l'article 289^{ter} du C.I.R. 1992.

Étant donné que l'activité principale d'un étudiant-indépendant consiste à suivre des cours, les revenus de son activité indépendante seront par définition en principe limités. Dès lors, il ne serait pas cohérent d'octroyer à un étudiant-indépendant un crédit d'impôt qui vise à soutenir des indépendants qui n'obtiennent que des revenus limités de leur activité principale.

Cela implique que pour l'application de l'article 289^{ter} du C.I.R. 1992, il y a dorénavant lieu d'exclure des revenus d'activités, l'ensemble des bénéficiaires, profits et rémunérations de dirigeant d'entreprise qui sont considérés comme des revenus :

- d'une activité indépendante exercée à titre accessoire ;
- d'un étudiant-indépendant.

En matière de ressources, ne sont pas non plus pris en compte les revenus perçus par une personne handicapée à concurrence du montant maximal des allocations auquel cette personne pourrait avoir droit, que ces revenus soient obtenus sous la forme d'allocations à charge du Trésor ou sous une autre forme. Il n'y a donc plus lieu de distinguer les allocations proprement dites des autres revenus qui s'y substituent.

Enfin, conformément à l'article 142 du C.I.R. 1992, le montant net des ressources s'entend du montant brut diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés durant la période imposable pour acquérir ou conserver ces ressources.

À défaut d'éléments probants, les frais déductibles sont fixés à 20 % du montant brut desdites ressources. Quand ces ressources sont constituées par des rémunérations de travailleurs ou de profits, les frais déductibles sont au minimum de 470 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (montant de base 250 EUR).

Cadre III : Revenus de biens immobiliers

Le cadre de la déclaration

On se souvient que la Sixième Réforme de l'État a profondément modifié la fiscalité des revenus de biens immobiliers. Aussi, le cadre III de l'ex. d'imp. 2015 en avait-il été profondément impacté (voy. la *L.F.B.* 2015/234, pp. 19 à 23). L'ex. d'imp. 2016 a accueilli le retour à la stabilité et il en est de même pour les ex. d'imp. 2017, 2018, 2019, 2020 et 2021, qui ne subissent plus aucun changement par rapport à l'ex. d'imp. 2015. La version du cadre

III de la déclaration est par ailleurs identique pour les trois Régions.

Dans la déclaration I.P.P. mouture ex. d'imp. 2020, et pour la seconde fois dans celle relative à l'ex. d'imp. 2021, l'administration a toutefois ajouté un avertissement libellé comme suit : « Attention : vous ne devez pas mentionner dans ce cadre III, les revenus des biens immobiliers exonérés, tels que les revenus de votre 'habitation propre' ».

En effet, conformément à l'article 12, § 3, du C.I.R. 1992, le revenu de l'habitation propre est exonéré, sauf à de rares exceptions.

Depuis la Réforme susvisée, on sait qu'en cas de fixation ou de modification du RC, ou en cas de modification de la destination ou de la propriété d'un bien immobilier, le RC doit être exprimé en jours et non plus en mois (cf. art. 9, al. 2 du C.I.R. 1992, modifié par l'art. 10, 2° de la loi du 8 mai 2014).

Bien entendu, rien n'a changé en ce qui concerne le mode de déclaration des revenus immobiliers recueillis par des conjoints ou cohabitants légaux en imposition commune. Les revenus qui sur la base du droit patrimonial, font partie du patrimoine propre d'un des conjoints ou cohabitants légaux, doivent être déclarés en totalité au nom de ce conjoint ou cohabitant légal tandis que tous les autres revenus doivent être déclarés pour moitié par chacun des conjoints ou cohabitants légaux. Étant entendu que le Code fiscal ne déroge pas au droit civil avec pour conséquence que les revenus des biens propres des conjoints qui sont mariés sous le régime légal, font partie du patrimoine commun des conjoints et doivent dès lors être déclarés pour moitié par chacun de ceux-ci.

Autres points d'attention

a) Indexation des revenus cadastraux

L'article 32, § 9, alinéa 1^{er}, de la loi du 28 décembre 1990 (*M.B.*, 29 décembre 1990), a instauré un coefficient spécial d'indexation pour les revenus cadastraux (et pour le montant de l'abattement pour maison d'habitation).

L'indexation automatique des RC est entrée en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 1991 en ce qui concerne le calcul du Pr.I.

En application de l'article 518, alinéa 2, du C.I.R. 1992, le coefficient d'indexation a été fixé en matière d'enrôlement de Pr.I. pour l'ex. d'imp. 2020 à 1,8492. C'est le coefficient qui s'applique à l'I.P.P. pour l'ex. d'imp. 2021.

b) Revalorisation et loyers requalifiés

En ce qui concerne les revenus belges (rubrique A), la sous-rubrique 5 « *Immeubles donnés en location dans des circonstances autres que celles évoquées aux n^{os} 2 à 4 ci-avant* » vise notamment l'hypothèse du dirigeant d'entreprise qui donne un immeuble bâti en location à la société dans laquelle il est dirigeant d'entreprise de la 1^{ère} catégorie et qui doit déclarer une partie du loyer et des avantages locatifs qu'il a perçus à titre de rémunération de dirigeant d'entreprise (au cadre XVI, rubrique 2, codes *401).

Ne doit donc figurer au cadre III de la déclaration, parmi les revenus immobiliers, comme loyer brut, que la différence entre le loyer brut total et la quotité de celui-ci qui doit être considérée comme une rémunération.

À cet égard, l'A.R. du 15 mars 2020 (*M.B.*, 23 mars 2020) modifiant l'A.R. du C.I.R. 1992, en ce qui concerne le coefficient de revalorisation pour les revenus cadastraux qui doit être pris en considération pour la détermination de certains revenus de biens immobiliers et des revenus professionnels des dirigeants d'entreprise, a fixé ce coefficient à 4,60 pour l'ex. d'imp. 2021 (4,57 pour l'ex. d'imp. 2020, 4,47 pour l'ex. d'imp. 2019, 4,39 pour l'ex. d'imp. 2018 et 4,31 pour l'ex. d'imp. 2017).

Ce coefficient influence, d'une part, le forfait pour charges de 40 % applicable aux immeubles bâtis qui est plafonné à 2/3 du revenu cadastral revalorisé. Il ne peut donc être supérieur, pour l'ex. d'imp. 2021, à 2/3 de 4,60 (soit 3,067) fois le RC (non indexé).

Ce coefficient permet, d'autre part, de déterminer le montant à partir duquel le revenu locatif des dirigeants d'entreprise (de la première sous-catégorie) doit être requalifié en revenu professionnel (le cas de personnes physiques qui exercent la fonction d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, ou une fonction analogue ; art. 32 du C.I.R. 1992).

Il y a en effet requalification dans la mesure où le loyer est supérieur à 5/3 du revenu cadastral revalorisé. Le coefficient de revalorisation étant fixé à 4,60 pour l'ex. d'imp. 2021, la requalification s'applique dès que le revenu locatif excède 7,67 fois le RC (non indexé) (car $4,60 \times 5/3 = 7,667$).

c) Avantages locatifs

En vertu de l'article 7, § 1^{er}, c), du C.I.R. 1992, le bailleur d'un bien immobilier donné en location à des fins professionnelles est imposé sur le montant total du loyer et des avantages locatifs. Par avantages locatifs, on entend, selon l'administration, les charges de toute espèce imposées au locataire par et au profit du propriétaire ainsi que les prestations imposées au preneur bien qu'elles incombent normalement au bailleur (Com.I.R. 1992, n° 13/5).

La jurisprudence majoritaire considère qu'il est indispensable que l'occupant des lieux ait l'obligation juridique d'entreprendre les travaux à la base des supposés avantages. La jurisprudence estime que le propriétaire ne peut être imposé sur la valeur des travaux de rénovation que s'il est établi que le locataire avait l'obligation contractuelle de réaliser les travaux en question et que le propriétaire avait également le droit d'en exiger l'exécution.

En application de ces principes, le prix de revient de travaux d'amélioration et de rafraîchissement effectués volontairement par le locataire ne constitue pas un avantage imposable, puisque ce dernier n'était pas tenu de les exécuter au bénéfice du bailleur.

d) Bien immobilier situé à l'étranger

Rappelons les principes (encore applicables pour l'ex. d'imp. 2021).

À l'IPP, le revenu imposable d'un immeuble situé en Belgique qui n'est pas donné en location (et qui n'est pas l'habitation propre du contribuable) est déterminé sur la base du RC (indexé

et majoré de 40 %) ; (art. 7, § 1^{er}, 1^o a), du C.I.R. 1992). Ce même RC sert également de point de départ pour déterminer la base imposable dans deux cas où l'immeuble (situé en Belgique) est donné en location (autrement dit, on ne tient pas compte, dans ces cas, du revenu locatif réel). Tel est le cas, tout d'abord, lorsqu'un immeuble est donné en location à une personne physique qui n'affecte le bien ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle. Tel est ensuite également le cas lorsqu'un immeuble est donné en location à une personne morale (qui n'est pas une société, par exemple une 'véritable' ASBL) en vue de le mettre à disposition d'une personne physique pour occupation exclusivement à des fins d'habitation, ou de plusieurs personnes physiques pour occupation conjointement et exclusivement à des fins d'habitation (art. 7, § 1^{er}, 2^o, a) et b) *bis*, du C.I.R. 1992).

Pour les immeubles situés à l'étranger appartenant à des habitants du Royaume, la situation est différente. À l'I.P.P., le revenu imposable d'un immeuble non donné en location (qui n'est pas l'habitation propre) est déterminé sur la base de sa valeur locative (art. 7, § 1^{er}, 1^o, b), du C.I.R. 1992). S'il s'agit en revanche d'un immeuble donné en location, il faut toujours se baser sur le montant total du loyer et des avantages locatifs (art. 7, § 1^{er}, 2^o, d), du C.I.R. 1992). Rappelons que dans le cas d'un bien immobilier situé dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une CPDI, c'est en principe 'l'exonération avec réserve de progressivité' qui s'applique : dans ce cas, le revenu immobilier est certes exonéré d'impôt en Belgique, mais il doit néanmoins être déclaré pour déterminer le taux de l'impôt des personnes physiques applicable aux autres revenus (non exonérés).

En résumé, s'agissant des biens immobiliers situés à l'étranger, il est tenu compte soit du revenu locatif réellement perçu si le bien est donné en location (et ce, quelle que soit la qualité du locataire, donc même s'il s'agit p.ex. d'une personne physique qui utilise le bien uniquement à des fins privées), soit de la valeur locative (en ce qui concerne les immeubles non donnés en location).

En revanche, dans les trois situations précitées (pas de location, location à des particuliers, location à des ASBL, etc., en vue d'une mise à disposition à un ou plusieurs particuliers), s'il s'agit d'immeubles situés en Belgique, on utilise toujours un revenu forfaitaire : le RC (indexé et majoré de 40 %). Or, pour certains, le bât blesse dans la mesure où ce RC est généralement inférieur - mais pas toujours ne leur en déplaît - à la 'valeur locative' ou au 'loyer réellement perçu'.

Après déduction des impôts étrangers, une déduction forfaitaire à titre de frais est encore appliquée (40 % pour les biens immeubles bâtis et 10 % pour les biens immeubles non-bâtis), pour tenir compte des frais d'entretien et de réparation (art. 13 du C.I.R. 1992).

Cela étant, la loi du 12 février 2021 instaure également une nouvelle obligation pour les contribuables auxquels elle impose d'effectuer une déclaration auprès de l'administration générale de la documentation patrimoniale. Cette déclaration doit être faite spontanément pour le 31 décembre 2021 au plus tard par les contribuables qui sont propriétaires d'un bien au 31 décembre 2020. Pour les immeubles situés à l'étranger acquis ou cédés à compter du 1^{er} janvier 2021, le délai pour effectuer la déclaration est de quatre mois.

A noter que jusqu'à présent, les impôts étrangers étaient déduits de la valeur locative brute ou du loyer perçu. Avec la réforme, les impôts étrangers ne pourront plus être déduits, car le législateur considère qu'ils sont compris dans le forfait de frais de 40 %.

Rappelons enfin que la sanction prévue en cas de non-déclaration est une amende administrative qui varie entre 250 et 3.000 EUR (art. 445, § 5, du C.I.R. 1992). Cette sanction est également prévue en cas de non déclaration de travaux réalisés dans un immeuble situé en Belgique par exemple. La sanction a donc augmenté de manière particulièrement considérable.

Cadre IV : Traitements, salaires, allocations de chômage, etc.

Le cadre de la déclaration

Avec ses 158 codes (soit 4 codes de plus par rapport à la formule de l'ex. d'imp. précédent), ce cadre intitulé « Traitements, salaires, allocations de chômage, indemnités légales de maladie-invalidité, revenus de remplacement et allocations de chômage avec complément d'entreprise » reste le plus imposant de la déclaration et monopolise 2 pages et demi du document préparatoire.

Outre les traditionnelles adaptations de millésimes, une modification et une seule saute aux yeux à la comparaison de ce cadre pour l'ex. d'imp. 2021 par rapport à celui de l'année dernière : c'est l'introduction d'une nouvelle rubrique 11 « Rémunérations pour heures supplémentaires volontaires prestées du 1.4 au 30.6.2020 inclus chez des employeurs des secteurs critiques et/ou du 1.10 au 31.12.2020 inclus chez des employeurs des secteurs cruciaux dans la lutte contre la pandémie de COVID-19, qui entrent en ligne de compte pour l'exonération », avec indication, d'une part, des rémunérations en question (nouveaux codes *306) et d'autre part, du nombre d'heures supplémentaires payées en 2020 (nouveaux codes *307).

Cette mesure a été introduite dans le cadre de la lutte contre le coronavirus et instaure l'exonération fiscale des rémunérations relatives à 120 heures supplémentaires volontaires additionnelles prestées du 1^{er} avril 2020 au 30 juin 2020 inclus chez des employeurs des secteurs 'critiques' et/ou du 1^{er} octobre 2020 au 31 décembre 2020 inclus chez des employeurs des secteurs 'cruciaux' (sachant que le contingent de 120 heures supplémentaires volontaires vaut pour les deux trimestres confondus; en d'autres termes, pour vérifier si le contingent a été dépassé, les heures supplémentaires volontaires additionnelles prestées durant le deuxième trimestre de 2020 doivent être additionnées aux heures supplémentaires volontaires additionnelles prestées au quatrième trimestre de 2020).

Points d'attention : les sommes non imposables

a) Titres-repas

Depuis le 1^{er} janvier 2016, l'exonération susvisée n'est plus accordée que pour les titres-repas électroniques (A.R. du 29 juin 2014, *M.B.*, 24 juillet 2014).

Permettons-nous de rappeler les conditions d'exonération :

- l'intervention de l'employeur ou l'entreprise est passée à maximum de 6,91 EUR par titre-repas électronique (montant de base 5,91 EUR) à partir du 1^{er} janvier 2016 (cf. la loi du 6 décembre 2015, *M.B.*, 17 décembre 2015) ;
- l'intervention du travailleur ou dirigeant d'entreprise est de maximum 1,09 EUR par titre-

- repas électronique (ces deux montants ne sont pas indexés et sont inchangés depuis) ;
- le titre-repas électronique n'est pas accordé en remplacement de salaire, primes, ATN ou autre indemnité imposable (mais le remplacement d'un avantage exonéré par un autre avantage exonéré ne pose pas de problème pour le fisc ; circ. Ci.RH.242/614.292 du 19 mars 2012) ;
- l'octroi du titre-repas électronique doit être prévu par une CCT, ou, si la conclusion d'une CCT n'est pas possible, par une convention individuelle écrite étant entendu que, dans une entreprise occupant des travailleurs, le même règlement doit s'appliquer tant aux dirigeants d'entreprise qu'aux travailleurs ;
- le nombre de titre-repas électroniques octroyés doit être égal au nombre de journées de travail effectivement fournies (par le travailleur ou le dirigeant d'entreprise). Un jour où des heures supplémentaires sont récupérées (jour compensatoire) ne peut pas être assimilé à un jour de travail effectif.

En revanche, lorsqu'un travailleur est en télétravail, il n'est pas privé de son droit au titre-repas. En effet, la loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable (*M.B.*, 15 mars 2017, trad. allemande, *M.B.*, 21 décembre 2017) précise en son article 25, § 1^{er}, que « le télétravailleur occasionnel bénéficie des mêmes droits en matière de conditions de travail et est soumis à une charge de travail et à des normes de prestation équivalentes à celles des travailleurs comparables occupés dans les locaux de l'employeur ». Il conserve par conséquent les mêmes droits individuels et collectifs que ses collègues travaillant au sein de l'entreprise, que ce soit en termes de rémunération, de politique d'évaluation, de formation professionnelle ou d'avantages sociaux (dont les titres-repas) ;

- les titre-repas électroniques doivent être nominatifs. Cette condition est réputée remplie si les données concernant l'attribution du chèque apparaissent sur le compte individuel du travailleur (ou du dirigeant d'entreprise) ;
- le titre-repas électronique doit mentionner clairement que sa validité est limitée à douze mois [cette durée qui était limitée initialement à trois mois a été portée à un an à partir du 11 août 2013 (loi du 14 avril 2013, *M.B.*, 1^{er} août 2013)] (voir également ci-après) ;
- les titres-repas électroniques ne peuvent être acceptés qu'en paiement d'un repas ou pour l'achat d'aliments prêts à la consommation.

Notons encore que les titres-repas accordés aux travailleurs salariés ne sont pas considérés comme de la rémunération soumise aux cotisations sociales à condition (notamment) que l'intervention patronale n'excède pas un montant de 6,91 EUR par titre-repas (montant également porté à 6,91 EUR à partir du 1^{er} janvier 2016 par un A.R. (aspect social) du 26 mai 2015, *M.B.*, 8 juin 2015).

Concernant la condition reprise au 7^e et avant-dernier tiret ci-dessus, il convient de signaler qu'en raison de la crise sanitaire liée à la pandémie de la COVID-19, la période de validité des titres-repas électroniques qui expire entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020 et entre le 1^{er} novembre 2020 et le 31 mars 2021 est prolongée de six mois (loi du 20 décembre 2020 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 30 décembre 2020 et A.R. du 22 décembre 2020 modifiant l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs visant à prolonger la durée de validité des titres-repas, des éco-chèques, des chèques-cadeaux et des chèques-sport/culture en raison de la pandémie COVID-19, *M.B.*, 29 décembre 2020). La durée de validité des titres-repas expirant en mai et juin 2020 qui a été renouvelée pour six mois peut être renouvelée pour six mois supplémentaires.

b) Avantages non récurrents liés aux résultats

Ces avantages se mentionnent dans la rubrique A.8. du cadre IV, en regard des codes *242 (avantages ordinaires) et *243 (arriérés).

C'est la loi du 21 décembre 2007 relative à l'exécution de l'accord interprofessionnel 2007-2008 (*M.B.*, 3 décembre 2007) qui a créé le cadre légal pour l'attribution d'avantages non-récurrents liés aux résultats. Ce système est applicable à partir du 1^{er} janvier 2008 (ex. d'imp. 2009). Il prévoit une exonération pour les bénéficiaires qui est inscrite à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 24^o, du C.I.R. 1992. Le système a été modifié à de nombreuses reprises depuis.

Les avantages non récurrents liés aux résultats sont des avantages liés aux résultats collectifs fixés sur la base de critères objectifs.

« Collectifs » signifie que ces avantages doivent être liés aux résultats recueillis (collectivement) par une entreprise, un groupe d'entreprises ou un groupe bien défini de travailleurs, sans discrimination au sein de celui-ci (art. 15 de la CCT n° 90).

Les avantages doivent dépendre de la réalisation d'objectifs clairement mesurables et vérifiables, qui ne peuvent donc pas être individuels, et dont la réalisation est incertaine au moment de l'introduction d'un système d'avantages liés aux résultats.

De tels avantages doivent être instaurés soit par une convention collective de travail ou, pour les travailleurs pour lesquels il n'existe pas de délégation syndicale, au choix de l'employeur, soit par le biais d'une convention collective de travail, soit par un acte d'adhésion.

Les objectifs à atteindre ne doivent pas nécessairement porter sur les chiffres d'affaires, de vente ou de production. Un bonus est aussi possible pour la réduction du nombre des accidents du travail ou l'absentéisme dans l'entreprise ou pour l'obtention d'une norme ISO ; les objectifs ne peuvent cependant pas porter sur le cours des actions de l'entreprise (art. 10 de la CCT n° 90).

Le système des avantages non récurrents liés aux résultats ne peut pas être introduit dans le but de remplacer ou de convertir des rémunérations, primes, avantages en nature ou généralement quelconques, qu'ils soient assujettis ou non aux cotisations à la sécurité sociale.

Ajoutons que les avantages non-récurrents liés aux résultats doivent être payés en espèces. Des avantages accordés en nature ne sont donc pas pris en considération pour l'exemption d'impôt visée à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 24^o, du C.I.R. 1992.

Les avantages non récurrents sont soumis à une cotisation patronale spéciale de sécurité sociale de 33 % et, depuis le 1^{er} janvier 2013, à une cotisation de solidarité de 13,07 %. L'exonération à l'I.P.P. est subordonnée notamment à la condition que les avantages soient effectivement soumis à la cotisation (patronale) de sécurité sociale (déductible dans le chef de l'employeur comme frais professionnels - art. 52, 3^o, d, du C.I.R. 1992 - tout comme les avantages eux-mêmes) et à la cotisation de solidarité à charge du travailleur.

Comme indiqué plus avant, les avantages non récurrents liés aux résultats visés ci-avant sont,

en effet, sous certaines conditions, exonérés d'impôt dans le chef du bénéficiaire à concurrence d'un montant maximum de 2.756 EUR (montant à indexer) (art. 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 24^o, du C.I.R. 1992).

Depuis l'ex. d'imp. 2020 et la répartition obligatoire, l'administration applique automatiquement l'exonération (avec éventuellement répartition proportionnelle).

Rappelons que seul le montant des avantages qui excède le plafond de 2.968 EUR est imposable pour l'ex. d'imp. 2021 (ce n'est pas une règle du « tout ou rien »).

Ce montant n'est pas visé par la règle de limitation de certains avantages lorsque la période imposable du contribuable ne correspond pas à une année civile complète pour une cause autre que le décès.

c) Interventions de l'employeur dans l'achat d'un PC privé

Ce régime d'exonération a été profondément remanié par la loi du 6 mai 2009 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 19 mai 2009) sur trois points : (i) l'employeur ne doit plus établir de plan PC privé organisé, (ii) le montant de l'intervention exonérée est fortement abaissé et (iii) le champ d'application de l'exonération est limité.

Le nouveau système qui en découle, applicable depuis l'ex. 2010, est toujours celui qui s'applique à l'heure actuelle. Ainsi, l'intervention patronale n'est exonérée que pour un montant de maximum 910 EUR (pour l'ex. d'imp. 2021) dans le prix d'acquisition qui est payé par le travailleur pour l'achat à l'état neuf d'un micro-ordinateur (PC) que ce soit ou non avec périphériques, de la connexion et/ou de l'abonnement internet, à la condition que la rémunération annuelle brute imposable du travailleur ne dépasse pas 35.760 EUR (pour l'ex. d'imp. 2021) (cf. art. 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 17^o, du C.I.R. 1992). Il s'agit du total des rémunérations imposables du travailleur mentionné au code *250.

La rubrique A.9 est destinée à la mention des interventions de l'employeur dans l'achat à l'état neuf d'un PC privé avec périphériques, connexion internet et abonnement internet éventuels.

En codes *240, se mentionne le montant total des interventions de l'espèce.

Outre le respect des conditions précitées, l'intervention de l'employeur peut être totalement ou partiellement exonérée (et cette exonération se mentionne en regard des codes *241) que si l'employeur n'a jamais été lui-même, à aucun moment, le propriétaire du matos.

À noter que la limitation des avantages en proportion de la durée de la période imposable (art. 129¹ inséré dans le C.I.R. 1992 par la loi-programme du 25 décembre 2017, *M.B.*, 29 décembre 2017) s'applique à cette exonération.

Rappelons aussi que le contribuable n'a droit à une exonération pour l'achat d'un PC et de périphériques qu'une seule fois par période de trois ans, de sorte que s'il a obtenu un tel avantage pour l'un de ces éléments pour l'ex. d'imp. 2019 ou pour l'ex. d'imp. 2020, il ne peut pas revendiquer d'exonération pour ces éléments dans la déclaration de l'ex. d'imp. 2021.

L'administration a décidé de limiter **strictement** la notion de périphérique à : un moniteur, un clavier, une souris, souris de pied, un pavé tactile ou une boule de commande, une imprimante, un scanner, des enceintes ne fonctionnant pas de manière autonome, une webcam, une mémoire externe, y compris l'appareil pour la lecture d'un support optique ou l'écriture sur celui-ci, un casque téléphonique et les appareils spécifiques dont les personnes ayant un handicap ont besoin pour pouvoir travailler aisément avec un pc (à savoir, par exemple, un afficheur braille, une imprimante braille, un logiciel d'agrandissement, un logiciel de reconnaissance de texte et un logiciel de reconnaissance vocale).

Cette énumération limitative est applicable aux interventions d'employeur payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2018.

d) Indemnités pour activité de volontariat/bénévolat

- **Généralités - volontaires/bénévoles 'ordinaires'**

Les travailleurs volontaires qui fournissent des prestations non rémunérées ne sont pas liés par un contrat de travail, la rémunération faisant défaut. Le statut de ces volontaires est réglé par la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires.

La loi précitée est applicable à l'activité qu'une personne physique exerce sans rétribution ni obligation au profit d'une (ou de plusieurs) autre(s) personne(s), d'un groupe ou d'une organisation ou encore de la collectivité dans son ensemble. Le volontariat doit être mis sur pied par une organisation (en dehors du cadre familial ou privé de la personne concernée), c'est-à-dire, par une personne morale de droit public ou privé sans but lucratif ou par une association de fait (à savoir, toute association dépourvue de la personnalité juridique et composée de deux ou plusieurs personnes qui organisent, de commun accord, une activité en vue de réaliser un objectif désintéressé, excluant toute répartition de bénéfices entre ses membres et administrateurs, et qui exercent un contrôle direct sur le fonctionnement de l'association).

Le volontariat ne peut pas être une activité exercée par la même personne et pour la même organisation dans le cadre d'un contrat de travail, d'un contrat de services ou d'une désignation statutaire. Autrement dit, une personne ayant une telle relation professionnelle avec une 'organisation' peut certes exercer une activité bénévole (au sens de la loi) pour celle-ci, mais il ne peut pas s'agir de la même activité que celle pour laquelle elle a été engagée.

Cette interdiction de cumul vise également l'activité qui est exercée pour la même organisation dans le cadre d'une désignation statutaire.

Cette loi n'a pas de caractère fiscal explicite. Elle rejoint toutefois le régime que l'administration a élaboré sur le plan fiscal à l'égard du volontariat dans sa circulaire (de base) n° Ci.RH. 241/509.803 du 5 mars 1999, consacrée au bénévolat (devenu volontariat suite à la loi précitée) dans le secteur sportif et socioculturel (étant entendu qu'un régime spécifique s'applique à certains volontaires dans le secteur sportif). Cette circulaire reprend en effet exactement les mêmes plafonds en ce qui concerne les indemnités forfaitaires pour frais.

Le caractère non rémunéré du volontariat n'empêche pas que le volontaire puisse être

indemnisé des frais qu'il a supportés pour l'organisation. Le volontaire n'est pas tenu de prouver la réalité et le montant de ces frais, pour autant que le montant total des indemnités perçues n'excède pas certains plafonds.

Dans ce cadre, les montants limites des indemnités non imposables qui sont applicables pour l'ex. d'imp. 2021 (année 2020) s'élèvent à 34,71 EUR par jour et à 1.388,40 EUR pour l'année. Ces montants sont donc inchangés par rapport à l'année 2019. Ces montants sont majorés pour certaines catégories de volontaires (voir plus loin).

Si l'un des plafonds précités est dépassé au cours de l'année 2020, tous les revenus qui proviennent de l'activité bénévole pendant la même année, doivent être intégralement considérés comme des revenus imposables. Dans ce cas, selon l'administration, ces indemnités peuvent être uniquement considérées comme un remboursement non imposable de dépenses propres au club, à la fédération, à l'association, à l'institution ou à l'autorité publique, pour autant que la double preuve suivante soit rapportée :

- l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui sont propres au club, à la fédération, à l'association, à l'institution ou à l'autorité publique ;
- cette indemnité a été effectivement consacrée à de tels frais.

Une personne qui a une relation professionnelle avec une organisation, peut exercer pour cette même organisation une activité bénévole, à condition que cela concerne d'autres activités que celles pour lesquelles elle a été engagée. Les deux types d'activités (celles qui sont rémunérées et celles exercées en tant que bénévole) doivent donc être clairement distinctes.

• **Plafond de défraiement majoré pour certaines catégories de volontaires**

L'A.R. du 20 décembre 2018 relevant le plafond annuel de défraiement, déterminé à l'article 10, alinéa 1^{er}, de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, pour certaines catégories de volontaires (*M.B.*, 28 décembre 2018) a habilité le Roi à relever le plafond annuel (et lui seul) pour les catégories de volontaires suivantes :

- entraîneur sportif, professeur de sport, coach sportif, coordinateur des sports pour les jeunes, arbitre sportif, membre du jury, steward, responsable du terrain, signaleur aux compétitions sportives ;
- garde de nuit, impliquant de dormir chez des personnes ayant besoin d'aide, et garde de jour de ces personnes, selon les modalités et critères de qualité à élaborer par chaque Communauté ;
- le transport non urgent de patients couchés : le transport de patients couchés, depuis, vers et entre hôpitaux ou des sites d'hôpitaux, qui ne relève pas du champ d'application de la loi du 8 juillet 1964 relative à l'aide médicale urgente et selon les modalités et critères de qualité à élaborer par chaque Communauté.

Le plafond annuel a ainsi été porté de 991,57 EUR à 1.821,10 EUR avant indexation (soit après indexation pour 2019 de 1.388,40 EUR à 2.549,90 EUR. Ce plafond de 2.549,90 EUR reste inchangé pour l'ex. d'imp. 2021.

Le plafond journalier reste quant à lui à nouveau inchangé.

On attire l'attention sur le fait que par l'A.R. du 28 août 2020 (*M.B.*, 8 septembre 2020), le Roi a ouvert le droit à ce plafond annuel majoré pour une quatrième catégorie de volontaires. Il s'agit des volontaires qui ont été effectivement déployés dans les entreprises, associations et

services des secteurs cruciaux et les services essentiels visés à l'annexe à l'A.M. du 30 juin 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, pour des activités liées à la gestion de la crise de la COVID-19, pendant la période s'étendant du 18 mars 2020 au 17 mai 2020 inclus. L'A.R. produit ses effets le 1^{er} janvier 2020 et cesse d'être en vigueur le 31 décembre 2020.

Concrètement, lorsqu'une personne a été active en tant que volontaire pendant la période du 18 mars 2020 au 17 mai 2020 inclus dans un ou plusieurs des entreprises, associations ou services visés, le montant annuel majoré de 2.549,90 EUR lui est applicable pour l'année 2020. Mais le montant maximal par jour reste lui fixé à 34,71 EUR.

Toutefois, en prenant en compte une aussi courte période, l'administration espérait visiblement que la crise en question serait rapidement un mauvais souvenir. Il n'en fut rien. Aussi, par l'A.R. du 28 décembre 2020 (*M.B.*, 31 décembre 2020), le Roi a poursuivi sur la même voie en ajoutant une cinquième catégorie de bénévoles ayant droit au plafond annuel majoré.

Il s'agit :

- des volontaires qui ont été effectivement déployés dans les entreprises, associations et services qui sont nécessaires à la protection des besoins vitaux de la Nation et des besoins de la population visés à l'annexe à l'A.M. du 28 octobre 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, pour des activités liées à la gestion de la crise de la COVID-19, pendant le quatrième trimestre 2020 (cette extension produit ses effets le 1^{er} janvier 2020 et cesse d'être en vigueur le 31 décembre 2020) et
- des volontaires qui ont été effectivement déployés dans les entreprises, associations et services précités, pour des activités liées à la gestion de la crise de la COVID-19, pendant le premier trimestre 2021 (cette extension produit ses effets le 1^{er} janvier 2021 et cesse d'être en vigueur le 31 décembre 2021).

Concrètement, lorsqu'une personne a été active en tant que volontaire pendant le 1^{er} trimestre 2021 dans un ou plusieurs de ces entreprises, associations ou services, le montant annuel majoré de 2.600,90 EUR lui est applicable pour l'année 2021. Mais le montant maximal par jour reste lui fixé à 35,41 EUR.

Le relèvement temporaire du plafond annuel de défraiement visé ci-avant pour certains bénévoles qui ont été effectivement déployés pour des activités dans le cadre de la gestion de la crise du COVID-19 (nouvelles 4^e et 5^e catégories), est également appliqué sur le plan fiscal.

On relèvera que l'augmentation du plafond (pour les 3 premières catégories) n'est pas applicable dans deux hypothèses (il n'a rien été précisé à ce propos pour les 2 nouvelles catégories récemment ajoutées) :

- aux volontaires qui, au cours de la période, qu'il ou elle fait du travail volontaire comme visé dans la loi du 3 juillet 2005 précitée, assume une fonction pour la même organisation en tant que travailleur associatif (au sens de la loi du 18 juillet 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale) ;
- aux volontaires qui, au cours de la période, qu'il ou elle fait du travail volontaire comme visé dans de la loi du 3 juillet 2005 précitée, perçoit une allocation de sécurité sociale ou d'aide sociale.

e) Bourses de doctorat

Depuis l'ex. d'imp. 1996 (année de revenus 1995), les bourses de doctorat octroyées par les universités et les établissements scientifiques fédéraux à des chercheurs affectés exclusivement à la recherche en dehors d'un contrat de travail et respectant un grand nombre de conditions, sont exonérées d'impôt.

Cette exonération est soumise aux conditions cumulatives suivantes :

1. la bourse ne peut pas représenter la rémunération imposable pour des prestations effectuées à la demande de l'université, de l'établissement scientifique fédéral ou d'un tiers (elle doit donc avoir un caractère gratuit) ;
2. la bourse ne peut pas excéder annuellement le montant net de la rémunération allouée au personnel scientifique de même âge et de même qualification (même diplôme) que le bénéficiaire de la bourse ;
3. la bourse ne peut pas être attribuée à une personne qui, avant le début de la préparation de son doctorat, a exercé pour l'université ou l'établissement scientifique fédéral des activités dans le cadre d'un ou de plusieurs contrats d'assistant dont la durée totale cumulée dépasse une année (365 jours). Toute autre activité rémunérée exercée antérieurement est autorisée. L'exonération est toutefois refusée lorsque la bourse de doctorat se substitue à un contrat de travail ;
4. le doctorant doit être affecté exclusivement à la recherche, en dehors d'un contrat de travail. Le doctorant ne peut en principe exercer une quelconque activité d'encadrement, sauf la surveillance et la supervision des travaux pratiques pour les étudiants de deuxième cycle à concurrence de quatre heures par semaine au maximum.
L'exonération reste toutefois maintenue si une autre activité est exercée qui n'a pas de lien avec les activités de recherche exercées en tant que doctorant, comme le fait p. ex. de siéger dans un conseil communal, se produire comme artiste indépendant, être footballeur rétribué, avoir une activité de serveur ;
5. l'exonération d'impôt n'est accordée, au bénéficiaire de la bourse en question, que pour 48 mois entiers au maximum, consécutifs ou non. Les mois ne doivent pas nécessairement correspondre aux mois civils et un mois est assimilé à 30 jours ;
6. l'exonération ne peut être accordée qu'une seule fois dans le chef de la même personne (même si l'étudiant devait accéder à plusieurs doctorats en passant par différentes institutions).

Les bourses de doctorat fiscalement exonérées ne doivent pas être justifiées par des fiches 281.10. Les éventuelles avances retenues mensuellement sur la cotisation spéciale de sécurité sociale restent bien imputables via la déclaration à l'I.P.P.

Cela étant, par la circulaire 2021/C/34 du 9 avril 2021 l'administration 'explique' la non-imposabilité des bourses de doctorat octroyées à des doctorants médecins spécialistes en formation qui ont été temporairement mobilisés dans les hôpitaux pour la lutte contre le coronavirus et reçoivent de ce fait une intervention financière.

Cette intervention financière consiste en :

- une indemnité forfaitaire brute de 250 EUR par mois pour la période de mars, avril, mai et juin 2020 (A.R. du 30 octobre 2020 fixant les modalités d'octroi d'une intervention financière fédérale exceptionnelle aux hôpitaux dans le cadre de l'épidémie de

- coronavirus COVID-19, *M.B.*, 12 novembre 2020) ;
- la prime exceptionnelle d'encouragement pour le personnel hospitalier de 985 EUR brut pour la période de référence du 1^{er} septembre 2020 au 30 novembre 2020 inclus (A.R. du 14 décembre 2020 modifiant l'A.R. du 25 avril 2002 relatif à la fixation et à la liquidation du budget des moyens financiers des hôpitaux, *M.B.*, 24 décembre 2020).

Pour les doctorants médecins spécialistes en formation la question était de savoir si la non-imposabilité de leur bourse de doctorat était compromise ou non en raison de cette activité et de l'intervention financière susvisée.

En ce qui concerne les conditions relatives à la non-imposabilité des bourses de doctorat, il doit être fait une distinction entre :

- d'une part, les bourses de doctorat octroyées par les universités et les établissements scientifiques fédéraux qu'ils financent avec leurs moyens propres ;
- et d'autre part, les bourses de doctorat octroyées par des établissements scientifiques qui ne sont pas des établissements scientifiques fédéraux ; il s'agit ici par exemple des bourses de doctorat octroyées dans le cadre d'un mandat d'aspirant FWO ou d'aspirant FRS-FNRS.

Pour les bourses de doctorat que les universités et les établissements scientifiques fédéraux financent avec leurs moyens propres (1^{er} tiret), une des conditions parmi d'autres pour que cette bourse de doctorat ne soit pas imposable est que le boursier doctorant doit être affecté exclusivement à la recherche, en dehors d'un contrat de travail (condition 4 de la circulaire Ci.RH.241/467.677 du 8 octobre 2002).

Outre le fait que l'activité de recherche doit être exercée en dehors d'un contrat de travail, il ne peut être admis que l'étudiant exerce, parallèlement à cette activité, une quelconque activité d'encadrement ou autre, rémunérée ou non par l'université, l'établissement scientifique fédéral ou un tiers et ce, quel que soit l'horaire.

Il est cependant admis que les étudiants boursiers en cours de doctorat puissent se consacrer à la surveillance et la supervision des travaux pratiques pour les étudiants de deuxième cycle. Ces travaux font, en effet, partie intégrante de leur formation à la recherche. De telles prestations seront toutefois limitées à quatre heures par semaine au maximum.

En ce qui concerne les bourses de doctorat octroyées par des établissements scientifiques qui ne sont pas des établissements scientifiques fédéraux (2^e tiret plus avant), ces bourses de doctorat ne tombent pas dans le champ d'application des circulaires précitées relatives aux conditions de non-imposabilité des bourses de doctorat.

En effet, ces circulaires et les conditions qui y sont reprises ne s'appliquent exclusivement qu'aux bourses de doctorat que les universités et les établissements scientifiques fédéraux financent avec leurs moyens propres.

Cela signifie concrètement que les bourses de doctorat octroyées par exemple dans le cadre d'un mandat d'aspirant FWO ou d'aspirant FRS-FNRS ne doivent pas répondre aux conditions fixées dans les circulaires précitées pour que ces bourses ne soient pas imposables.

Pour de telles bourses de doctorat, les conditions suivantes s'appliquent pour qu'elles ne soient pas imposables :

- les bourses de doctorat ne peuvent pas directement ou indirectement être en lien avec une activité professionnelle ;

- les bourses de doctorat ne peuvent pas rémunérer des prestations effectuées ;
- les bourses de doctorat sont octroyées aux étudiants pour leur permettre de perfectionner leur formation (Com.I.R. 1992, n° 38/37-39).

Lorsque ces bourses de doctorat répondent à ces conditions, elles ne peuvent être considérées ni comme un revenu professionnel, ni comme un revenu divers visé à l'article 90, alinéa 1^{er}, 2°, du C.I.R. 1992 et tombent par conséquent en dehors du champ d'application des impôts sur les revenus.

Concrètement, et contrairement à ce qui s'applique aux bourses de doctorat que les universités et les établissements scientifiques fédéraux financent avec leurs moyens propres, cela signifie entre autres que lorsque, par exemple, à côté de son mandat FWO ou FRS-FNRS, un candidat était affecté à d'autres activités rémunérées ou non, liées aux activités de recherche exercées en tant qu'aspirant, la non-imposabilité de sa bourse octroyée dans le cadre de ce mandat ne serait pas compromise, pour autant évidemment que les conditions énumérées ci-avant soient remplies.

Dans le cas d'espèce, la non-imposabilité des bourses de doctorat octroyées aux médecins spécialistes en formation, visées sous ce titre, ne sera donc pas compromise lorsqu'ils sont mobilisés temporairement dans des hôpitaux pour la lutte contre le coronavirus et reçoivent pour cette raison une intervention financière (pour autant que les conditions énumérées ci-avant soient remplies).

f) Remboursement de dépenses propres à l'employeur

- **Rappels des fondamentaux**

Pour que des indemnités puissent être considérées comme de telles indemnités non-imposables, l'employeur doit, en principe, selon l'administration, rapporter une double preuve, à savoir :

- que l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui lui sont propres ;
- et que cette indemnité a été effectivement consacrée à de tels frais.

Certaines indemnités en remboursement de dépenses propres à l'employeur sont calculées forfaitairement par l'employeur. Ce calcul forfaitaire n'est toutefois pas de nature à leur faire perdre le caractère de remboursement de dépenses effectives, lorsque les indemnités forfaitaires ont été fixées d'après des normes qui sont le résultat d'observations et de recoupements nombreux.

Dans la fonction publique fédérale, les règles relatives au remboursement de frais qui sont supportés par les membres du personnel dans l'exercice de leur fonction et qui ne peuvent être considérés comme normaux et inhérents à leur fonction sont fixées dans des arrêtés réglementaires. Les frais sont remboursés soit sur la base de pièces justificatives, soit forfaitairement.

Les normes applicables dans la fonction publique sont des normes sérieuses et peuvent par conséquent servir de normes pour le privé également.

Suite aux 'abus' constatés quant à l'utilisation de ses propres barèmes, l'administration a

toutefois fait dire au ministre que si les indemnités forfaitaires attribuées par l'État à certaines catégories de fonctionnaires spécifiques en remboursement de dépenses propres à l'employeur peuvent être considérées comme une norme sérieuse, elles ne peuvent toutefois pas être appliquées sans plus par d'autres employeurs. Ceux-ci doivent démontrer, en plus de la double preuve dont il est question ci-avant, que l'indemnité sert au remboursement de frais qui sont identiques aux frais qui sont à la base des indemnités forfaitaires qui sont attribuées par l'État en remboursement de dépenses propres à l'employeur et que les circonstances dans lesquelles l'indemnité est attribuée sont identiques aux circonstances dans lesquelles le personnel de l'État peut revendiquer ladite indemnité.

Si la norme forfaitaire utilisée n'a pas été fixée selon des normes sérieuses, l'indemnité forfaitaire constitue un complément de rémunération à concurrence du montant qui dépasse celui des indemnités de même nature allouées par l'État aux membres de son personnel.

Vu la force de la présomption *juris tantum* évoquée plus avant, pour renverser la présomption légale de non-imposabilité, l'administration doit toutefois invoquer des circonstances telles que (i) l'existence de décomptes des sommes remboursées comme frais propres à l'employeur, différents chez l'employeur et l'employé, (ii) le fait que l'employeur ait indirectement supporté les frais exposés par son employé, (iii) ou le fait que d'autres employés aient bénéficié de paiements similaires dont ils avaient reconnu le caractère de rémunération. L'administration ne rapporte pas la preuve qui lui incombe en se contentant de contester le caractère forfaitaire des remboursements pourtant fondés sur des forfaits que l'État lui-même attribue à son personnel.

Il appartient à l'administration de démontrer, au moyen de données positives et vérifiables, que les montants remboursés à titre de frais propres à l'employeur, constituent en réalité des rémunérations déguisées.

On peut déduire de la jurisprudence bien établie en la matière que la carence de l'employeur - et du travailleur - de fournir la preuve que les indemnités ont été allouées en remboursement de dépenses qui lui sont propres n'a pas pour conséquence de renverser sans plus la présomption légale de non-imposabilité établie au profit du travailleur et de justifier en soi la taxation de ces indemnités dans le chef de ce dernier.

- **Frais de parcours**

Les indemnités allouées par l'État pour déplacement de service pour l'utilisation d'une voiture, d'une motocyclette ou d'un cyclomoteur, peuvent être considérées (par le privé) comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur dans la mesure où elles n'excèdent pas les indemnités de même nature allouées par l'État aux membres de son personnel.

L'indemnité pour frais de parcours s'élève à :

- 0,3653 EUR par km pour la période du 1^{er} juillet 2019 au 30 juin 2020 ;
- 0,3542 EUR par km pour la période du 1^{er} juillet 2020 au 30 juin 2021.

Ainsi, pour couvrir l'année civile 2020 dans son entièreté (ex. d'imp. 2021), il est nécessaire de prendre en compte deux montants différents.

- **Frais de séjour**

L'administration accepte que les indemnités forfaitaires payées par les employeurs à leur personnel (ou à leurs dirigeants d'entreprise) pour les voyages de service qu'ils effectuent en Belgique, soient considérées comme des dépenses propres audit employeur (et ne constituent pas des rémunérations imposables pour les intéressés) dans la mesure où les indemnités payées n'excèdent pas celles fixées (par A.R.) en matière d'indemnités forfaitaires que l'État paie aux membres de son personnel pour ses voyages de service en Belgique.

Les indemnités couvrent les frais autres que les frais de déplacement au sens strict, à savoir les frais de repas et de boissons suite à des prestations fournies à l'extérieur de l'entreprise dont la durée totale dépasse cinq heures par jour (période avant le 1^{er} septembre 2017) ou six heures par jour (période à partir du 1^{er} septembre 2017). L'administration n'exige toutefois pas le respect des distances maximum de 25 km ou 75 km qui sont applicables aux fonctionnaires. En revanche, les autres conditions doivent être remplies (durée, prise en charge du repas ou du logement par l'intéressé, etc.).

Les indemnités payées par l'employeur dans le respect des montants fixés de manière réglementaire pour la fonction publique peuvent donc être exonérées dans le chef du travailleur/dirigeant d'entreprise et sont intégralement déductibles dans le chef de l'employeur (Com.I.R. 1992, n° 53/143).

Les montants maximums de 'frais de séjour' figurant dans le tableau ci-dessous peuvent être considérés comme un remboursement non-imposable de frais propres à l'employeur.

	Montant de base	Montant indexé (à partir du 1 ^{er} octobre 2018)
Indemnité forfaitaire journalière (frais de repas)	10 EUR/jour	17,06 EUR/jour
Indemnité forfaitaire mensuelle	Max. 16 x 10 EUR/mois (prestations à temps plein)	Max. 16 x 17,06 EUR/mois
Indemnité forfaitaire mensuelle pour accès à l'internet et frais de téléphone	Max. 60 EUR/mois (prestations à temps plein)	N'est pas indexée
Indemnité forfaitaire journalière complémentaire pour frais de séjour (frais de logement)	75 EUR/nuit	128,01 EUR/nuit

Ces montants ont ensuite été adaptés comme suit à partir du 1^{er} avril 2020.

	Montant de base	Montant indexé (à partir du 1 ^{er} avril 2020)
Indemnité forfaitaire journalière (frais de repas)	10 EUR/jour	17,41 EUR/jour
Indemnité forfaitaire mensuelle	Max. 16 x 10 EUR/mois (prestations à temps plein)	Max. 16 x 17,41 EUR/mois
Indemnité forfaitaire	Max. 60 EUR/mois	N'est pas indexée

mensuelle pour accès à l'internet et frais de téléphone	(prestations à temps plein)	
Indemnité forfaitaire journalière complémentaire pour frais de séjour (frais de logement)	75 EUR/nuit	130,57 EUR/nuit

- **Voyages de service à l'étranger**

Les indemnités forfaitaires octroyées pour des voyages de service (missions) à l'étranger peuvent être considérées comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur non imposable, pour autant qu'elles n'excèdent pas les indemnités forfaitaires journalières de séjour, déterminées, par pays, pour les fonctionnaires appartenant à la carrière de l'administration centrale du SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au Développement.

Le champ d'application de cette circulaire est toutefois limité aux travailleurs et dirigeants d'entreprise qui exercent leur activité professionnelle dans des circonstances similaires à celles des fonctionnaires appartenant à la carrière de l'administration centrale du SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au Développement. Il doit donc s'agir de travailleurs ou dirigeants d'entreprise qui exercent principalement une activité professionnelle sédentaire et qui, dans ce cadre, effectuent un voyage de service à l'étranger, une seule fois, occasionnellement ou même régulièrement. Les travailleurs frontaliers ne sont donc pas concernés.

N'entrent donc pas en considération dans le cadre de l'application de la circulaire précitée, les contribuables (travailleurs et dirigeants d'entreprise) pour lesquels les déplacements de et vers l'étranger font partie intégrante de leur activité professionnelle journalière normale. En pareil cas, les déplacements de et vers l'étranger ne sont pas considérés comme des voyages de service.

La notion de « voyage de service » est définie par le fisc comme étant une mission de courte durée à l'étranger en service effectif ou comme mandataire de l'employeur ou de la société pour lequel ou laquelle le contribuable est travailleur ou dirigeant d'entreprise, avec un maximum de 30 jours calendrier.

Un « séjour de longue durée » est un séjour qui compte, pour une même mission, plus de 30 jours calendrier consécutifs avec un maximum de 24 mois.

Le montant de ces indemnités a été modifié à partir du 6 juillet 2018 et n'a plus été modifié depuis, de sorte que pour les principaux pays européens, le montant des indemnités attribuées aux fonctionnaires « en poste » à l'étranger (séjours professionnels à l'étranger de plus de 30 jours calendriers successifs) se présente comme suit à partir du 6 juillet 2018 : Allemagne (56 EUR), Autriche (57), Croatie (51), Danemark (63), Espagne (52), Fédération de Russie (57), Finlande (62), France (57), Grèce (49), Hongrie (43), Irlande (62), Italie (54), Luxembourg (55), Monaco (63), Pays-Bas (56), Norvège (59), Pologne (41), Portugal (48), République Tchèque (45), Roumanie (34), Royaume-Uni (61), Slovaquie (48), Slovénie (42), Suède (58), Suisse (63).

Le montant des indemnités attribuées aux fonctionnaires de la « carrière de l'Administration centrale » (pour les 'courtes' missions à l'étranger) se présente comme suit à partir du 6 juillet 2018 : Allemagne (93 EUR), Autriche (95), Croatie (85), Danemark (105), Espagne (87), Fédération de Russie (95), Finlande (104), France (95), Grèce (82), Hongrie (72), Irlande (104), Italie (90), Luxembourg (92), Monaco (105), Pays-Bas (93), Norvège (99), Pologne (68), Portugal (80), République Tchèque (75), Roumanie (56), Royaume-Uni (101), Slovaquie (80), Slovénie (70), Suède (97), Suisse (105).

On rappelle que lorsque les frais de logement sont remboursés ou pris en charge par l'employeur et qu'ils comprennent également certains repas et/ou menues dépenses (note d'hôtel globale), le montant des indemnités de séjour forfaitaires journalières doit être diminué de :

- 15 % pour le petit-déjeuner ;
- 35 % pour le repas de midi ;
- 45 % pour le repas du soir ;
- 5 % pour les menues dépenses.

Ainsi, si la facture d'hôtel contient aussi tous les frais de repas (petit déjeuner, repas de midi et repas du soir), seul 5 % de l'indemnité forfaitaire journalière peuvent être considérés comme étant des frais propres à l'employeur.

- **Télétravail**

Par télétravail, on entend l'exercice à domicile, durant les heures de travail normales et d'une manière régulière ou occasionnelle, d'activités qui auraient également pu être réalisées dans les locaux de l'employeur.

La notion de 'locaux' doit être considérée dans un sens large et comprend les activités des travailleurs exercées normalement chez les clients ou sur un autre site (par exemple dans un bureau satellite de l'employeur, c'est-à-dire un local décentralisé de l'employeur ou un local que l'employeur met à disposition du travailleur). Par télétravail, on vise surtout celui effectué dans des locaux privés du travailleur, mais on peut télétravailler d'un autre endroit (comme un lieu de villégiature).

Il ne faut pas entendre par télétravail la réalisation, à domicile, d'activités après les heures de travail normales (par exemple en soirée ou durant le week-end). Relève par exemple de cette notion de télétravail, le travail temporaire à domicile dans le cadre d'un projet donné ou la réalisation structurelle d'activités à domicile, par exemple durant un jour fixe de la semaine.

Selon l'administration (de manière générale mais il y a des nuances à observer), les indemnités forfaitaires qu'un employeur alloue à son travailleur (ou une société à son dirigeant d'entreprise) du fait que ce dernier utilise son ordinateur, ainsi que sa connexion et son abonnement internet personnels dans le cadre du télétravail, peuvent être considérées comme un remboursement (exonéré) de dépenses propres à l'employeur si elles ne dépassent pas (20 + 20 =) 40 EUR par mois.

Entre-temps, l'indemnité journalière pour ces autres frais a été reprise dans une (nouvelle) indemnité générale de frais pour télétravail. C'est la pandémie de la COVID-19 qui en est la

cause.

Après avoir reconnu que travailler de son domicile a un coût [aménagement d'un bureau, des frais de matériel informatique et d'impression (pas l'imprimante et l'ordinateur eux-mêmes, mais par exemple du papier, une clé USB, un tapis de souris, de l'encre, etc.), des frais de petits matériels de bureau (chemises pour dossiers, blocs de feuilles, stylos à bille, etc.), des frais d'électricité, d'eau et de chauffage, des frais d'entretien, des frais d'assurances, le Pr.I., le café, l'eau et les rafraîchissements, etc.] le SDA a admis ce qui suit en la matière

Lorsqu'un télétravail régulier et structurel est réellement effectué par les employés, à savoir au moins 5 jours ouvrables par mois, les employeurs peuvent accorder à leur personnel une indemnité non imposable d'un montant maximal de 126,94 EUR/mois en raison de la crise du coronavirus. Suite à l'indexation, ce montant est porté à 129,48 EUR/mois à partir du 1^{er} avril 2020 (l'administration insiste sur le caractère régulier et structurel du télétravail).

Ce plafond de 126,94 EUR/mois provient de pratiques ONSS et avait déjà été repris dans plusieurs décisions du SDA de 2019. Son indexation à partir du 1^{er} avril 2020 provient de l'Instruction administrative de l'ONSS - 2020/1.

Cette indemnité forfaitaire de télétravail constitue dans le chef des bénéficiaires un remboursement de dépenses propres à l'employeur non imposable pour autant que les modalités suivantes soient prises en compte :

- les bénéficiaires des indemnités forfaitaires de télétravail sont tenus, dans le cas où ils postulent la déduction de leurs frais professionnels réels dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques, de déduire ces indemnités forfaitaires de leurs frais professionnels justifiés, dans la mesure où elles se rapportent à ceux-ci ;
- afin d'éviter la possibilité de double déduction d'une même dépense, les frais propres à l'employeur octroyés sur une base forfaitaire ne pourront plus être pris en charge par le demandeur sur base de pièces justificatives de frais réels ;
- l'employeur tient en permanence à disposition (entendez : à la disposition de l'administration), les listes nominatives des travailleurs qui bénéficient pour un exercice d'imposition déterminé des indemnités forfaitaires de télétravail octroyées en application de la présente circulaire ;
- les indemnités forfaitaires de télétravail payées à titre de remboursement de dépenses propres à l'employeur doivent être justifiées au moyen de fiches individuelles. Sur la fiche 281.10, en regard de la rubrique b) du cadre 26 « renseignements divers », la mention « OUI - normes sérieuses » doit être reprise, puisque ces remboursements de frais forfaitaires ont été établis sur base de normes sérieuses ;
- les indemnités payées aux travailleurs en « salary split » à titre de remboursement de dépenses propres à l'employeur doivent être réduites en proportion de l'activité exercée en Belgique par ces travailleurs ;
- les montants des indemnités forfaitaires de télétravail en cause, peuvent également être payés pendant la période normale des congés de vacances, mais doivent être réduits proportionnellement en cas d'absence de longue durée pour d'autres raisons que les congés de vacances annuelles.

Relevons que l'administration a fait savoir que le montant de l'indemnité ne doit pas être réduit proportionnellement en cas de prestations à temps partiel. Si un travailleur à temps partiel remplit effectivement les conditions pour recevoir l'indemnité forfaitaire de télétravail,

l'employeur peut accorder l'indemnité forfaitaire maximale de télétravail, indépendamment du nombre d'heures prévues par le contrat de travail.

L'employeur peut toutefois faire une distinction quant à l'indemnité de bureau octroyée sur la base d'une catégorie de personnel ou des circonstances de fait dans lesquelles le télétravail est organisé. Si les conditions d'octroi de l'indemnité forfaitaire de bureau sont remplies, une telle différenciation ne constitue pas en soi un obstacle. Toutefois, s'il est constaté que cette différenciation vise à accorder à un membre spécifique du personnel une indemnité de frais plus élevée sans qu'une justification suffisante puisse être apportée, ou qu'une catégorie de personnel bien spécifique est définie dans ce même but, l'octroi de l'indemnité forfaitaire ici visée ne sera pas accepté.

Cela étant, par un communiqué de presse du 12 février 2021, le ministre des Finances a fait savoir que :

- ce régime ne s'applique pas seulement au travail à domicile en raison de la crise du coronavirus ; même après la crise provoquée par ce virus, ceux qui travaillent à domicile sur une base structurelle et qui encourent des frais qui en résultent pourront également bénéficier d'une indemnité mensuelle non imposable pouvant atteindre 129,48 EUR, à condition que l'employeur donne son accord et que certaines conditions soient remplies ;
- l'indemnité maximale pour travail à domicile sera augmentée temporairement pour le deuxième trimestre 2021 de 129,48 EUR à 144,31 EUR pour les salariés et les dirigeants d'entreprise.

Il annonce également que pour les fonctionnaires (voir plus avant), l'indemnité pour travail à domicile sera doublée, passant de 20 EUR à 40 EUR.

- **Masques et gels COVID-19**

Selon l'administration, la mise à disposition de masques (ou de gel) par l'employeur sur le lieu du travail ne constitue pas un avantage de toute nature imposable dans le chef des travailleurs concernés. En revanche, si l'employeur rembourse l'achat de masques (ou de gel) à ses travailleurs, alors il y a ATN imposable.

Pourquoi renseigner ceci dans la rubrique 'remboursement de frais propres à l'employeur' ? Parce que cette position administrative relève du grand n'importe quoi. Il ne peut s'agir que d'un remboursement de frais propres à l'employeur.

On sait qu'au début de la pandémie de la COVID-19 (il était alors masculin mais il est devenu féminin parce que c'est une maladie, mais au niveau des textes légaux et réglementaires belges on ne s'en est pas encore aperçu), le port du masque n'était pas obligatoire. On a assez vite compris que c'est parce qu'il n'y en avait pas (le stock existant avait été détruit et non remplacé). Dès que des masques ont été à nouveau disponibles, leur port a d'abord été conseillé, puis vivement conseillé (au fil des arrivages), puis rendu obligatoire à peu près partout, alors que le télétravail devenait une obligation. Seuls les travailleurs dont les activités ne permettent pas le télétravail peuvent être présents sur leur lieu de travail.

Certes, l'arrêté ministériel du 28 octobre 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19 (*M.B.*, 28 octobre 2020, trad. all. *M.B.*, 3 novembre 2020) ne comporte pas l'obligation formelle pour l'employeur de mettre des masques à

disposition de ses travailleurs, mais il oblige les entreprises à prendre des mesures de prévention appropriées afin d'offrir un niveau de protection maximal et il est renvoyé à ce sujet au 'Guide générique en vue de lutter contre la propagation du COVID-19 au travail' qui peut être consulté sur le site internet du SPF Emploi, Travail et Concertation sociale.

Or selon ce guide, si le port de masques sur le lieu de travail est obligatoire, l'employeur est responsable de fournir des masques et de leur entretien (comprenez : les faire nettoyer). Ainsi, lorsque le travailleur est obligé de porter un masque sur son lieu de travail, il revient à l'employeur de mettre les masques à disposition.

Dans ces circonstances, que l'employeur mette des masques à disposition (en nature) ou qu'il en rembourse le coût à ses travailleurs, ne fait aucune différence. Il ne peut évidemment pas être question d'un ATN imposable dès qu'il s'agit sans hésitation de frais propres à l'employeur. Les dieux sont ainsi tombés une nouvelle fois sur la tête !

Dans la 1^{ère} hypothèse visée plus avant, la circulaire subordonne la non-taxation à la condition que le nombre de masques soit en adéquation avec le nombre dont le travailleur a effectivement besoin pendant les heures de travail et pour les déplacements domicile-travail.

Dans la 2^e hypothèse, l'administration accepte une seule exception : le cas dans lequel le travailleur ne peut se rendre sur son lieu de travail pour prendre réception des masques (par exemple, un travailleur occupé à l'étranger) : dans ce cas, la circulaire accepte un remboursement exonéré des dépenses sur la base de pièces justificatives.

La circulaire fait encore une exception pour le cas où le remboursement porte sur les frais pour l'entretien d'un masque en tissu où elle considère qu'un montant de 0,20 EUR par semaine est un montant (non imposable) acceptable.

Enfin, l'administration considère que les règles précitées s'appliquent *mutadis mutandis* aux gels hydroalcooliques pour les mains. À savoir, pas de taxation dans le chef du travailleur lorsque les gels sont mis à disposition en nature sur le lieu du travail, mais bien lorsque leur coût est remboursé au travailleur (alors qu'il s'agit encore plus clairement qu'à l'égard de masques de frais qui sont 'propres à l'employeur').

Nous partageons l'avis de Jan Van Dyck quand il dit que cette circulaire montre que le virus a apparemment également eu pour conséquence de faire perdre le nord à l'administration en ce qui concerne la distinction entre les 'frais propres à l'employeur' et ceux 'propres au travailleur' (*Fiscologue* 1692).

- **Forfaits ONSS**

Dans ses instructions aux employeurs, l'ONSS établit régulièrement son relevé des indemnités forfaitaires qui peuvent être considérées comme un remboursement de frais exonéré sur le plan social (des conditions sont de mise dans chaque rubrique).

Les instructions en question pour le premier trimestre de 2020 (ex. d'imp. 2021 à l'I.P.P.), font état des montants suivants :

Déplacements domicile-lieu de travail et professionnels avec la voiture	0,3653 EUR/km
Déplacements domicile-lieu de travail et professionnels avec la bicyclette (à propulsion électrique ou pas) ou avec le <i>speed pedelec</i>	0,24 EUR/km
Frais de route des travailleurs itinérants (absence de commodités)	10,00 EUR/jour
Frais de route des travailleurs itinérants (repas)	7,00 EUR/jour
Frais de séjour en Belgique	35,00 EUR/nuit
Voyages de service à l'étranger maximum 30 jours calendrier : plus de 30 jours calendrier successifs :	Catégorie 1 Catégorie 2
Transports internationaux	indemnités de séjour +indemnité RGPT + complément
Frais de bureau travailleurs qui effectuent une partie de leur travail à domicile	126,94 EUR/mois <i>129,48 EUR à partir du 01.04.2020</i>
Frais de bureau travailleurs à domicile (contrat de travail ou conditions similaires)	10 %
Frais de bureau (télétravailleurs)	10 %
Connexion internet (abonnement compris)	20 EUR/mois
PC (périphériques et logiciels compris)	20 EUR/mois
Outils de travail	1,25 EUR/jour
Achat des vêtements de travail	1,74 EUR/jour
Entretien des vêtements de travail	1,74 EUR/jour
Vêtements du travailleur (entretien et usure)	0,84 EUR/jour
Frais de voiture (garage)	50,00 EUR/mois
Frais de voiture (parking)	15,00 EUR/mois
Frais de voiture (car-wash)	15,00 EUR/mois

g) Chèques-consommation

Le chèque-consommation qui est attribué aux travailleurs salariés en application de l'article 19^{quinquies} de l'A.R.-ONSS du 28 novembre 1969 (y inséré par l'A.R. social du 15 juillet 2020, *M.B.*, 17 juillet 2020) est exonéré dans le chef de ceux-ci (et constitue, contrairement aux chèques-repas, chèques-sport, chèques-culture et éco-chèques, une dépense professionnelle déductible dans le chef de l'employeur) [loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III), *M.B.*, 23 juillet 2020].

Les dirigeants d'entreprise sont exclus de la mesure, sauf s'ils s'agit de dirigeants avec contrat de travail ((question parlementaire n° 23 de M. Matheï du 30 octobre 2020, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2019-2020, DOC 55 029, p. 152).

Les employeurs sont libres d'octroyer des chèques-consommation à leur personnel ou pas

(Ch. Repr., sess. 2019-2020, DOC 55-1390/003, p. 14).

À l'origine, ce chèque devait être dépensé dans les secteurs durement touchés par la crise : l'horeca, la culture, le sport. Ensuite, la loi du 31 juillet 2020 modifiant diverses dispositions introduisant le chèque-consommation électronique (*M.B.*, 17 août 2020), outre qu'elle a introduit comme son nom l'indique la possibilité d'émettre des chèques consommation sous une forme électronique (ce qui n'était pas le cas dans la 1^{ère} mouture votée deux semaines plus tôt !) a étendu le champ d'application de la mesure aux commerces de détail qui ont été contraints de rester fermés pendant plus d'un mois.

Les conditions à respecter pour bénéficier de l'exonération fiscale du chèque-consommation sont les mêmes que celles qui sont exigées sur le plan social (pour pouvoir ne pas être considéré comme de la rémunération).

Ces conditions (qui figurent donc dans l'A.R.-ONSS) sont les suivantes :

- le chèque-consommation ne peut être accordé en remplacement ou en conversion de la rémunération, de primes, d'avantages en nature ou d'un quelconque autre avantage ou complément à tout ce qui précède, passible ou non de cotisations de sécurité sociale ;
- l'octroi du chèque-consommation doit faire l'objet d'une CCT au niveau du secteur ou de l'entreprise. Si une telle convention ne peut être conclue à défaut de délégation syndicale ou lorsqu'il s'agit d'une catégorie de personnel qui habituellement n'est pas visée par une telle convention, l'octroi peut être régi par une convention individuelle (cette convention individuelle doit être écrite et le montant du chèque-consommation ne peut être supérieur à celui prévu par convention collective dans la même entreprise). Pour le secteur public, l'octroi du chèque doit avoir fait l'objet au préalable d'une négociation au sein du comité de négociation compétent ;
- la valeur nominale maximum du chèque-consommation reprise dans la convention ne peut excéder un montant maximum de 10 EUR par chèque ;
- le montant total des chèques-consommation octroyés par l'employeur ne peut dépasser 300 EUR par travailleur ;
- les chèques-consommation ne peuvent être échangés partiellement ou totalement en espèces ;
- le chèque-consommation est délivré au nom du travailleur ; cette condition est censée être remplie si son octroi et le montant total des chèques consommation sont mentionnés au compte individuel du travailleur, conformément à la réglementation relative à la tenue des documents sociaux ;
- le chèque-consommation doit être émis au plus tard le 31 décembre 2020 inclus ;
- le chèque-consommation doit clairement mentionner qu'il est valable jusqu'au 7 juin 2021 au plus tard. L'A.R. du 28 décembre 2020 (*M.B.*, 31 décembre 2020) a prolongé cette validité jusqu'au 31 décembre 2021 ;
- le chèque-consommation ne peut être utilisé que :
 - dans les établissements du secteur horeca ou dans les commerces de détail qui ont été contraints de rester fermés pendant plus d'un mois et qui, en la présence physique du consommateur dans l'unité d'établissement, proposent des biens ou des services au consommateur et remplissent les conditions fixées à l'article 15/1, § 1^{er}, du C.Soc. (devenu l'art. 1:25 du CSA, ceci a échappé au législateur !)
 - dans les établissements relevant du secteur culturel qui sont reconnus, agréés ou subventionnés par l'autorité compétente ou ;
 - dans des associations sportives pour lesquelles il existe une fédération, reconnue ou

subventionnée par les Communautés ou appartenant à une des fédérations nationales.

Selon l'administration, si toutes les conditions (sociales) ne sont pas remplies, l'exonération fiscale ne s'applique pas et le chèque-consommation est imposable à titre de rémunération dans le chef du bénéficiaire (cela ne signifie toutefois pas que la déductibilité soit perdue pour l'employeur, mais la déduction ne sera maintenue que si l'avantage figure sur les fiches individuelles parmi les rémunérations imposables.

Selon l'administration toujours, si le seuil de 300 EUR est dépassé pour un même employeur, l'avantage dont il bénéficie constitue alors un revenu imposable dans sa totalité (et pas seulement à hauteur du dépassement). En revanche, si un travailleur reçoit 30 chèques de 10 EUR de son employeur A et 30 autres chèques de 10 EUR de son employeur B, il a certes reçu 600 EUR en chèques, mais l'exonération reste applicable car la limite de 300 EUR s'apprécie pour chaque employeur distinctement.

h) Interventions du Fonds d'indemnisation pour les volontaires victimes de la COVID-19

L'article 36, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 36^o, du C.I.R. 1992 exonère les interventions du Fonds d'indemnisation pour les volontaires victimes de la COVID-19. Ce 36^o y a été inséré par l'A.R. n° 22 du 4 juin 2020 portant création d'un Fonds d'indemnisation pour les volontaires victimes du COVID-19. Il émane du SPF Sécurité sociale (*M.B.*, 11 juin 2020), en vigueur le 11 mars 2020.

Plus complètement, l'arrêté royal a pour objet, sur base de la loi du 27 mars 2020 habilitant le Roi à prendre des mesures de lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 (II), de prendre des mesures urgentes concernant le risque majeur pour la santé des volontaires des associations diverses qui œuvrent sur le terrain et pour lesquels une contamination par le COVID-19 ne peut actuellement faire l'objet d'une couverture en cas de décès résultant d'une telle contamination dans le cadre de leur activité de volontariat.

La pandémie COVID-19 représente un risque majeur pour la santé des volontaires des associations diverses qui œuvrent sur le terrain et pour lesquels une contamination par le COVID-19 ne peut actuellement faire l'objet d'une couverture en cas de décès résultant d'une telle contamination dans le cadre de leur activité de volontariat. Les quelques assurances conclues par certaines organisations ne couvrent généralement que les dégâts corporels résultant d'un accident et pas d'une maladie.

Il est indispensable de prendre tant des mesures visant à assurer le bon fonctionnement des organisations de volontaires qui interviennent notamment pour garantir la protection de la population que des mesures visant à soutenir l'engagement volontaire de ces personnes au bénéfice de la population dans son ensemble. En effet, certaines organisations (Croix Rouge, banques alimentaires, hôpitaux, etc.) sont fort sollicitées et ont de plus du écarté leurs volontaires qui figurent dans les groupes à risques. De nombreux volontaires étant des personnes plus âgées (pensionnées), des appels ont été lancés pour que de nouvelles personnes s'engagent comme volontaires afin de suppléer à ces manques. Des appels ont même été lancés par des organismes officiels tels que le SPP Intégration sociale.

L'option retenue, qui consiste en la création d'un système *sui generis*, se fonde sur les

principes suivants (résumé).

a) Le décès du volontaire fait l'objet d'une indemnisation en faveur d'un nombre limité d'ayants droit à sa charge.

b) L'indemnisation est de nature forfaitaire par le paiement d'un capital dont le montant est fonction du lien qui existait entre le volontaire décédé et l'ayant droit. Les montants sont fixés au même niveau que celui des victimes d'asbestose causée par l'amiante qui sont décédées : pour le partenaire (18.651 EUR), l'ex-partenaire qui perçoit une pension alimentaire (9.325,50 EUR) et les enfants percevant encore les allocations familiales (15.542,50 EUR).

c) Une intervention plafonnée est aussi prévue pour les frais funéraires en faveur de la personne qui a pris en charge ces frais (1.020 EUR).

d) Le système d'indemnisation est prévu pour une période limitée et ne s'applique donc qu'aux décès survenus au cours d'une période comprise entre le 10 mars 2020 et le 1^{er} juillet 2020 ainsi qu'aux décès survenus après cette période si la preuve de la contamination du volontaire par la COVID-19 a été établie avant la fin de la période. Il est prévu que le Roi puisse prolonger cette période en fonction de l'évolution de la situation sanitaire sans toutefois pouvoir excéder la période des pouvoirs spéciaux.

e) La mise en œuvre du mécanisme est assurée par le biais de la création au sein de Fedris d'un « Fonds d'indemnisation pour les volontaires victimes du COVID-19 » (on devrait dire 'de la').

g) Le champ d'application définit ce qu'il faut entendre par volontaire. Il s'agit de tous les volontaires au sens de l'article 3, 2^o, de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires.

Sont également repris les travailleurs associatifs (au sens de l'article 2 de la loi du 18 juillet 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale). Pour les travailleurs associatifs le champ d'application est limité à ceux qui exercent une des activités visées à l'article 3, alinéa 1^{er}, 8., 16. et 17. (8. Accompagnateur dans l'accueil organisé à l'école avant, pendant et/ou après les heures d'école ou pendant les congés scolaires ainsi que lors du transport de et vers l'école ; 16. Dans le respect des règlements concernant les exigences de qualité en vue de l'exécution à titre professionnel de ces activités : assistance dans les centres de soins résidentiels et les structures pour personnes avec un handicap en complément des activités organisées par le personnel fixe, et notamment le fait de tenir compagnie aux personnes, de les aider lors d'activités et d'excursion ; 17. Accueil de bébés et jeunes enfants et accueil extrascolaire d'enfants scolarisés selon les modalités et critères de qualité à élaborer par chaque Communauté).

Enfin, sont aussi repris les étudiants au sens de l'article 17*bis* de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs qui, en vertu de l'article 17*bis* précité, sont soustraits à l'application de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

Il est important de relever que ce champ d'application très large ne devrait pas générer de nombreuses situations car de très nombreux secteurs d'activités où des volontaires exercent

habituellement leur activité sont touchés par le confinement et plus aucune activité n'est actuellement exercée. En revanche, dans les secteurs vitaux tels que les soins de santé qui fonctionnent pleinement, il est crucial de rencontrer les cas malheureux qui pourraient se présenter.

h) À la demande d'intervention introduite auprès de Fedris devront être jointes les preuves d'une part que le décès du volontaire résulte d'une contamination par la COVID-19 et d'autre part que le volontaire a exercé, en dehors de son domicile, une activité comme volontaire dans le courant de la période allant du 1^{er} mars 2020 à la fin de la période limitée d'application des dispositions de l'arrêté. Les volontaires qui n'exercent aucune activité comme volontaire pendant la période limitée d'application de la mesure ne peuvent pas bénéficier d'une intervention du Fonds.

Points d'attention sur les sommes imposables à reprendre au cadre IV

• Généralités

Le montant total qui apparaît face au code 250 de la fiche salariale 281.10 (pour autant que cette indication soit correcte) et toutes les rémunérations imposables qui n'apparaissent pas sur une telle fiche doivent être mentionnés à la rubrique A.1. du cadre IV.

La notion de rémunérations comprend notamment les traitements et salaires, les pourboires, une série d'indemnités, de primes, etc.

Les principes de base sont que :

- les rémunérations des travailleurs sont toutes les rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur (alinéa introductif de l'article 31 du C.I.R. 1992) ;
- l'impôt dû pour un ex. d'imp. est établi sur les revenus que le contribuable a *recueillis* pendant la période imposable (art. 360 du C.I.R. 1992). Il s'agit notamment des rémunérations payées ou *attribuées* au contribuable pendant cette période (art. 204, 3^o, b), de l'A.R. du C.I.R. 1992). Il n'y a 'attribution', dans ce contexte, que si le bénéficiaire peut *disposer effectivement* des revenus ; en d'autres mots, les revenus doivent être susceptibles d'encaissement immédiat (Com.I.R. 1992, n^o 360/67).

La notion de rémunérations visée ici est très large.

a) Avantages de toute nature

Il n'y a pas de rubrique spécifique pour la déclaration des ATN. Cela ne veut pas dire qu'ils ne doivent pas être déclarés ! Ils doivent également être mentionnés sous les codes *250.

• Généralités

Il est important de rappeler régulièrement les règles applicables en la matière.

Depuis l'ex. d'imp. 1980, la règle est que les avantages, quelle qu'en soit la nature - on parle depuis lors d'avantages de toute nature ou ATN -, sont considérés comme des revenus imposables lorsqu'ils sont obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice d'une activité

professionnelle par le bénéficiaire, qu'il s'agisse d'un travailleur, d'un commerçant, d'un titulaire d'une profession libérale ou d'un dirigeant d'entreprise.

Lorsque la loi énonce « les avantages de toute nature que ... obtient en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle ... », elle exige la conjonction de deux éléments constitutifs de l'ATN imposable :

- l'existence d'un avantage ;
- l'obtention de celui-ci en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle.

Le C.I.R. 1992 ne contient pas de définition de l'ATN. Il faut donc comprendre cette notion dans son acception courante à savoir tout enrichissement patrimonial pour l'intéressé qui en bénéficie, enrichissement pouvant également correspondre à l'économie d'une dépense.

Les mots « en raison ou à l'occasion » utilisés en matière d'avantages de l'espèce ont été introduits par la loi du 8 août 1980. Avant cette loi, le Code prévoyait l'imposition des avantages en nature lorsqu'ils provenaient « directement ou indirectement » d'activités de toute nature. Toutefois, le fait d'avoir procédé à ce changement de mots n'a que peu changé à la portée fiscale des avantages « en » nature, à savoir que ces derniers sont imposables dès qu'ils trouvent leur cause dans l'exercice d'une activité professionnelle.

Pour une partie de la doctrine, il faut en outre que l'avantage trouve sa cause déterminante dans l'exercice de l'activité professionnelle. Il ne suffit pas d'affirmer qu'il est possible que la cause de l'avantage provienne de l'exercice de l'activité professionnelle, encore faut-il que l'exercice de l'activité soit déterminant dans l'octroi de l'avantage.

Pour le ministre en poste à l'époque, le simple fait qu'il y ait un lien causal suffit. Ainsi, il a déclaré, lors de l'adoption de la loi du 8 août 1980, que les termes « en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle » doivent être interprétés comme suit : « pour que des avantages obtenus constituent des revenus professionnels imposables en principe, il faut - mais il suffit - qu'ils proviennent de - trouvent leur source dans - l'exercice, par celui qui les obtient, de son activité professionnelle ; qu'ils se rattachent à cette activité ; qu'ils en constituent un produit direct ou indirect, principal ou accessoire ».

Pour sa part, au n° 31/9 du Com.I.R. 1992, l'administration indique qu'« il résulte du principe général énoncé à l'alinéa 1^{er} de l'article 31 du C.I.R. 1992 que, pour pouvoir être considéré comme un revenu professionnel taxable, l'avantage « en » nature doit avoir le caractère d'une rétribution, c'est-à-dire qu'il doit constituer en fait pour le travailleur, le produit de son travail au service de l'employeur. Dès lors, pour être imposable, l'avantage « en » nature doit trouver sa cause dans les prestations effectuées par la personne ainsi rémunérée ».

Ainsi, pour les travailleurs, etc. (contribuables qui complètent le présent cadre IV de la déclaration à l'I.P.P.), on applique toutefois encore une condition supplémentaire pour le caractère taxable de l'avantage : l'avantage doit être le produit du travail au service d'un employeur. L'avantage doit par conséquent être une rémunération pour des prestations fournies.

Quant à la charge de la preuve en ce qui concerne le lien de causalité, selon l'administration, il y a normalement présomption que tout avantage consenti, par exemple par l'employeur à un travailleur, constitue une attribution imposable ; mais l'employeur comme le travailleur

peuvent renverser cette présomption en établissant que l'avantage :

- ne trouve pas sa cause dans la relation de travail ;
- ou qu'il aurait pu être obtenu si l'activité professionnelle n'avait pas été exercée.

À l'égard des avantages accordés par des tiers, la relation de causalité doit être établie par l'administration de la manière habituelle.

Les Cours et tribunaux, et la Cour de cassation en tête, ne partagent pas ce point de vue et ont déjà décidé à plusieurs reprises que c'est cette dernière qui supporte la charge de la preuve du fait que les avantages consentis par un employeur à un travailleur constituent la rémunération de l'exercice de l'activité professionnelle. La jurisprudence n'accepte donc pas que puisse exister une présomption générale d'imposabilité.

Cela étant, les ATN obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire (voir toutefois ci-après). Pour l'administration, la question à se poser en l'espèce est de savoir ce qu'épargne le travailleur s'il devait acquérir sur le marché le bien ou le service concerné. Ou bien, quel est le montant de l'économie que réalise le bénéficiaire ?

La jurisprudence et la doctrine adoptent parfois un autre point de vue. Ainsi, pour apprécier la valeur de l'avantage, le prix de revient pour celui qui l'attribue est, en principe, d'un intérêt secondaire. Dans certains cas, il ne pourra d'ailleurs être fait état d'un véritable prix de revient mais tout au plus d'un certain manque à gagner.

Ceci n'empêche pas que la valeur de l'avantage dans le chef du bénéficiaire et le montant des frais professionnels (ou le manque à gagner) qu'il représente pour celui qui l'attribue puissent parfois être équivalents.

On ajoutera que si le bénéficiaire des ATN se contente de la détermination forfaitaire de ses frais professionnels (voir plus loin), l'avantage doit être ajouté à ses revenus bruts ; de la sorte, la base de calcul du forfait est également augmentée.

Pour revenir sur l'évaluation de l'avantage, l'article 36, alinéa 2, du C.I.R. 1992 donne compétence au Roi pour fixer les règles d'évaluation forfaitaire des avantages obtenus autrement qu'en espèces. Les règles d'évaluation ainsi fixées se trouvent à l'article 18 de l'A.R. du C.I.R. 1992.

Le but d'une telle manière de procéder est triple. Elle permet :

- d'offrir suffisamment de garanties aux contribuables contre l'arbitraire ;
- d'assurer une certaine égalité de droits, une certaine uniformité de traitement entre les contribuables ;
- en principe, une adaptation régulière des règles d'évaluation à l'évolution économique, aux usages et aux tentatives d'évasion fiscale.

Pour l'administration, l'article 18 de l'A.R. du C.I.R. 1992 est d'application très limitée. Ainsi, cet article ne peut être invoqué pour fixer forfaitairement la valeur d'avantages dont le montant (exprimé en espèces) peut différer considérablement d'un cas à l'autre.

Par cette formulation, l'administration se réserve le droit de déroger dans certains cas aux règles d'évaluation forfaitaire.

La jurisprudence et une doctrine majoritaire refusent catégoriquement cette approche. Lorsque l'avantage obtenu autrement qu'en espèces fait l'objet d'une détermination réglementaire forfaitaire, c'est le forfait qui doit être retenu même si la valeur de l'avantage est inférieure ou supérieure à ce forfait (mais la quantité payée personnellement par le travailleur peut être déduite de la valeur du forfait).

Si l'on se trouve dans une situation où il y a matière à ATN et que cet ATN est déterminé forfaitairement (par le Roi ou par la loi), il n'est pas possible de déroger à la détermination forfaitaire, ni en plus ni en moins, en se basant sur la réalité. C'est le propre d'un forfait : il y a des gagnants et des perdants ! Mais il peut arriver que l'on soit taxé sur un avantage fictif, que l'on n'a pas reçu, alors que le droit fiscal se base sur la réalité !

Assez récemment, la Cour d'appel d'Anvers est venue perturber cette belle harmonie.

Elle a en effet décidé que les taux forfaitaires en cas de prêt octroyé à taux réduit ne forment nullement une présomption irréfragable, de sorte que le contribuable dispose de la possibilité de faire la preuve que l'avantage réel dont il a bénéficié est moins élevé.

Dangereux à souhait. Il s'agirait d'un retour en arrière de plus de vingt ans. C'est ce que l'administration prétendait à l'époque pouvoir faire ! (puisque cela jouerait dans les 2 sens).

- **ATN/prêts**

Les taux applicables en l'espèce figurent à l'article 18 de l'A.R. du C.I.R. 1992.

L'A.R. du 24 février 2021 (*M.B.*, 1^{er} mars 2021) fixe comme suit les ATN relatifs à l'année 2020 (ex. d'imp. 2021) découlant de l'octroi de prêts à intérêts réduits :

- 1,41 % (au lieu de 1,70 % pour l'année précédente) en ce qui concerne les prêts hypothécaires dont le remboursement est garanti par une assurance-vie mixte ;
- 1,36 % (contre 1,58 l'année précédente) en ce qui concerne les autres prêts ;
- 0,04 (inchangé) pour le taux de chargement mensuel en ce qui concerne les prêts contractés en vue de financer l'acquisition d'une voiture ;
- 0,11 (au lieu de 0,12 l'année précédente) en ce qui concerne les autres prêts ;
- 10,20 % (au lieu de 8,78 l'année précédente) pour les prêts non hypothécaires sans terme (essentiellement crédits de caisse et comptes courants des dirigeants d'entreprise).

- **ATN/voitures**

En cas de mise à disposition gratuite d'un véhicule par l'employeur/entreprise à un travailleur, un ATN est imposable lorsque le travailleur peut utiliser ledit véhicule à des fins personnelles (déplacements domicile-lieu de travail et/ou à des fins purement privées).

Le mode de détermination de cet avantage forfaitaire figurait également à l'article 18 de l'A.R. du C.I.R. 1992, mais a ensuite été 'rapatrié' dans le C.I.R. 1992 lui-même, car il sert depuis de base de calcul pour un autre revenu imposable, plus précisément une DNA (dépense non admise) à l'I.Soc. (art. 198, al. 1^{er}, 9^o, du C.I.R. 1992) et ce, conformément à l'article 170 de la Constitution (le Roi ne peut pas lui-même établir des impôts).

Depuis l'ex. d'imp. 2013, l'ATN qui résulte de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition est calculé en appliquant un pourcentage de CO₂ aux 6/7 de la valeur catalogue du véhicule. Ce pourcentage de CO₂ s'élève à 5,5 % (i) pour une émission de référence-CO₂ de (initialement) 115 g/km en ce qui concerne les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au GPL ou au gaz naturel et (ii) pour une émission de référence-CO₂ de (initialement) 95 g/km en ce qui concerne les véhicules à moteur alimenté au diesel. Lorsque l'émission du véhicule concerné dépasse cette émission de référence- CO₂, un pourcentage de CO₂ plus élevé doit également être pris en compte pour le calcul de l'ATN (à savoir, augmentation de 0,1 % par gramme de CO₂, avec un maximum de 18 %). Dans le cas inverse (l'émission du véhicule est inférieure à l'émission de référence-CO₂), un pourcentage de CO₂ moins élevé est pris en compte (à savoir, réduction de 0,1 % par gramme de CO₂, avec un minimum de 4 %).

Le Roi est chargé de revoir chaque année ces émissions de référence- CO₂. Pour faire bref, il doit le faire en tenant compte de l'évolution de l'émission de CO₂ moyenne des nouvelles voitures (art. 36, § 2, al. 5, du C.I.R. 1992), permettant ainsi de tenir compte des progrès fait par les motoristes en matière de pollution. C'est le SPF Mobilité et Transports qui fournit les chiffres chaque année.

Avec une telle formule, une augmentation de l'émission de référence de CO₂ entraîne une diminution du pourcentage (car la majoration du pourcentage de base de 5,5 % est moindre). A l'inverse : si le taux de référence de CO₂ diminue, cela entraîne automatiquement une augmentation du pourcentage (car une majoration plus importante doit être appliquée par rapport au pourcentage de base de 5,5 %).

Par valeur catalogue, il faut entendre le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée réellement payée comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes.

S'agissant d'un forfait, la détermination de l'ATN est indépendante de l'intensité ou de la fréquence de l'utilisation effective du véhicule.

La valeur catalogue est multipliée par un pourcentage déterminé comme suit, afin de tenir compte de la période écoulée à partir de la date de la première immatriculation du véhicule :

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un mois commencé compte pour un mois entier)	Pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération lors du calcul de l'avantage
de 0 à 12 mois	100 %
de 13 à 24 mois	94 %
de 25 à 36 mois	88 %
de 37 à 48 mois	82 %
de 49 à 60 mois	76 %
à partir de 61 mois	70 %

Ces taux de dépréciation des véhicules ne trouvent à s'appliquer que spécifiquement pour le calcul des ATN (et n'ont rien à voir avec le rythme d'amortissement du véhicule !).

Pour les ATN attribués à partir du 1^{er} janvier 2020 (ex. d'imp. 2021), c'est l'A.R. du 3 décembre 2019 (M.B., 11 décembre 2019) qui détermine ainsi les émissions de référence pour

l'année 2020. Il en ressort que, par rapport à 2019, l'émission de référence a augmenté, ce qui se traduit par un ATN moins élevé. Concrètement, pour les véhicules à moteur alimenté au diesel, l'émission de référence est portée de 88 (pour 2019) à 91 g/km. On peut aussi noter une augmentation de l'émission de référence pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au GPL ou au gaz naturel : elle s'élève maintenant à 111 g/km (au lieu de 107g/km pour 2019). Les nouveaux coefficients sont applicables aux ATN attribués à partir du 1^{er} janvier 2020.

Relevons d'ores et déjà que c'est un AR du 20 décembre 2020 (*M.B.*, 24 décembre 2020) qui détermine les émissions de référence pour l'année 2021. Il en ressort que, par rapport à 2020, l'émission de référence a diminué, ce qui se traduit (comme relevé plus avant) par un ATN plus élevé. Concrètement, pour les véhicules à moteur alimentés au diesel, l'émission de référence est portée de 91 g/km (pour 2020) à 84 g/km. On peut aussi noter une diminution de l'émission de référence pour les véhicules à moteur alimentés à l'essence, au GPL ou au gaz naturel : elle s'élève maintenant à 102 g/km (au lieu de 111 g/km pour 2020). Les nouveaux coefficients sont applicables aux ATN attribués à partir du 1^{er} janvier 2021.

L'émission de référence-CO₂ fixée par année a ainsi évolué comme suit :

année civile	véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel	véhicules à moteur alimenté au diesel	référence
2019	107 g/km	88 g/km	A.R. du 19 décembre 2018 (<i>M.B.</i> , 27 décembre 2018)
2020	111 g/km	91 g/km	A.R. du 3 décembre 2019 (<i>M.B.</i> , 11 décembre 2019)
2021	102 g/km	84 g/km	A.R. du 20 décembre 2020 (<i>M.B.</i> , 24 décembre 2020)

Notons d'ores et déjà l'adoption de la loi du 8 décembre 2020 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de limiter l'émission de référence-CO₂ (*M.B.*, 23 avril 2021, err. *M.B.*, 28 avril 2021, la loi a été erronément renseignée comme étant du 3 décembre 2020, mais en corrigeant cette erreur, il en est commis une autre puisque le correctif fait référence à la loi du 3 décembre ... 2021) (cela fait toujours plaisir de savoir que l'on a affaire avec des professionnels ; ne parlons pas de la manière dont CO₂ est écrit au *Moniteur*).

La présente loi entre en vigueur à partir de l'année de revenus commençant au plus tôt le 1^{er} janvier 2021 (à l'origine, les auteurs de la proposition de loi, le groupe Ecolo-Groen, voulait la faire rétroagir au 1^{er} janvier 2020 !).

Quelles émissions de référence-CO₂ prendre en compte ?

Cela étant, on a vu que l'ATN/voiture tient compte du taux d'émission de CO₂ de la voiture. Depuis la réforme européenne des 'tests d'émission' auxquels les voitures sont soumises, il peut arriver que plusieurs taux d'émission de CO₂ soient disponibles pour une même voiture.

À partir de l'ex. d'imp. 2021, le texte légal (à savoir la nouvelle méthode de calcul du pourcentage de déduction de l'art. 66 du C.I.R. 1992) ne précise toujours pas s'il doit s'agir de la valeur NEDC ou bien de la valeur WLTP. C'est pourquoi, pour déterminer le

pourcentage de déduction, il doit être tenu compte de la valeur CO₂ suivante :

- la valeur CO₂ NEDC 1.0 lorsque le véhicule ne dispose que d'une seule valeur NEDC ;
- la valeur CO₂ WLTP lorsque le véhicule ne dispose que d'une seule valeur WLTP ;
- la valeur CO₂ NEDC 2.0 ou la valeur CO₂ WLTP (libre choix) lorsque le véhicule dispose tant d'une valeur NEDC 2.0 que d'une valeur WLTP.

Le certificat européen de conformité du véhicule peut être consulté afin de vérifier si un véhicule dispose de deux taux d'émission de CO₂ (WLTP et NEDC 2.0).

L'administration précise enfin que sa position est applicable jusqu'à ce que, le cas échéant, de nouvelles dispositions légales soient prises !

Autrement dit, même après 2020, pour le calcul de l'ATN résultant de la disposition d'une voiture de société, on partira de la valeur CO₂ NEDC 2.0 ou la valeur CO₂ WLTP (libre choix) lorsque le véhicule dispose aussi bien d'une valeur NEDC 2.0 que d'une valeur WLTP (telles qu'elles sont disponibles auprès de la DIV).

À partir du 1^{er} janvier 2021 les constructeurs d'automobiles peuvent (optionnel) pour les voitures WLTP encore calculer une valeur NEDC 2.0 mais ne doivent plus le faire, excepté pour les nouvelles voitures pour lesquelles la valeur CO₂ NEDC mesurée s'élève à moins de 50 grammes de CO₂ par kilomètre.

Pour ces véhicules, les constructeurs d'automobiles doivent encore, jusqu'au 31 décembre 2022 inclus, mentionner une valeur NEDC 2.0 sur le certificat de conformité européen (*Certificate of Conformity*, ci-après, COC). Dans le cas où le constructeur d'automobiles mentionne encore optionnellement sur le COC la valeur NEDC 2.0, la direction de l'immatriculation des véhicules (DIV) du SPF Mobilité et transports continuera à enregistrer cette valeur NEDC 2.0.

Concrètement, cela signifie qu'à partir du 1^{er} janvier 2021, les véhicules en circulation seront ceux qui :

- sont encore homologués suivant l'ancien test NEDC et pour lesquels le constructeur d'automobiles n'a mentionné sur le COC qu'une valeur NEDC (NEDC 1.0) ;
- sont homologués suivant le nouveau test WLTP et pour lesquels le constructeur d'automobiles a mentionné sur le COC à la fois une valeur NEDC 2.0 et une valeur WLTP ;
- sont homologués suivant le nouveau test WLTP et pour lesquels le constructeur d'automobiles n'a mentionné sur le COC qu'une valeur WLTP.

Dans l'état actuel de la législation, l'ATN imposable doit (encore et toujours) être déterminé en tenant compte du taux d'émission CO₂ du véhicule, tel qu'il est disponible auprès de la DIV.

Le texte légal ne précisant pas clairement si l'on doit prendre la valeur NEDC ou plutôt la valeur WLTP, pour déterminer l'ATN imposable, il doit être tenu compte de :

- la valeur CO₂ NEDC 1.0 lorsque le véhicule ne dispose que d'une seule valeur NEDC ;
- la valeur CO₂ WLTP lorsque le véhicule ne dispose que d'une seule valeur WLTP ;
- la valeur CO₂ NEDC 2.0 ou la valeur WLTP CO₂ (libre choix) lorsque le véhicule dispose autant d'une valeur NEDC 2.0 que d'une valeur WLTP.

ATN/voiture minimum

Il existe un ATN/voiture minimum. En effet, l'avantage ne peut jamais être inférieur à 820 EUR (montant de base ; art. 36, § 2, al. 9, du C.I.R. 1992). Vu l'indexation, ce minimum est de 1.360 EUR pour l'ex. d'imp. 2021.

Ce minimum s'entend par véhicule et par année. Dès lors, en cas de mise à disposition gratuite simultanée de plusieurs véhicules, il y a lieu d'imposer autant d'ATN que de véhicules mis à disposition. Toutefois, lorsque le véhicule n'est mis à disposition que pour une partie de l'année, le montant de l'ATN imposable doit être réduit *pro rata temporis* (sur la base du nombre de jours calendaires). Pour calculer le nombre de jours calendaires, le premier jour de mise à disposition doit être pris en considération mais pas le dernier jour au cours duquel le véhicule est restitué. Le dénominateur est de 365 jours ou 366 jours en cas d'année bissextile.

Fausse voitures hybrides

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017) a instauré un régime particulier en ce qui concerne le calcul de l'ATN/voitures, qui s'applique aux 'fausses' voitures hybrides achetées à partir du 1^{er} janvier 2018.

Ce régime est limité aux véhicules hybrides rechargeables (dits hybrides plug-in). Contrairement à un véhicule full hybride, où la batterie électrique est rechargée au moyen d'un moteur à combustion et/ou par l'énergie de freinage, la batterie électrique d'un véhicule hybride plug-in est rechargée en branchant le véhicule sur une source d'énergie extérieure. Si la batterie d'un véhicule hybride n'est pas rechargée ou si la recharge de la batterie ne permet qu'une autonomie limitée, c'est presque exclusivement la propulsion par carburant qui est utilisée, et presque pas, voire pas du tout, la propulsion par la batterie électrique.

Sont visées les voitures qui sont à la fois équipées d'un moteur à carburant et d'une batterie électrique (qui peut être rechargée par le biais d'une connexion à une source d'alimentation hors du véhicule), mais dont ladite batterie a une capacité énergétique trop restreinte. L'idée est que dans ce cas, l'avantage doit être calculé comme s'il s'agissait d'une voiture utilisant exclusivement du carburant (p. ex. de l'essence). Le législateur a prévu que le Roi peut déterminer ce qu'il faut entendre par « véhicule correspondant » dans ce contexte (voir ci-après).

Le régime s'applique à partir de l'ex. d'imp. 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020.

Plus précisément, l'article 36, § 2, du C.I.R. 1992, prévoit que « Lorsqu'un véhicule hybride rechargeable acheté à partir du 1^{er} janvier 2018 est équipé d'une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre, l'émission du véhicule concerné à prendre en considération est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant. S'il n'existe pas de véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant, la valeur de l'émission est multipliée par 2,5 ».

La loi du 2 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses 2019-I (*M.B.*, 15 mai 2019) a ensuite précisé que ce régime particulier s'applique non seulement aux 'fausses' voitures hybrides 'achetées' à partir du 1^{er} janvier 2018, mais également à de tels véhicules pris en location ou en leasing à partir de cette date.

C'est l'A.R. du 5 septembre 2019 modifiant l'A.R. du C.I.R. 1992 en ce qui concerne la notion de véhicule correspondant qui précise cette notion (*M.B.*, 17 septembre 2019).

Rappelons que par véhicule correspondant visé aux articles 36, § 2, alinéa 9 et 66, § 1^{er}, alinéa 3, du C.I.R. 1992, l'on entend le véhicule 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 véhicules correspondants, le véhicule qui émet le plus de CO₂ est qualifié de véhicule correspondant.

La fourchette de 0,75 à 1,25 permet de limiter les véhicules correspondants qui entrent en considération aux seuls véhicules qui ont une puissance qui reste similaire à celle du véhicule hybride. Les véhicules dont le ratio n'est pas compris dans cette fourchette ne pourront donc pas être considérés comme des véhicules correspondants, même s'ils remplissent les autres conditions.

S'il n'existe pas de véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant, la valeur d'émission CO₂ du « faux hybride » est multipliée par 2,5.

Pour l'identification du véhicule correspondant, on se base exclusivement sur les données reprises sur le Certificat de conformité européen (COC). Le COC est normalisé au niveau européen, établi par le constructeur et unique au véhicule. Cela signifie que la définition de véhicule correspondant ne peut pas se limiter aux seuls véhicules commercialisés en Belgique, mais doit s'appliquer à tous les véhicules commercialisés sur le marché de l'Espace économique européen.

L'identification en tant que véhicule correspondant est faite au moment de la mise sur le marché de la « fausse hybride », pas limitée au marché belge, mais sur le marché de l'EEE.

Cela étant, le constructeur présent sur le territoire du Royaume ou, à défaut, l'importateur automobile, est tenu d'identifier le véhicule correspondant de chaque véhicule hybride qui ne répond pas aux conditions fixées aux articles 36, § 2, alinéa 9, et 66, § 1^{er}, alinéa 3, du C.I.R. 1992, et de transmettre cette information, ainsi que toutes les données techniques nécessaires à cette identification, au SPF Finances dès la mise sur le marché d'un véhicule hybride précité.

L'obligation de comparaison repose sur le constructeur ou l'importateur puisque les données COC de tous les véhicules potentiellement correspondants ne sont pas accessibles de façon publique et centralisée aux contribuables. Ces derniers ne sont en effet en règle générale en possession que du COC de leur propre véhicule.

Lorsqu'un véhicule déterminé n'est pas importé en Belgique par un vendeur automobile/importateur professionnel et que le constructeur de ce véhicule n'est pas établi en Belgique, l'obligation de transmettre les informations requises à l'administration ne repose sur personne.

Dans ce cas, l'administration peut se procurer les informations nécessaires pour déterminer s'il existe bien un véhicule correspondant. Le contribuable peut également fournir cette preuve par toute voie du droit commun à l'exception du serment.

Le ministre des Finances ou son délégué détermine quelles données techniques sont nécessaires à l'identification des « fausses » hybrides qui doivent parvenir au SPF Finances. Ces données sont déterminées dans la circulaire précitée.

Tant pour la « fausse » hybride, que pour son véhicule correspondant ainsi que pour tous les autres véhicules potentiellement correspondants, les données techniques suivantes doivent être fournies :

- marque (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 0.1) ;
- modèle/appellation commerciale (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 0.2.1) ;
- version/variante ;
- catégorie de véhicule hybride (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 23.1) ;
- carburant (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 26) ;
- puissance exprimée en kW (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 27.1) ;
- ratio entre la puissance du véhicule correspondant, exprimée en KW, et la puissance de la « fausse » hybride, exprimée en KW ;
- carrosserie (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 38) ;
- poids du véhicule (il s'agit ici de la masse en ordre de marche du véhicule ; cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 13) ;
- capacité énergétique de la batterie électrique, exprimée en kWh ;
- capacité énergétique de la batterie électrique, exprimée en kWh, par 100 kilogrammes de poids du véhicule ;
- émission de CO₂ (cette donnée est reprise sur le COC à la rubrique n° 49.1) : valeur CO₂ « pondérée, combinée » pour les « fausses » hybrides ; valeur CO₂ « combinée » pour les véhicules correspondants.

Le délai et la méthode de transmission des données pour le constructeur ou l'importateur automobile sont indiqués dans la circulaire.

La liste des véhicules correspondants pour les différentes « fausses » hybrides est consultable en ligne sur le site internet du SPF Finances : www.finances.belgium.be > Entreprises > Impôt des sociétés > Avantage de toute nature > Voitures de sociétés. Il y a également un lien vers cette page à partir de : Particuliers > Transport > Voitures de société.

Le SPF Finances s'est engagé à mettre à jour la liste de véhicules correspondants dès la mise sur le marché de nouvelles « fausses » hybrides. Le fisc précise immédiatement que ni cette liste, ni sa publication n'ont de portée réglementaire. Le fait qu'un véhicule soit ou non repris sur cette liste n'implique pas que, de plein droit, le véhicule en question soit ou non un véhicule correspondant. L'art ne pas se mouiller face à une législation particulièrement complexe et à reporter la responsabilité d'une éventuelle erreur d'appréciation sur le

contribuable. Rappelons quand même qu'en matière de revenus, y compris d'ATN, la charge de la preuve repose sur l'administration.

Mise à disposition d'un véhicule utilitaire

Rappelons aussi que les règles qui précèdent ne sont pas applicables lorsque l'ATN découle de l'utilisation à des fins personnelles d'un utilitaire léger (ou d'un autre moyen de transport que voiture, voiture mixte, minibus ou 'fausse' camionnette). Il est alors compté à la valeur réelle qu'il a dans le chef du bénéficiaire. En règle générale, la solution se trouve donc dans la réponse à la question : « quel est le montant que le bénéficiaire devrait dépenser dans des conditions normales pour bénéficier d'un tel avantage ? ».

Intervention du bénéficiaire

Rappelons alors que comme dans tous les cas où un ATN imposable existe, qu'il soit déterminé à sa valeur réelle ou de manière forfaitaire, son montant peut être diminué de l'intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage (art. 36, § 2, al. 10, du C.I.R. 1992 pour ce qui concerne spécifiquement les 'ATN voitures' visés ici).

À ce propos, l'intervention du bénéficiaire peut prendre la forme d'un paiement en bonne et due forme ou d'une inscription au compte courant du bénéficiaire (selon la jurisprudence de la Cour de cassation, l'inscription au compte courant du dirigeant d'entreprise du montant de l'ATN imposable dans son chef vaut paiement).

- **Budget mobilité**

Vu le bide complet de l'allocation de mobilité, le législateur (c'est le même esprit tortueux qui a fait le texte) a introduit (en parallèle à ce moment) un système plus flexible, le budget mobilité (loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019).

Dans le régime de l'allocation de mobilité, le travailleur échange(ait) son droit à une voiture de société contre l'octroi d'une somme d'argent qui est faiblement imposée et qui n'est soumise, sur le plan social, qu'à une cotisation de solidarité dans le chef de l'employeur. L'utilisation de cette somme d'argent est tout à fait libre.

Dans le régime du budget mobilité, le travailleur renonce aussi à son droit à une voiture de société, mais cette renonciation n'est pas compensée par l'attribution d'une somme d'argent à utiliser de manière libre, mais bien par la mise à disposition d'un budget qu'il peut utiliser de différentes manières. Et le traitement fiscal et social diffère selon la manière dont il est utilisé.

En résumé, ce régime permet à l'employeur d'instaurer un mécanisme sur la base duquel un travailleur peut demander de remplacer sa voiture de société - ou son droit à une voiture de société - par un budget annuel dans le but de consacrer ce budget à certaines dépenses de mobilité (le financement d'une voiture de société (plus) respectueuse de l'environnement ou de moyens de transport durables, tels que les transports en commun, l'utilisation d'une motocyclette électrique, etc., voire certains frais d'une habitation à proximité du lieu de travail), avec application d'un régime fiscal et parafiscal particulier. La partie du budget qui n'a pas été consacrée à de telles dépenses de mobilité au cours de l'année civile est versée en

espèces au travailleur.

Ce nouveau régime du budget mobilité est entré en vigueur le 1^{er} mars 2019 (et s'applique par conséquent à partir de l'ex. d'imp. 2020).

- **ATN/immeubles**

La mise à disposition d'un immeuble ou partie d'immeuble en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle d'un travailleur (ou d'un dirigeant d'entreprise ; cadre XVI de la déclaration) constitue un ATN imposable dans le chef du bénéficiaire de ladite mise à disposition. Conformément à l'article 18, § 2 et § 3, point 2 de l'A.R. du C.I.R. 1992, cet avantage, à défaut d'une réglementation sociale ou économique qui en détermine la valeur, est fixé de manière forfaitaire sur la base du RC de l'immeuble ou de la partie d'immeuble concernée.

Outre la valeur du revenu cadastral, interviennent aussi d'autres critères (caractère bâti ou non du bien, caractère meublé ou pas du bien, ainsi que hauteur du RC). Pendant des décennies, la qualité de la personne qui mettait le bien immobilier à disposition (personne physique ou morale) était aussi un élément d'appréciation dans la hauteur de l'ATN.

Il était ainsi et notamment prévu un coefficient multiplicateur de 2, puis de 3,8, lorsqu'un immeuble bâti au RC supérieur à 745 EUR était mis à disposition par une personne morale. Le coefficient multiplicateur n'était pas de mise quand c'était une personne physique qui mettait le bien immobilier à disposition.

C'est le passage brutal et sans aucune justification sinon budgétaire du coefficient de 2 à 3,8 qui a soulevé la fronde.

Depuis, l'A.R. du 7 décembre 2018 modifiant l'A.R. du C.I.R. 1992, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles (*M.B.*, 27 décembre 2018) prévoit que pour calculer l'ATN résultant de la disposition gratuite d'un immeuble bâti, le montant de base qui est égal à 100/60^e du RC indexé doit toujours être multiplié par 2, que la mise à disposition ait lieu par une personne physique ou par une personne morale, et quel que soit le montant du RC de l'immeuble, sachant que l'avantage ainsi évalué doit (comme auparavant) être majoré de 2/3 s'il s'agit d'une habitation meublée (art. 18, § 3, 2, al. 4, de l'A.R. du C.I.R. 1992). L'application généralisée du coefficient '2' vaut pour les avantages payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2019, donc à partir de l'ex. d'imp. 2020.

L'administration s'oppose fermement à l'application du dégrèvement d'office dans les dossiers relatifs à l'évaluation de l'ATN immeuble mis à disposition car le législateur a expressément précisé qu'un changement de jurisprudence ne peut pas être considéré comme un élément nouveau (art. 376, § 2, du C.I.R. 1992).

La question de savoir si le contribuable peut en l'occurrence demander un 'dégrèvement d'office' pour le passé a été posée à la Cour constitutionnelle. Celle-ci a décidé que l'article 376 du C.I.R. 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle les décisions des Cours et tribunaux constatant l'inconstitutionnalité d'une disposition réglementaire en matière fiscale ne constituent pas un

élément nouveau qui entre en considération pour le dégrèvement d'office de surtaxes.

Si l'article 376 du C.I.R. 1992 devait être interprété en ce sens qu'une telle décision des Cours et tribunaux, en dehors du litige dans lequel l'inconstitutionnalité a été constatée, doit être considérée par l'administration fiscale comme un élément nouveau susceptible de donner lieu à un dégrèvement d'office de surtaxes, la décision juridictionnelle précitée se verrait attribuer une autorité qui n'est pas conforme à l'article 159 de la Constitution.

Le fait que l'administration fiscale déciderait, dans une circulaire, de supprimer pour l'avenir la discrimination constatée par les cours et tribunaux ou que les autorités adaptent la réglementation pour l'avenir ne modifie pas ce constat.

Pour en revenir à l'ex. d'imp. 2021 (revenus de l'année 2020), l'ATN 'immeuble' se détermine comme suit (pour lequel il y a lieu de tenir compte d'un coefficient d'indexation des revenus cadastraux de 1,8492).

Mise à disposition par une personne morale ou une personne physique, quelle que soit la hauteur du RC

- a) si immeuble non bâti : RC indexé x 100/90
- b) si habitation non meublée : RC indexé x 2 x 100/60
- b) si habitation meublée : RC indexé x 2 x 100/60 x 5/3

Le RC à prendre en compte est le cas échéant réduit à la proportion mise à disposition. Ainsi, par exemple, lorsqu'un immeuble, propriété de la société, avec un RC de 2.000 EUR est mis à la disposition du gérant de la même société à concurrence de 70 % (l'autre partie de l'immeuble étant utilisée par la société à des fins professionnelles), le RC afférent à la partie de l'immeuble mise à la disposition du gérant à prendre en compte pour le calcul de l'ATN est de 1.400 EUR.

• ATN/chauffage

A partir du 1^{er} janvier 2012, l'ATN correspondant est évalué comme suit :

- a) lorsqu'il est octroyé au personnel de direction et aux dirigeants d'entreprise :
 - chauffage : 1.245 EUR par an ;
 - électricité utilisée à des fins autres que le chauffage : 620 EUR par an ;
- b) lorsqu'il est octroyé à d'autres bénéficiaires :
 - chauffage : 560 EUR par an ;
 - électricité utilisée à des fins autres que le chauffage : 280 EUR par an.

Mais les montants précités sont indexés à partir de la même date.

Ainsi, pour les avantages octroyés à partir du 1^{er} janvier 2020 (ex. d'imp. 2021), les montants indexés sont les suivants :

- a) avantage octroyé au personnel de direction et aux dirigeants d'entreprise (cadre XVI de la déclaration) :
 - chauffage : 2.060 EUR par an ;
 - électricité utilisée à des fins autres que le chauffage : 1.030 EUR par an ;
- b) avantage octroyé à d'autres bénéficiaires :

- chauffage : 930 EUR par an ;
- électricité utilisée à des fins autres que le chauffage : 460 EUR par an.

- **ATN/ PC, tablette, connexion internet, téléphone mobile, etc.**

L'ATN résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition est fixé forfaitairement, conformément à l'article 18, § 3, point 10, de l'A.R. du C.I.R. 1992.

En résumé, les choses se présentent comme suit :

Avantage	Montant par an
PC, fixe ou portable, mis gratuitement à disposition	72 EUR
Tablette ou téléphonie mobile, mis gratuitement à disposition	36 EUR
Connexion internet, mise gratuitement à disposition, qu'elle soit fixe ou mobile, et sans considération du nombre d'appareils pouvant utiliser cette connexion	60 EUR
Abonnement de téléphonie fixe, ou mobile, mis gratuitement à disposition	48 EUR

Notons que ces forfaits s'appliquent pour une année complète. Si la mise à disposition ne concerne qu'une partie de la période imposable, le montant de l'ATN imposable doit être fixé en fonction du nombre de jours de mise à disposition. Le calcul du nombre de jours calendrier doit tenir compte du premier jour de la mise à disposition, mais pas du dernier jour au cours duquel la mise à disposition prend fin.

- **ATN/cycle ou speed pedelec**

La mise à disposition d'une bicyclette par l'employeur un ATN, mais celui-ci est légalement exonéré conformément à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14^o, b, du C.I.R. 1992 (cf. la loi du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009) et ce depuis l'ex. d'imp. 2010.

Depuis l'ex. d'imp. 2018, l'exonération s'applique non seulement pour un vélo ou un *pedelec* (vélo électrique qui peut atteindre des vitesses jusqu'à 25 km/h mais aussi pour un *speed pedelec* à propulsion électrique (vélo électrique qui peut atteindre des vitesses jusqu'à 45 km/h) et par extension pour tout cycle et cycle motorisé à propulsion électrique tel que définis dans le règlement général sur la police de la circulation routière (cf. la loi du 22 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 10 novembre 2017).

L'exonération s'applique non seulement pour l'avantage consistant en la mise à disposition d'un tel 'cycle' et de ses accessoires, y compris les frais d'entretien et de garage.

Une condition est toutefois mise à l'exonération susvisée : le cycle ou le speed pedelec doit être effectivement utilisé pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

On relèvera qu'à titre temporaire, si, en raison des mesures COVID-19, le nombre de déplacements domicile-lieu de travail effectués en vélo est inférieur à celui prévu dans la *cycling policy* de l'employeur, cela n'a pas pour conséquence que l'exonération de l'avantage

ne peut plus s'appliquer.

L'exonération de l'avantage d'un vélo d'entreprise peut être cumulée avec l'exonération fiscale de l'indemnité-vélo. Bien entendu, l'exonération de l'indemnité-vélo ne s'applique qu'aux déplacements réellement effectués à vélo entre le domicile et le lieu de travail. L'exonération de l'indemnité-vélo ne peut donc pas être appliquée pour les jours où le travailleur n'a pas effectué ce déplacement à vélo en raison des mesures COVID-19.

Pour un employeur, les frais engagés pour l'acquisition, l'entretien et la réparation du vélo d'entreprise restent déductibles à titre de frais professionnels pour autant qu'ils répondent à toutes les conditions légales en la matière.

b) Rémunérations pour heures supplémentaires volontaires COVID-19

La rubrique A.11. constitue une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2021. Son intitulé exact est « Rémunérations pour heures supplémentaires volontaires prestées du 1.4 au 30.6.2020 inclus chez des employeurs des secteurs critiques et/ou du 1.10 au 31.12.2020 inclus chez des employeurs des secteurs cruciaux dans la lutte contre la pandémie de COVID-19, qui entrent en ligne de compte pour l'exonération ». Elle est subdivisée en deux sous-rubriques :

- a) rémunérations (codes *306) : on y mentionnera les rémunérations pour les heures supplémentaires volontaires qui ont été prestées par le contribuable durant les périodes mentionnées ci-avant et chez les employeurs appartenant aux secteurs mentionnés ci-avant (ces rémunérations figurent sur la fiche de rémunérations 281.10 en regard du code 306) ;
- b) nombre d'heures supplémentaires payées en 2020 (codes *307) : on y mentionnera le nombre d'heures supplémentaires prestées pour ces rémunérations (ce nombre figure sur la fiche de rémunérations 281.10 en regard du code 307).

La loi (de pouvoirs spéciaux) du 27 mars 2020 (*M.B.*, 30 mars 2020 ; trad. all. *M.B.*, 3 avril 2020) a habilité le Roi à prendre des mesures de lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 (II).

Elle doit permettre au gouvernement de prendre rapidement les mesures qui s'imposent dans le cadre de la pandémie de coronavirus. L'urgence de disposer d'un cadre légal adéquat est telle qu'il s'avère impossible d'attendre l'adoption de l'ensemble des lois nécessaires par le Parlement, raison pour laquelle il a été décidé d'habiliter le Roi à prendre les mesures adéquates, parmi lesquelles (art. 5, § 1^{er}, 5^o, de la loi) « *apporter des adaptations au droit du travail et au droit de la sécurité sociale en vue de la protection des travailleurs et de la population, de la bonne organisation des entreprises et des administrations, tout en garantissant les intérêts économiques du pays et la continuité des secteurs critiques* ».

Dans la foulée, la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 11 juin 2020) (on devrait dire 'de la') a notamment prévu que dans les secteurs critiques, le nombre d'heures supplémentaires est augmenté de 100 à 220 heures (c'est-à-dire 120 heures supplémentaires volontaires additionnelles) et cela pour la période du 1^{er} avril 2020 jusqu'au 30 juin 2020 inclus (chapitre 2 de l'arrêté emploi). Les rémunérations relatives à ces 120 heures supplémentaires volontaires additionnelles prestées sans sursalaire dans les secteurs critiques durant le deuxième quadrimestre 2020 sont exonérées d'impôts sur les revenus. Comme cela est également explicité à l'article 1^{er} de l'arrêté emploi, les secteurs critiques sont les secteurs cruciaux et les services essentiels qui sont répertoriés dans l'annexe à l'arrêté ministériel du 23 mars 2020 portant des mesures

d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19 (voir plus loin).

Le travail supplémentaire entrant en considération pour l'exonération introduite par la présente loi n'est pas pris en compte pour la réduction d'impôt pour travail supplémentaire dans le chef du travailleur, ni pour la dispense de versement de précompte professionnel pour travail supplémentaire dans le chef de l'employeur.

Relevons que l'arrêté royal du 5 juin 2020 portant modification de l'article 19, § 2, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (*M.B.*, 24 juin 2020) a instauré une exonération des cotisations ONSS en excluant de la notion de rémunération, les rémunérations nettes des 120 heures supplémentaires susvisées effectuées pendant le deuxième trimestre 2020 chez les employeurs appartenant aux secteurs critiques.

Une même exonération (de la rémunération des 120 heures supplémentaires volontaires supplémentaires effectuées sans sursalaire) s'applique aux rémunérations relatives aux 120 heures supplémentaires volontaires prestées pendant la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2020 (quatrième trimestre 2020) et pendant la période du 1^{er} janvier 2021 au 31 mars 2021 (premier trimestre 2021) pour les employeurs des secteurs cruciaux (loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes, *M.B.*, 30 décembre 2020).

Les différentes exonérations ne peuvent être accordées ensemble que pour un maximum de 120 heures supplémentaires volontaires.

L'exonération s'applique aux travailleurs ainsi qu'aux dirigeants d'entreprise travaillant sous l'autorité d'un employeur. Les dirigeants d'entreprise indépendants sont exclus de l'exonération parce qu'ils ne peuvent pas effectuer des heures supplémentaires volontaires au sens de l'arrêté de pouvoirs spéciaux n° 14 et de la loi sur le travail du 16 mars 1971).

La limite de 120 heures supplémentaires volontaires effectuées auprès des employeurs dans les secteurs critiques s'applique par contribuable et par période imposable. Si un salarié effectue volontairement des heures supplémentaires auprès de plusieurs employeurs pouvant bénéficier de l'exonération, il est possible que pour chaque employeur individuel il n'y ait pas de dépassement de la limite, mais qu'il y ait un excédent pour les deux employeurs ensemble. Si tel est le cas, la rémunération relative au dépassement est imposée au prorata du nombre total d'heures supplémentaires volontaires pouvant bénéficier de l'exonération. Ce calcul de l'impôt *au prorata* est effectué automatiquement par l'administration sur la base des nouveaux codes (codes *306 et *307 du cadre IV et codes *403 et *404 du cadre XVI) de la déclaration à l'impôt des personnes physiques (ex. d'imp. 2021).

Si les rémunérations des heures supplémentaires volontaires additionnelles ne sont pas payées en totalité l'année où les heures supplémentaires ont été prestées (mais au cours d'une année ultérieure), l'exonération s'applique d'abord aux rémunérations des heures supplémentaires volontaires additionnelles prestées et payées respectivement en 2020 et 2021, puis aux rémunérations de ces heures supplémentaires payées au cours d'une année ultérieure.

Si, au cours d'une année, les rémunérations sont payées pour un nombre d'heures supérieur au nombre d'heures supplémentaires volontaires additionnelles exonérables pour cette année,

l'exonération est calculée *au prorata*.

Par « secteurs critiques », on entend donc les entreprises et les organismes appartenant aux secteurs critiques et aux services essentiels définis dans l'arrêté ministériel du 23 mars 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19. Cet arrêté a été modifié par l'arrêté ministériel du 3 avril 2020 (*M.B.*, 3 avril 2020). Une référence plus précise est faite aux secteurs cruciaux et aux services essentiels énumérés dans l'annexe de cet arrêté.

Par « secteurs cruciaux », on entend « les commerces, entreprises et services privés et publics qui occupent du personnel et qui sont nécessaires à la protection des besoins vitaux de la Nation et des besoins de la population, comme mentionné dans le cadre des mesures d'urgence prises par le ministre de l'Intérieur pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, ainsi que les producteurs, fournisseurs, entrepreneurs et sous-traitants de biens, travaux et services qui sont essentiels à l'activité de ces entreprises et de ces services ».

On observera que bien que la rémunération elle-même ne doive pas être déclarée, elle est mentionnée (en tant que revenu exonéré) sur les fiches de revenus (la raison de ce cadre 22 de la fiche 281.10 et du nouveau cadre 15 de la fiche 281.20). La rémunération exonérée doit être reprise dans l'avertissement-extrait de rôle à l'I.P.P. afin d'évaluer correctement les ressources du contribuable (art. 16, § 1^{er}, al. 4, de la loi précitée du 29 mai 2020).

Notons enfin que les « heures supplémentaires sans sursalaire » dont il est question ici (dont la rémunération est exonérée d'impôt) ne donnent pas droit à la réduction d'impôt pour « heures supplémentaires avec sursalaire », ni à la dispense de retenue du précompte professionnel pour travail supplémentaire dans le chef de l'employeur.

Ces rappels étant faits, ce qui précède se présente comme suit sur la fiche 281.10.

En regard du code 306 (Rémunérations), se mentionne le montant total des rémunérations payées ou attribuées qui se rapportent à maximum 120 heures supplémentaires volontaires :

- prestées du 1^{er} avril au 30 juin 2020 inclus auprès d'employeurs appartenant aux secteurs critiques
et/ou
- prestées du 1^{er} octobre au 31 décembre 2020 inclus auprès d'employeurs appartenant aux secteurs cruciaux,
en raison de la pandémie de la COVID-19.

Le nombre d'heures prestées et payées en 2020 (code 307) correspond au nombre total des heures supplémentaires volontaires prestées et payées relatives aux rémunérations reprises ci-dessus.

En ce qui concerne les 'Fractions d'heures supplémentaires', il convient d'exprimer les fractions d'heures supplémentaires en décimales et d'arrondir les centièmes selon que le chiffre des millièmes excède ou non le chiffre 5 (exemple : 3 heures et 20 minutes supplémentaires = 3,333 arrondis à 3,33 et 6 heures et 40 minutes supplémentaires = 6,666 arrondis à 6,67). Il faut toujours mentionner les décimales (exemple : 3,33 + 6,67 = 10,00).

Enfin, en matière d'heures supplémentaires prestées en 2020 mais payées en 2021, on tiendra

compte de ce qui suit. Si moins de 120 heures supplémentaires volontaires ont été payées ou attribuées en 2020, le solde de la rémunération versée ou attribuée en 2021 pourra être exonéré dans le cadre des heures supplémentaires volontaires. L'administration gardera une trace du nombre d'heures supplémentaires pour lesquelles une exonération pourra encore être accordée. On ne peut dès lors pas mentionner ici les heures supplémentaires prestées en 2020, ainsi que la rémunération y afférente, qui remplissent les conditions d'exonération mais qui n'ont été payées qu'en 2021.

c) Frais professionnels forfaitaires

La déduction forfaitaire des frais professionnels est un droit absolu du contribuable. L'administration ne peut réduire le montant des frais forfaitaires si les frais réels s'avèrent moins élevés.

Dans certains cas exceptionnels, le contribuable peut toutefois avoir intérêt à opter pour la déduction de frais réels moins élevés au lieu de la déduction d'un forfait légal pour charges plus élevé (qui lui est accordé automatiquement par le programme de calcul). En pareil cas, le contribuable a le droit d'exiger, via une réclamation, l'application du montant inférieur de ses frais professionnels réels.

Cela étant, le forfait pour charges pour les rémunérations des travailleurs salariés s'est singulièrement simplifié à partir de l'ex. d'imp. 2019 puisqu'il n'est plus dégressif par tranches comme auparavant mais est fixé à 30 % de l'ensemble des rémunérations, sans que le forfait pour charges ne puisse dépasser un montant de base 2.950 EUR, à indexer (soit, 4.880 EUR pour l'ex. d'imp. 2021).

On notera que si, en 2020, le contribuable est devenu après le 15 janvier, habitant du Royaume assujetti à l'I.P.P., le montant susvisé de 4.880 EUR doit être multiplié par le nombre de mois qu'il a mentionné au cadre II, A.6 et le diviser par 12, en ne manquant pas d'arrondir le résultat au multiple de 10 EUR supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5 (en effet, à partir de l'ex. d'imp. 2018, le montant maximum du forfait légal de frais est limité *prorata temporis* à la durée de la période imposable).

Le cas échéant, le résultat obtenu est encore majoré du forfait pour longs déplacements [75 EUR si distance DLT est de 75 à 100 km, 125 EUR de 101 à 125 km et 175 EUR si plus de 125 km (ces forfaits ne sont pas indexés)].

d) Autres frais professionnels

Si le contribuable souhaite déduire ses frais professionnels réels (rubrique A.18. ; codes *258), il est préférable de joindre d'emblée le détail de ces frais professionnels dans une annexe à la déclaration. L'administration devra(it) normalement les demander.

Le principe général veut que les frais professionnels soient déductibles sur pied de l'article 49 du C.I.R.1992.

Pour être fiscalement déductibles, conformément à cette disposition légale, les frais doivent répondre simultanément à quatre critères :

- un critère de causalité ; ils doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de la

- profession ;
- un critère de finalité ; ils doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables, étant entendu que sont considérés comme tels les frais professionnels qui, pendant la période considérée, ont été payés ou supportés ou ont acquis le caractère de dettes ou pertes liquides et certaines sont comptabilisés comme telles ;
- un critère d'annualité ; ils doivent avoir été faits ou supportés pendant la période imposable ;
- un critère de preuve ; ils doivent être justifiés par le contribuable quant à leur réalité et leur montant.

Ces conditions générales s'appliquent d'ailleurs à tous les contribuables, quelle que soit la nature de leurs revenus professionnels imposables (rémunérations, profits, bénéfices, pensions, revenus de remplacement).

Après avoir vérifié l'application de l'article 49 du C.I.R. 1992, il convient ensuite de vérifier si d'autres articles ne viennent pas ajouter des conditions supplémentaires de déductibilité ou encore simplement en limiter le taux de déductibilité. Dans cette optique, par exemple, l'article 66 du C.I.R. 1992 précise la manière de traiter fiscalement les frais professionnels de déplacement. L'article 53 du C.I.R. 1992 reprend une série de frais qui, bien que professionnels, n'en sont pas pour autant déductibles.

- **Frais de déplacement**

Déplacement en voiture du domicile au lieu de travail

Commençons par le rappel des principes de base. En ce qui concerne les frais de déplacement du domicile au lieu de travail, rappelons que les contribuables ont le droit de déduire leurs frais réels, mais que ces frais réels sont limités (forfaitairement) à 0,15 EUR du km.

Le montant forfaitaire en question peut exclusivement être accordé au contribuable lorsque le véhicule en question :

- soit est sa propriété ;
- soit est immatriculé à son nom auprès de la DIV ;
- soit est mis à sa disposition de façon permanente ou habituelle en vertu d'un contrat de location ou de leasing ;
- soit appartient à son employeur ou à sa société et que l'avantage éventuel découlant de l'utilisation de ce véhicule est taxé dans son chef.

Pour leur part, les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu du travail effectués à bicyclette sont, à défaut de preuves, fixés forfaitairement à 0,145 EUR par kilomètre parcouru (art. 66bis, al. 3, du C.I.R. 1992). Après indexation, qui s'applique en l'occurrence, ce forfait s'élève à 0,24 EUR pour l'ex. d'imp. 2021.

u) Revenus d'origine étrangère (et frais y afférents)

La dernière rubrique du cadre IV de la déclaration, la rubrique O, concerne les revenus, et les frais y afférents, d'origine étrangère. Son libellé est légèrement modifié dans la déclaration relative à l'ex. d'imp. 2021.

Si pour les revenus d'origine étrangère ou pour certains d'entre eux, le contribuable estime pouvoir bénéficier d'une exonération d'impôt (en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition ou d'un autre traité ou accord international) ou d'une réduction d'impôt de moitié, les exigences en matière de preuve ont été considérablement renforcées à partir de l'ex. d'imp. 2012. Ainsi, l'administration demande depuis lors à de nombreux résidents belges qui travaillent à l'étranger de démontrer leur présence physique dans leur(s) pays d'activité, afin de pouvoir bénéficier, en Belgique, de l'exonération (avec réserve de progressivité) d'impôt sur ces rémunérations de source étrangère.

Rappelons qu'il ne faut pas reprendre sous la rubrique O du cadre IV tous les revenus et frais d'origine étrangère (mentionnés aux rubriques A à E) mais uniquement ceux qui sont spécifiquement demandés sous cette rubrique, à savoir :

- sous O.1. : les revenus perçus en France ou aux Pays-Bas qui ont été soumis, dans ces pays, à une législation sociale pour travailleurs salariés ou assimilés (et qui, partant, ne sont pas soumis à la cotisation spéciale pour la sécurité sociale belge), mais qui ne sont pas exonérés d'impôt en Belgique ;
- sous O.2. : les revenus pour lesquels le bénéficiaire a droit à une réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère, c'est-à-dire :
 - les revenus qui sont exonérés de l'I.P.P. mais qui peuvent (voir ci-après) entrer en considération pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus (exonération avec réserve de progressivité). Doivent également être repris ici :
 - les revenus versés par des organisations internationales qui sont exonérés avec réserve de progressivité en vertu de traités ou d'accords internationaux (pour ces revenus, il faut mentionner dans la rubrique « Pays », le nom de l'organisation internationale qui a versé les revenus) ;
 - les rémunérations payées ou attribuées par des instances judiciaires étrangères ou internationales visées par la loi du 29 mars 2004 concernant la coopération avec la Cour pénale internationale et les tribunaux pénaux internationaux (pour ces rémunérations, il faut mentionner dans la rubrique « Pays » l'instance judiciaire étrangère ou internationale qui a payé ces rémunérations) ;
 - les revenus pour lesquels l'impôt est réduit de moitié (il s'agit des revenus obtenus et imposés dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de CPDI).

On observe qu'il n'est plus dit, pour l'ex. d'imp. 2021, qui « entrent en considération » mais qui « peuvent entrer en considération » pour le calcul de l'impôt afférent [aux] autres revenus.

Cet ajout s'explique par la jurisprudence de la Cour d'appel d'Anvers (du 22 octobre 2019) qui a estimé que la CPDI belgo-néerlandaise n'autorise pas que la 'réserve de progressivité' s'applique à un revenu exonéré qui (selon les critères belges) serait qualifié de revenu imposable distinctement (étant donné que dans ce cas, le revenu n'aurait pas eu d'influence sur la fixation du tarif progressif, alors que la convention ne permet d'appliquer que le taux d'imposition qui serait applicable si les revenus en question n'avaient pas été exemptés).

Avec cette nouvelle formulation, l'administration veut souligner que la réserve de progressivité n'est pas applicable automatiquement, mais qu'elle dépend du libellé de la CPDI applicable. Observons qu'une même reformulation a été opérée dans d'autres cadres de la déclaration (Pensions d'origine étrangère du cadre V et Rémunérations de dirigeants d'entreprises d'origine étrangère du cadre XVI).

Cadre VII : Revenus des capitaux et biens mobiliers

Le cadre de la déclaration

Ce cadre est réservé à la 2^e catégorie des revenus soumis à l'I.P.P. (art. 6, al. 2, 2^o, du C.I.R. 1992), les revenus des capitaux et biens mobiliers.

Ce cadre comportait uniquement deux modifications visibles dans la déclaration relative à l'ex. d'imp. 2020, consistant en deux nouveaux montants de revenus exonérés : 800 EUR et 980 EUR.

La déclaration relative à l'ex. d'imp. 2021 ne comporte plus ces modifications (et ne comporte aucun autre changement) car ces deux montants étant gelés, ils sont identiques pour cet ex. d'imp.

Rappelons que depuis l'ex. d'imp. 2018, ces deux plafonds d'exonération de 800 EUR et de 980 EUR doivent, le cas échéant, être proratisés. Mais pas selon la même règle ! Ce serait trop simple bien sûr.

Points d'attention

a) Revenus dont la déclaration est facultative

Rappelons aussi que les montants des revenus de capitaux qui se renseignent sous la rubrique A du cadre VII (qu'ils soient ou non à déclaration facultative) ne doivent jamais comprendre le précompte mobilier. Les revenus imposables sont bien entendu des revenus bruts, mais c'est le programme de l'administration qui « brute » lui-même les revenus.

Ainsi, les revenus de capitaux (qui ne doivent pas être considérés comme des revenus professionnels) se mentionnent à concurrence du montant réellement encaissé ou recueilli :

- après déduction de l'impôt étranger éventuel ;
- majoré, le cas échéant, des frais d'encaissement et de garde et des autres frais analogues ;
- majoré, le cas échéant, du prélèvement pour l'État de résidence au sens de l'article 2, 10^o, du C.I.R. 1992 (situation qu'il n'est plus possible de rencontrer à partir de l'ex. d'imp. 2019) ;
- mais pas du précompte mobilier retenu.

b) Revenus de dépôts d'épargne

Les intérêts des dépôts d'épargne réglementés auprès d'établissements de crédit établis dans l'EEE ne sont pas considérés comme des 'revenus mobiliers' à concurrence d'une première tranche de 980 EUR par an (pour l'ex. d'imp. 2021, montant inchangé par rapport à l'ex. d'imp. 2020).

Les dépôts d'épargne ouverts auprès d'un établissement de crédit établi dans un autre État membre de l'EEE (extension résultant de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 7 mai 2014) doivent répondre à des critères qui, sans être identiques, ont une portée comparable à celle des critères prévus à l'article 2 de l'A.R. du C.I.R. 1992, et ce, en

matière de monnaie dans laquelle les dépôts sont libellés, de conditions et de modes de retrait et de prélèvement, et quant à la structure, au niveau et au mode de calcul de leur rémunération. Ces critères doivent, en outre, être définis par les autorités de cet autre État qui sont compétentes et similaires à la BNB et l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA).

L'administration ajoute que la charge de la preuve concernant la nature similaire des exigences imposées incombe au contribuable.

Et puis, la fameuse étude administrative a abouti. Elle a été rendue publique par la circulaire 2020/C/33 du 21 février 2020. Après avoir rappelé les principales règles qui prévalent en la matière, l'administration rend son verdict sur les quatre comptes d'épargne non belges les plus prisés. Sans surprise, aucun ne réussit le test, soit parce qu'il ne répond pas à la condition d'être réglementé par les autorités publiques similaires, soit parce qu'il ne satisfait pas aux conditions d'analogie.

Les comptes d'épargne en question (tous recalés donc) sont :

- le Livret A français ;
- le Compte épargne logement français (CEL) ;
- les dépôts d'épargne du type '*Beleggersrekening*' et '*Rabo Internet Bonus Sparen*' de Rabobank aux Pays-Bas ;
- le '*Bonusrenterekening*' néerlandais de ING.

Une Cour d'appel (Anvers, 21 janvier 2020) a depuis donné tort à l'administration, mais le fisc maintient son cap (question parlementaire n° 26 de M. Matheï du 30 octobre 2020).

c) Revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur

Je ne reviens pas sur les revenus visés, le régime fiscal spécifique qui s'y applique, la détermination des revenus nets, l'imputation des frais, le taux de taxation à l'I.P.P. et les taux de précompte mobilier, la question des fiches, l'importance des droits d'auteur admis par le SDA, la question de l'amortissement des droits d'auteur qui doivent être portés à l'actif, les produits financiers générés et les sociétés de gestion de droits, l'aspect TVA, l'aspect lois sociales, etc.

Ajoutons donc uniquement ici ce qui est spécifique à l'ex. d'imp. 2021.

Les revenus visés à la rubrique D du cadre VII de la déclaration sont ceux qui résultent de la cession et de la concession de droits d'auteur, de droits voisins et de licences légales et obligatoires visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger, et qui ont été recueillis :

- soit en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ;
- soit dans le cadre d'une telle activité mais alors seulement dans la mesure où leur montant brut (après déduction de l'impôt étranger éventuel mais avant déduction des frais réels ou forfaitaires et du Pr.M. éventuellement retenu) n'excède pas 62.090 EUR pour l'ex. d'imp. 2021.

En matière de revenus de droits d'auteur, la loi prévoit la prise en compte de frais forfaitaires, à défaut de frais réels dûment justifiés selon les règles habituelles de justification des frais

professionnels réels.

Ces frais forfaitaires doivent, quel que soit le nombre de débiteurs de tels revenus, être calculés sur le montant brut total recueilli par un même bénéficiaire (après déduction de l'impôt étranger éventuel) et s'élèvent, pour l'ex. d'imp. 2021, à 50 % de la première tranche de 16.560 EUR plus 25 % de la tranche de 16.560 EUR à 33.110 EUR.

Cela étant, ce régime suscite des jalousies mais le ministre a confirmé que l'administration ne travaille pas à une modification du C.I.R. 1992 ni de l'A.R. du C.I.R. 1992 à ce sujet (question parlementaire n° 334 de M. Vanbesien du 28 avril 2020).

d) Intérêts requalifiés en dividendes

Sur pied de l'article 18, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 1992, les intérêts sont considérés comme des dividendes sur le plan fiscal lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période.

Était considéré comme avance, 'tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti' par une personne physique à une société dont elle possède des actions ou parts ou par une personne à une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992 ainsi que tout prêt d'argent consenti le cas échéant par leur conjoint ou leurs enfants à cette société lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci (à quelques exceptions près).

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017) a toutefois remplacé les mots « tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti » ci-dessus par « toute créance, représentée ou non par des titres, détenue ».

Il s'agit en fait d'un retour au texte d'origine, qui entre vigueur le 1^{er} janvier 2020 et est applicable aux intérêts qui se rapportent aux périodes après le 31 décembre 2019. L'ex. d'imp. 2021 est donc le premier concerné par ce changement.

Outre la modification précitée, la même loi du 25 décembre 2017 remplace la notion de taux du marché à l'article 55 du C.I.R. 1992 par le taux d'intérêt pratiqué par les IFM, publié par la BNB, pour les prêts d'un montant inférieur ou égal à 1.000.000 EUR avec taux variable et fixation initiale du taux d'une durée inférieure ou égale à un an, octroyés aux sociétés non financières, conclus au mois de novembre de l'année civile précédant l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent. Le taux d'intérêt pratiqué par les IFM est majoré de 2,5 % (art. 18, al. 4^o, du C.I.R. 1992).

Pour la limitation des intérêts qui se rapportent à 2020, on doit ainsi prendre le taux d'intérêt pratiqué par les IFM de novembre 2019, à savoir 1,56 %, et le majorer de 2,5 %. Les intérêts du marché pour les intérêts visés ici s'élèvent par conséquent à 4,06% pour l'ex. d'imp. 2021.

Cadre VIII : Pertes antérieures et dépenses déductibles

Concernant les rentes alimentaires payées, si les montants mentionnés comprennent des rentes payées en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif, il y a lieu de tenir à la disposition de l'administration le détail des rentes ainsi qu'une copie de la décision judiciaire.

• **Frais couverts par les contributions alimentaires**

En matière de contributions alimentaires pour enfants, on se souvient de la loi du 19 mars 2010 visant à promouvoir une objectivation du calcul des contributions alimentaires des père et mère au profit de leurs enfants (*M.B.*, 21 avril 2010).

Pour la première fois, la loi défini(ssai)t ainsi (enfin diront certains) les frais qui sont couverts par ces contributions alimentaires. Il s'agit des frais ordinaires et des frais extraordinaires. Les frais ordinaires sont les frais habituels relatifs à l'entretien quotidien de l'enfant. Les frais extraordinaires sont les dépenses exceptionnelles, nécessaires ou imprévisibles qui résultent de circonstances accidentelles ou inhabituelles et qui dépassent le budget habituel affecté à l'entretien quotidien de l'enfant qui a servi de base, le cas échéant, à la fixation des contributions alimentaires (art. 203*bis*, § 3, du Code civil ancien).

Cette nouvelle législation relève du droit civil, mais elle peut avoir des incidences fiscales puisque, pour la déduction des contributions alimentaires dues aux enfants, le C.I.R. 1992 se réfère aux obligations alimentaires nées de la loi civile.

L'A.R. du 22 avril 2019 (émanant du SPF Justice) fixant les frais extraordinaires résultant de l'article 203, § 1^{er}, du Code civil ancien et leurs modalités d'exécution (*M.B.*, 2 mai 2019).

Cet A.R. apporte ainsi des précisions (tardives) en matière de contributions alimentaires à payer par un parent au profit de ses enfants et plus précisément quant à la fixation des frais extraordinaires couverts par ces contributions. Il ne comporte pas d'entrée en vigueur spécifique.

Sauf convention ou décision judiciaire contraires, les frais extraordinaires visés à l'article 203*bis*, § 3, alinéa 3, du Code civil ancien, sont limités aux frais suivants :

1°. les frais médicaux et paramédicaux suivants :

- a) les traitements par des médecins spécialistes et les médications, examens spécialisés et soins qu'ils prescrivent ;
- b) les frais d'interventions chirurgicales et d'hospitalisation et les traitements spécifiques qui en résultent ;
- c) les frais et dispositifs médicaux et paramédicaux dont l'orthodontie, la logopédie, l'ophtalmologie, les traitements psychiatriques ou psychologiques, la kinésithérapie, la revalidation, les prothèses et appareils, notamment l'achat de lunettes, d'un appareil orthodontique, des lentilles de contact, des semelles et des chaussures orthopédiques, des appareils auditifs et d'un fauteuil roulant ;
- d) la prime annuelle d'une assurance hospitalisation ou d'une autre assurance complémentaire que les parents ou l'un d'entre eux doivent payer. La prime doit

concerner les enfants ;

et ce :

- pour autant que les frais visés au a), b) et c) soient prescrits par un médecin ou une instance compétente ; et
- après déduction de l'intervention de la mutualité, d'une assurance hospitalisation ou d'une autre assurance complémentaire ;

2°. les frais suivants relatifs à la formation scolaire :

- a) les activités scolaires de plusieurs jours, organisées pendant l'année scolaire, telles que les classes de neige, les classes de mer, les classes vertes, les voyages scolaires, d'études et stages ;
- b) le matériel et/ou l'habillement scolaire nécessaires, spécialisés et coûteux, liés à des tâches particulières, qui sont mentionnés dans une liste fournie par l'établissement d'enseignement ;
- c) les frais d'inscription et les cours pour des études supérieures et des formations particulières ainsi que l'enseignement non subventionné ;
- d) l'achat de matériel informatique et d'imprimantes avec les logiciels nécessaires pour les études ;
- e) les cours particuliers que l'enfant doit suivre pour réussir son année scolaire ;
- f) les frais liés à la location d'une chambre d'étudiant ;
- g) les frais spécifiques supplémentaires liés à un programme d'études à l'étranger ;

après déduction éventuelle d'allocations d'études et autres bourses d'études ;

3°. les frais suivants liés au développement de la personnalité et à l'épanouissement de l'enfant :

- a) les frais de garde d'enfants de 0 à 3 ans inclus ;
- b) les cotisations, les fournitures de base et les frais pour des camps et des stages dans le cadre des activités culturelles, sportives ou artistiques ;
- c) les frais d'inscription aux cours de conduite et aux examens théoriques et pratiques du permis de conduire, pour autant que le permis de conduire ne puisse pas être obtenu gratuitement par l'intermédiaire de l'école ;

4°. tous les autres frais que les parents qualifient d'un commun accord de frais extraordinaires, ou ainsi qualifiés par le juge.

Sauf urgence ou nécessité avérées, tous les frais visés ci-dessus doivent faire l'objet d'une concertation et d'un accord préalable, portant tant sur l'opportunité de la dépense que sur son montant.

Enfin, sauf convention ou décision judiciaire contraire, les frais extraordinaires doivent :

- être réglés trimestriellement ;
- être accompagnés d'une copie des justificatifs par le parent qui demande le paiement ; et
- être payés dans les quinze jours suivant la communication du décompte accompagné des justificatifs.

Le parent qui perçoit ou bénéficie d'allocations d'études et/ou d'autres bourses d'études, d'une intervention de la mutualité, d'une assurance hospitalisation ou d'une autre assurance complémentaire, fournit à l'autre parent, dès qu'il en dispose et au moins une fois par an en septembre, un aperçu de tous les montants perçus avec copie des justificatifs.

- **Rentes payées à un bénéficiaire non-résident**

Comme indiqué dans les généralités, un contribuable qui verse des rentes alimentaires à un non-résident doit en outre toujours remplir ses obligations en matière de déclaration et de versement du Pr.P. et d'introduction des fiches. Il ne peut être exonéré de cette obligation de versement de ce précompte professionnel que sous certaines conditions précises qui ressortent d'une CPDI entre la Belgique et l'État de résidence du bénéficiaire des rentes alimentaires.

Plus précisément, les contribuables sont exemptés de l'obligation de payer du précompte professionnel si :

- il existe une CPDI conclue entre la Belgique et l'État de résidence du bénéficiaire ;
- cette convention préventive de la double imposition accorde exclusivement le pouvoir d'imposer la rente à l'État de résidence du bénéficiaire ; et
- le contribuable établit que les conditions prévues dans la convention préventive de la double imposition sont remplies (via une preuve du domicile, la preuve que la rente alimentaire est imposée dans l'État de résidence du bénéficiaire, etc.).

Pour pouvoir déduire des rentes alimentaires versées à des bénéficiaires séjournant à l'étranger, il est également exigé - en plus des conditions mentionnées ci-dessus - que des fiches 281.30 soient établies.

Mais en règle générale, un précompte professionnel de 26,75 % doit être retenu sur 80 % de la pension alimentaire par un habitant du Royaume pour des pensions alimentaires versées à une personne vivant en dehors du Royaume.

Cadre(s) IX : Intérêts et amortissements en capital d'emprunts et de dettes, primes d'assurances-vie individuelles et redevances d'emphytéose et de superficie et redevances similaires donnant droit à un avantage fiscal

Le cadre de la déclaration

- **Trois versions différentes**

Il existe, depuis l'ex. d'imp. 2018 et pour la quatrième fois donc, trois versions du cadre IX selon la Région dans laquelle le contribuable est domicilié. Le risque d'erreur par le contribuable concerné devrait se réduire quelque peu dans la mesure où il ne lui est plus possible de remplir une rubrique qui n'est pas applicable dans sa Région (pour peu qu'il comprenne le mécanisme !). Exemple, un habitant de Bruxelles ne pourra pas remplir la rubrique du chèque-habitat wallon. Un habitant de la Région wallonne ne pourra pas remplir les codes relatifs au bonus-logement intégré flamand. Les professionnels doivent toutefois maîtriser les trois versions.

Chacun de ces 3 cadres IX comporte d'abord une partie 'Régional' et ensuite une partie 'Fédéral'. Cette seconde partie est évidemment identique dans les trois versions.

Rappelons que pour pouvoir déterminer quelles dispositions fiscales régionales sont d'application (et donc quelle version de la déclaration doit être remplie), il y a lieu de se référer uniquement à la Région dans laquelle le contribuable a son domicile fiscal au 1^{er}

janvier de l'ex. d'imp. (le 1^{er} janvier 2021 en l'espèce).

Leur législation n'a pas été modifiée concernant ces matières, ni pour l'ex. d'imp. 2019, ni pour l'ex. d'imp. 2020, ni pour l'ex. d'imp. 2021.

Dans la version flamande du cadre IX, la sous-rubrique I, 1, a été reformulée afin de tenir compte du fait que pour les crédits hypothécaires (et les assurances-vie individuelles qui y sont liées) conclus depuis le 1^{er} janvier 2020, le régime flamand du 'bonus-logement intégré' a été supprimé (cf. le décret-programme du 20 décembre 2019 du budget 2020 de l'Autorité flamande, *M.B.*, 30 décembre 2019). D'où le fait que cette sous-rubrique parle désormais des intérêts et amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés de 2016 à 2019 et primes d'assurances-vie individuelles, qui entrent en considération pour le 'bonus-logement intégré'.

La même reformulation est faite à la sous-rubrique I, 6, a) relative à la réduction d'impôt flamande spécifique pour les redevances d'emphytéose ou de superficie (ou les redevances pour droits immobiliers similaires, autres que les droits d'usage) pour l'habitation propre : cette réduction n'est plus attribuée que pour les contrats conclus le 31 décembre 2019 au plus tard. C'est ce qui explique que le point précité parle désormais de contrats conclus de 2015 à 2019.

Un autre changement concernant la Région flamande se rapporte à l'article 145⁴⁶/1 du C.I.R. 1992 (tel qu'applicable en Région flamande donc). Cet article a été inséré par le décret-programme du 20 décembre 2019 susmentionné, mais a ensuite été modifié par le décret du Parlement flamand du 18 décembre 2020 (*M.B.*, 30 décembre 2020), en vigueur le 1^{er} janvier 2020 et applicable aux périodes imposables qui commencent après le 31 décembre 2019.

On vient de rappeler qu'en Région flamande, depuis le 1^{er} janvier 2020, de 'nouveaux' bonus logement liés à l'habitation propre du contribuable ne peuvent plus être accordés. Dans la foulée, le législateur flamand a prévu qu'en ce qui concerne les avantages fiscaux existants (au 31 décembre 2019), seule la durée des prêts, contrats ou dettes telle qu'elle existait au 31 décembre 2019 est prise en compte.

Cela signifie que les prolongations de délai opérées par le contribuable après cette date ne sont donc plus prises en considération (de sorte que les paiements effectués pendant ces 'délais prolongés' ne donneront plus droit au bonus logement).

Le gouvernement flamand introduit une dérogation à cette règle : la prolongation de la durée sera prise en compte fiscalement si elle résulte d'un report de paiement accordé au contribuable à sa demande en raison d'une urgence civile en matière de santé publique (telle que visée à l'article 4, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o, du décret flamand du 20 mars 2020 contenant des mesures en cas d'urgence civile en matière de santé publique, *M.B.*, 24 mars 2020).

À l'exception de ces modifications flamandes, l'absence de nouvelles complications législatives pour l'ex. d'imp. 2021, mais aussi de nouvelles circulaires administratives et de nouvelles décisions anticipées intéressantes, permettra sans doute de continuer à parfaire nos connaissances pour maîtriser le sujet, mais la matière reste d'une complexité affolante. Nous reprenons toutefois un commentaire complet de la matière.

Pour la Région wallonne

Le cadre IX comporte deux parties structurées comme suit :

- I. Partie 'REGIONAL' pour les avantages régionaux (habitation propre), contenant 6 sous-rubriques :
 1. le chèque-habitat (12 codes) ;
 2. le bonus-logement régional (24 codes) ;
 3. les intérêts pour une réduction d'impôt régionale (37 codes) ;
 4. les amortissements donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (8 codes) ;
 5. les primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (10 codes) ;
 6. les redevances d'emphytéose, etc. (2 codes).
- II. Partie 'FEDERAL' pour les avantages fédéraux :
 - A. les intérêts de prêts 'verts' (1 code) ;
 - B. les dépenses qui ne concernent pas l'habitation propre, à savoir :
 1. les intérêts et amortissements bonus-logement (2 codes) ;
 2. les primes d'assurances-vie individuelles bonus-logement (12 codes) ;
 3. les intérêts pour un avantage fédéral (12 codes) ;
 4. les amortissements donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes) ;
 5. les primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes) ;
 6. les redevances d'emphytéose, etc. (2 codes).

a. Dépenses qui concernent l'habitation propre

Il est toujours fait une première distinction au cadre IX entre les dépenses 'fiscalisables' relatives à l'habitation propre (rubrique I. REGIONAL, sous-rubriques 1 à 6) et celles qui ne concernent pas cette habitation (rubrique II. FEDERAL, sous-rubrique B, cette dernière contenant 6 sous-rubriques également).

Il y a désormais dix périodes à envisager (le contribuable est le plus souvent concerné par une seule d'entre elles mais le professionnel du conseil doit les maîtriser toutes) selon que l'emprunt a été conclu avant le 1^{er} janvier 1993, ou du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 2004, ou du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2013, ou à partir du 1^{er} janvier 2014 ou en 2015, ou à partir du 1^{er} janvier 2016, ou à partir du 1^{er} janvier 2017, ou à partir du 1^{er} janvier 2018, ou encore à partir du 1^{er} janvier 2019, ou encore à partir du 1^{er} janvier 2020. La déclaration regroupe toutefois les années 2016 à 2019 en une seule hypothèse (codes *324 et *325 pour le chèque-habitat, mais on sait que le nombre d'années compte dans ce régime).

Ne peuvent être mentionnées à la rubrique « I. REGIONAL » que les dépenses qui concernent l'habitation qui au moment où les paiements ont été faits, était l'habitation propre. Si les dépenses satisfont aux conditions prévues en la matière, elles peuvent entrer en considération pour une réduction d'impôt régionale.

Pour la notion d'habitation propre, on rappelle qu'il s'agit de l'habitation occupée personnellement par le contribuable en tant que propriétaire, etc. Cela peut également être

l'habitation qu'il n'occupe pas personnellement, mais uniquement pour l'un des quatre motifs suivants :

- raisons professionnelles ou sociales ;
- entraves légales ou contractuelles qui mettent l'intéressé dans l'impossibilité d'occuper lui-même l'habitation ;
- état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne lui permettent pas d'occuper personnellement l'habitation.

Il convient également d'attirer l'attention (ce sont des rappels) sur le fait que :

- si une partie seulement de l'habitation est habitée (le reste étant occupé par des personnes qui ne font pas partie du ménage du contribuable), seule cette partie peut être considérée comme étant l'habitation propre ;
- si une partie de l'habitation est utilisée à des fins professionnelles (par le contribuable ou des membres de son ménage), cette partie ne peut pas être considérée à due concurrence comme l'habitation propre (donc pas d'avantage régional pour cette partie, mais éventuellement un avantage fédéral) ;
- une seule habitation peut être considérée comme étant l'habitation propre au moment où les paiements ont été faits. Si le contribuable occupe personnellement plus d'une habitation, c'est celle où son domicile fiscal est établi qui est la 'propre'. S'il possède une habitation qu'il occupe personnellement ainsi qu'une ou plusieurs habitations qu'il n'occupe pas personnellement pour un des motifs énumérés plus avant, l'habitation 'propre' est celle qu'il occupe. Enfin, s'il possède plus d'une habitation mais n'en occupe aucune pour les motifs énumérés plus avant, il peut choisir laquelle est la propre (ce choix est irrévocable jusqu'à ce qu'il occupe personnellement une de ses habitations ou jusqu'à ce qu'il ne possède plus l'habitation qu'il avait désignée comme étant 'propre') ;
- si une habitation n'est 'propre' qu'une partie de l'année, les seules dépenses éligibles sont celles payées pendant cette période ;
- pour les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble, toutes ces dispositions concernant l'habitation propre s'appliquent pour les deux considérés ensemble.

Le contribuable n'a aucun droit à une réduction d'impôt ou à un crédit d'impôt pour les dépenses visées aux rubriques 2 à 6 qu'il a faites pour son habitation propre, dans la mesure où :

- un acte posé à partir du 1^{er} novembre 2015 prolonge la durée contractuellement prévue pendant laquelle il peut revendiquer cette réduction d'impôt ou ce crédit d'impôt ;
- un acte posé à partir du 1^{er} janvier 2016 prolonge la durée contractuellement prévue au 1^{er} janvier 2016 pendant laquelle il pouvait revendiquer cette réduction d'impôt ou ce crédit d'impôt.

b. Chèque-habitat wallon

On sait que la Région wallonne a décidé de transformer, à partir de l'ex. d'imp. 2017, le bonus-logement dans un nouvel avantage appelé le chèque-habitat, pour les contrats conclus à partir du 1^{er} janvier 2016, et a pris un certain nombre de mesures pour les contrats antérieurs à cette date (voy. la *L.F.B.* 2016/260, p.12 et F. Piret, « Réforme du bonus-logement wallon : le chèque-habitat », *L.F.B.* 2017/278, pp. 7 à 14). Cette rubrique concerne le contribuable qui est imposable en Région wallonne pour l'ex. d'imp. 2021. C'est en principe le cas si, au 1^{er} janvier 2021, son domicile fiscal était situé en Wallonie.

Rappelons brièvement quelques-unes des particularités du chèque-habitat wallon (quelques redites sont faites quand cela nous a semblé important) :

- le crédit doit donc avoir été spécifiquement contracté en vue d'acquérir une habitation. Entrent notamment en considération à cet égard : l'achat ou la construction d'un bien immobilier, le paiement de droits de succession ou de droits de donation relatifs à l'habitation (à l'exclusion des intérêts de retard) ou le refinancement d'un contrat conclu à partir du 1^{er} janvier 2016 qui remplit les conditions du 'chèque-habitat'. Le nouveau régime n'est dès lors pas accordé si l'emprunt hypothécaire est contracté spécifiquement en vue de *conserver* (par des travaux de rénovation, par exemple) l'habitation propre en question. Mais si l'emprunt hypothécaire a été contracté spécifiquement en vue *simultanément* d'acquérir *et* de transformer ou de rénover l'habitation, la totalité de l'emprunt peut - « par tolérance administrative » - être prise en compte pour la détermination de la réduction d'impôt. Cette 'tolérance' ne joue toutefois pas s'il s'agit d'un emprunt qui opère à la fois le *refinancement* d'un emprunt antérieur et le financement des travaux dans l'habitation. Dans ce cas, le 'chèque-habitat' ne s'applique « qu'à la partie se rapportant proportionnellement au refinancement *stricto sensu* » (raison pour laquelle le contrat d'emprunt doit dans ce cas contenir une ventilation *pro fisco*) ;
- seule l'acquisition de la *pleine propriété* d'une habitation est visée, mais il ne doit pas s'agir de la pleine propriété de la totalité de celle-ci (ainsi, l'acquisition de la part de propriété d'un autre contribuable - p.ex. un ex-partenaire ou un ex-conjoint - dans l'habitation est également prise en considération). Est donc exclue, en revanche, l'acquisition d'un droit d'usufruit, de nue-propriété ou d'emphytéose. Il en va autrement pour le droit de superficie : le droit du superficiaire sur les constructions faisant l'objet du droit de superficie satisfait à l'obligation de pleine propriété, bien que temporaire, sur l'habitation ;
- la condition du caractère *propre et unique* de l'habitation - comme condition d'*accès* au nouveau régime - est vérifiée au 31 décembre de l'année de l'emprunt (avec des exceptions) ;
- si l'habitation en question n'est plus, ultérieurement, l'habitation 'unique' du contribuable, la réduction d'impôt n'est pas perdue, mais son montant est réduit de moitié ;
- pour la condition relative au caractère 'propre' de l'habitation, la situation est différente. Cette condition subsiste en fait pendant toute la durée de l'emprunt hypothécaire. Il s'agit d'une conséquence du fait que les dépenses ne peuvent donner droit à l'avantage fiscal régional que si l'habitation pour laquelle ces dépenses sont faites est l'habitation propre du contribuable *au moment où ces dépenses ont été faites* (dans le cas contraire, l'habitation tombe en effet en dehors du champ d'application des règles régionales et il faut appliquer les règles fédérales en matière de fiscalité relative à l'habitation). Un changement d'affectation de l'habitation (de 'propre' à 'non propre') en cours de durée de vie de l'emprunt hypothécaire (p.ex. déménagement pour des raisons autres que professionnelles ou sociales) se traduit dès lors par la *perte* du droit au 'chèque-habitat' (pour les dépenses exposées après la perte du caractère 'propre'). Mais cette perte n'est pas définitive : si l'habitation devient ultérieurement de nouveau l'habitation propre du contribuable, celui-ci 'récupère' en principe son droit au chèque-habitat pour les dépenses qui sont faites à partir de ce moment ;
- le montant de la réduction d'impôt est constitué d'un montant de base et d'un supplément pour charge d'enfants. Le montant de base dépend du niveau du revenu imposable du contribuable. Est visé le revenu imposable au sens de l'article 6 du C.I.R. 1992, à savoir l'ensemble des revenus nets, diminué des rentes alimentaires déductibles et après application du quotient conjugal (il ne faut pas tenir compte des 'dividendes' et 'intérêts')

qui n'ont pas de caractère professionnel). Le montant de base total (1.520 EUR - montant qui n'est pas indexé) est octroyé pour une période imposable si le revenu imposable ne dépasse pas 22.380 EUR (montant après indexation pour l'ex. d'imp. 2021 du montant de base de 21.000 EUR). Si le revenu imposable dépasse 22.380 EUR, sans être supérieur à 86.322 EUR (montant après indexation pour l'ex. d'imp. 2021 du montant de base de 81.000 EUR), la réduction d'impôt est égale à 1.520 EUR diminués d'un montant équivalant à la différence entre le revenu imposable et 22.380 EUR multipliée par 1,275 % (art. 145^{46^{ter}}, § 2, 2^o et 3^o, du C.I.R. 1992). Si le revenu imposable excède 86.322 EUR, ne fut-ce que d'un euro, le contribuable n'a droit à aucune réduction d'impôt ;

- le montant de base est majoré de 125 EUR (montant qui n'est pas indexé) par enfant à charge au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp. (un enfant handicapé étant compté pour deux). Si le montant de base est égal à '0' (du fait que la limite précitée est dépassée), aucun supplément n'est accordé. Le supplément est accordé une fois pour chaque enfant à charge et non pas par parent. En cas d'imposition commune, les conjoints peuvent en principe répartir librement le supplément. Mais pour des raisons pratiques, c'est le calcul d'impôt automatisé qui procédera lui-même à la répartition optimale de ce montant entre les conjoints. Lorsque, dans le cas d'une telle imposition commune, seul un des conjoints remplit les conditions d'octroi du 'chèque-habitat', ce conjoint obtient la totalité du supplément (il en va de même lorsque seul un des conjoints a un revenu imposable inférieur ou égal à 86.322 EUR) ;
- dans tous les cas, le montant total de la réduction d'impôt (donc montant de base + supplément pour charge d'enfants) est réduit de moitié à partir de la onzième période imposable pour laquelle le contribuable remplit les conditions d'obtention du chèque-habitat. Cette réduction de moitié peut toutefois déjà intervenir durant les neuf périodes imposables qui suivent la première période imposable pendant laquelle les conditions d'obtention ont été réunies ; à savoir, à partir de la période imposable (au cours de cette période de neuf ans) pour laquelle l'habitation n'est plus l'habitation 'unique' du contribuable ;
- un contribuable ne peut appliquer le système que 20 fois au maximum : on parle, à cet égard, de 20 droits de tirage (qui sont appréciés par contribuable et non par habitation de sorte qu'un contribuable qui a épuisé ses 20 droits de tirage n'a par conséquent *plus jamais* droit au chèque-habitat quelles que soient les circonstances invoquées (nouvel emprunt hypothécaire, nouvelle habitation propre et unique, etc.) ;
- si les conditions sont remplies pour un ex. d'imp. déterminé, le contribuable est supposé avoir obtenu cette réduction d'impôt et ce, quel que soit le montant de cette réduction (même si celui-ci est nul). Il est sans incidence que le contribuable n'ait pas sollicité la réduction d'impôt dans sa déclaration, compte tenu du montant du chèque-habitat qu'il pourrait obtenir qu'il juge trop faible. Il perd donc, pour cette période imposable, l'un de ses 20 droits de tirage, qu'il ait indiqué ou non dans sa déclaration les intérêts, amortissements en capital ou primes d'assurances-vie qu'il a payés ;
- le système du chèque-habitat est en principe applicable à tous les crédits hypothécaires contractés à partir du 1^{er} janvier 2016 en rapport avec l'habitation propre. Les anciennes réductions d'impôt (bonus-logement wallon, etc.) ne s'appliquent plus à l'égard de ces emprunts hypothécaires. Il est toutefois prévu deux exceptions à cette règle : le concours d'un ancien emprunt avec un nouvel emprunt, et le refinancement d'anciens emprunts. Dans ces deux cas, les anciens avantages fiscaux (le bonus-logement régional, la réduction d'impôt pour l'épargne à long terme, etc.) s'appliquent tout de même aux nouveaux emprunts (conclus à partir du 1^{er} janvier 2016). Ces exceptions ont un caractère

obligatoire : il n'y a aucun choix possible entre l'ancien et le nouveau système ; le chèque-habitat ne s'applique jamais. Ce qui implique également que si les conditions d'octroi du régime antérieur applicable ne sont pas remplies, les dépenses relatives à l'emprunt contracté à partir du 1^{er} janvier 2016 ne donnent droit ni à ce régime antérieur, ni à aucun autre avantage fiscal.

Nous ajouterons que :

- conformément à l'article 5/5, § 4, alinéa 7, de la loi spéciale de financement, une seule habitation peut être considérée comme l'habitation propre pour les contribuables mariés ou les cohabitants légaux et les alinéas 2 à 6 de l'article 5/5, § 4, de la même loi spéciale sont applicables aux deux contribuables considérés ensemble. À partir du moment où le couple marié déménage dans une nouvelle habitation par exemple, il s'agit de leur habitation propre et les avantages régionaux sont d'application pour les dépenses relatives à l'emprunt concernant la nouvelle construction qui sont payées à partir de cette date. L'achèvement éventuellement tardif de la construction de cette nouvelle habitation ne constitue pas un obstacle en soi. La réduction d'impôt régionale pour l'habitation unique peut être d'application dans le chef de madame ou de monsieur seulement à partir de ce moment, moyennant bien entendu le remplissage de toutes les autres conditions légales et réglementaires en la matière ;
- les résidents belges qui revendiquent un avantage fiscal pour les dépenses de leur crédit hypothécaire (qui remplit les conditions de la réduction d'impôt régionale) contractés auprès d'une institution établie dans l'EEE (France, Espagne, Portugal, par exemple) auront des difficultés à respecter la condition d'attestations. L'article 63^{18/10} de l'A.R. du C.I.R. 1992 subordonne en effet l'octroi de l'avantage fiscal à la condition que le contribuable dispose des attestations dont les modèles sont déterminés par le ministre des Finances ou son délégué et ceux qui sont émis par le prêteur. La disposition réglementaire susmentionnée s'applique à tous les contribuables qui réclament l'avantage fiscal susmentionné en Belgique. Toutefois, il doit être accepté que, pour les prêts hypothécaires conclus à l'étranger, l'avantage fiscal susmentionné puisse également être accordé lorsque le contribuable prouve à l'administration, sur la base des faits, que son prêt hypothécaire satisfait à toutes les exigences légales. Cette preuve peut être fournie par tous les moyens de preuve du droit commun, à l'exception du serment ;
- par habitation, on entend l'immeuble (ou la partie d'immeuble) tel que, notamment, la maison unifamiliale, l'appartement, le studio qui, de par sa nature, est normalement destiné à être habité par une ou plusieurs personnes. Ne constituent pas des habitations des immeubles, par nature, exclusivement professionnel (p. ex. un atelier, un magasin, etc.), ni des chambres situées dans des bâtiments collectifs (cloîtres, cliniques, hôpitaux, hospices, etc.), ni les chambres d'étudiants ou de travailleurs saisonniers. L'immeuble affecté à la location de chambres d'étudiants ou de travailleurs saisonniers peut être pris en considération pour autant que l'immeuble reste par nature une habitation (par exemple un appartement donné en location sans transformation à des étudiants). En revanche, une chambre en résidence-services peut être considérée fiscalement comme une habitation en matière d'emprunts hypothécaires.

c. Bonus-logement régional wallon

La rubrique 2 est destinée à la mention des intérêts et amortissements en capital d'emprunts hypothécaires et primes d'assurances-vie individuelles contractés à partir de 2005 qui entrent en considération pour le 'bonus-logement' régional (nouvelle appellation de la DPHPU).

Cette rubrique comporte deux sous-rubriques pour autant de périodes :

- a) emprunts conclus à partir de 2015 et
- b) emprunts conclus de 2005 à 2014 (les millésimes ne sont ici bien entendu pas adaptés).

Concernant les intérêts et amortissements en capital visés, le contribuable peut mentionner les intérêts et les amortissements en capital d'emprunts hypothécaires ayant une durée d'au moins 10 ans contractés à partir du 1^{er} janvier 2005 auprès d'un établissement ayant son siège dans l'EEE et qui ont servi spécifiquement à acquérir ou conserver, dans l'EEE, l'unique habitation dont le contribuable était propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier au 31 décembre de l'année de conclusion de l'emprunt et qu'il occupait personnellement à cette même date.

On distinguera bien les deux périodes prises en compte. Ainsi, on mentionnera les intérêts et amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés :

- à partir de 2015 : à la rubrique 2, a, 1) [codes *360] ;
- de 2005 à 2014 : à la rubrique 2, b, 1) [codes *370].

À noter que le contribuable peut indiquer à la rubrique 2, a, 1) les intérêts et amortissements en capital des emprunts contractés en 2015, ou à partir de 2016, mais alors uniquement dans ce cas ceux qui sont visés par l'exception au chèque-habitat mentionnée plus avant.

En ce qui concerne les intérêts et les amortissements, on sera encore attentif aux nombreuses particularités suivantes (qui ne sont pas nouvelles et s'appliquaient déjà pour les ex. d'imp. 2016 à 2020) :

1. les intérêts et les amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés à partir du 1^{er} janvier 2005 pour le refinancement d'emprunts conclus avant le 1^{er} janvier 2005 n'entrent pas en considération pour le bonus-logement régional et ne peuvent donc pas être mentionnés ici. Ils peuvent en revanche être mentionnés aux rubriques 3 et 4 s'il est satisfait aux conditions prévues en la matière (voir plus loin) ;
2. par acquisition ou conservation de l'habitation, on entend l'achat du bien immobilier, sa construction, sa rénovation totale ou partielle ou le paiement des droits de succession ou des droits de donation relatifs à l'habitation, à l'exclusion des intérêts de retard dus en cas de paiement tardif (art. 145³⁸, § 2, du C.I.R. 1992) ;
3. les travaux de rénovation éligibles sont ceux qui figurent à la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'A.R. n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux ;
4. il n'est pas tenu compte, pour déterminer si l'habitation du contribuable est l'unique habitation qu'il occupe personnellement au 31 décembre de l'année de la conclusion du contrat d'emprunt, ni des autres habitations dont il est, par héritage, copropriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier, ni d'une autre habitation qui est considérée comme à vendre à cette date sur le marché immobilier et qui est réellement vendue au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la conclusion du contrat d'emprunt (art. 145³⁸, § 1^{er}, al. 2, 1° et 2°, du C.I.R. 1992) ;
5. il n'est pas tenu compte non plus du fait que le contribuable ne pouvait pas occuper personnellement l'habitation au 31 décembre de l'année de la conclusion du contrat d'emprunt pour des raisons professionnelles ou sociales, ou bien en raison d'entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l'occupation de l'habitation par le contribuable lui-même à cette date ou en raison de l'état d'avancement des travaux de

construction ou de rénovation qui ne permettent pas au contribuable d'occuper effectivement l'habitation à la même date (art. 145³⁸, § 1^{er}, al. 2, 3^o, du C.I.R. 1992). Dans ces cas, il doit l'occuper personnellement au 31 décembre de la 2^e année qui suit celle de la conclusion de l'emprunt sinon il perd le droit au bonus-logement régional à partir de cette 2^e année mais il a toutefois à nouveau droit à ce bonus-logement à partir de l'année pendant laquelle ces entraves disparaissent ou ces travaux de construction ou de rénovation sont terminés, mais à condition qu'il occupe personnellement l'habitation au plus tard le 31 décembre de l'année en question ;

6. pour les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, ces conditions s'appliquent pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément. Pour être pris en considération pour le bonus-logement régional dans le chef des deux conjoints ou cohabitants légaux, l'habitation doit donc être pour chacun d'eux, l'unique habitation dont il ou elle est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier. Si l'habitation appartient en propre à l'un des deux conjoints ou cohabitants légaux, l'autre ne peut pas revendiquer le bonus-logement régional, à moins que les revenus de ce bien propre ne deviennent commun en vertu du droit civil (à savoir conjoints mariés sous le régime légal) ;
7. si au cours de la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2013, le contribuable a contracté un emprunt hypothécaire pour acquérir ou conserver une habitation et que cet emprunt répondait aux conditions pour la DPHPU, mais que pour cette même habitation, il avait encore un ancien emprunt qui entrait en considération pour la déduction complémentaire d'intérêts et/ou pour la réduction pour épargne-logement [on vise par ancien emprunt un emprunt hypothécaire contracté avant 2005, ou un emprunt de refinancement d'un tel emprunt, ou un emprunt hypothécaire contracté à partir de 2005 alors qu'il existait encore un emprunt contracté avant 2005 qui entrait en considération pour la déduction complémentaire d'intérêts et/ou pour la réduction pour épargne-logement], et que dans sa déclaration relative à l'année de la conclusion du nouvel emprunt, il avait opté pour la DPHPU, alors ne peuvent être mentionnés en rubrique 2, b, 1) (si au moment où les paiements ont été faits, l'habitation était son habitation propre) que les intérêts et amortissements en capital de ce nouvel emprunt. Ne peuvent donc plus être fiscalisés les intérêts et les amortissements en capital de l'ancien emprunt ;
8. en revanche, si l'année de la conclusion du nouvel emprunt, le contribuable a opté pour la déduction ordinaire ou complémentaire d'intérêts et/ou pour la réduction pour épargne-logement, les intérêts et/ou les amortissements en capital de l'ancien emprunt et du nouvel emprunt peuvent être mentionnés aux rubriques 3, b (1, b ou 2, b) ; 3, c, 1, b ou 4, a (1, b ou 2), si, au moment où les paiements ont été faits, l'habitation était son habitation propre, et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions prévues en la matière. Il ne peut alors plus rien être mentionné à la rubrique 2 (art. 145⁴⁶, § 1^{er}, du C.I.R. 1992) ;
9. si le contribuable a contracté un emprunt hypothécaire à partir du 1^{er} janvier 2014 pour acquérir ou conserver une habitation et que cet emprunt répondait aux conditions pour la déduction pour le bonus-logement régional, mais que pour cette même habitation, il avait encore un ancien emprunt qui entrait en considération soit pour les réductions d'impôt régionales visées aux rubriques 3, b ; 3, c, 1 ou 4, a) (voir plus loin), soit pour les réductions d'impôt fédérales visées aux rubriques II, B, 3 ou II, B, 4, a) (voir plus loin), alors dans sa déclaration relative à l'année de la conclusion du nouvel emprunt (ou celle relative à l'année durant laquelle l'habitation devient son habitation propre si ce n'était pas encore le cas l'année de la conclusion de cet emprunt), il doit opter soit pour le bonus-logement régional, soit pour ces autres réductions régionales [Par 'ancien emprunt', on vise ici un emprunt hypothécaire contracté avant 2005 (ou un emprunt de refinancement

- d'un tel emprunt) ou un emprunt hypothécaire contracté à partir de 2005 alors qu'il existait encore un emprunt contracté avant 2005 qui entrerait en considération pour la déduction ordinaire ou complémentaire d'intérêts et/ou pour une réduction d'impôt pour intérêts, visée à la rubrique 3, b ; 3, c, 1 ou II, B, 3., ou pour l'épargne-logement] ;
10. s'il opte pour le bonus-logement régional, alors ne peuvent être mentionnés en rubrique 2 (a, 1 ou b, 1) que les intérêts et/ou les amortissements en capital du nouvel emprunt (ne peuvent donc plus être fiscalisés les intérêts et les amortissements en capital de l'ancien emprunt) ;
 11. en revanche, s'il opte pour les autres réductions régionales, les intérêts et/ou les amortissements en capital de l'ancien emprunt et du nouvel emprunt peuvent être mentionnés aux rubriques 3, b ; 3, c, 1 ou 4, a), si l'habitation était son habitation propre au moment où les paiements ont été faits, et pour autant qu'il soit satisfait aux conditions prévues en la matière (voir explications relatives à ces rubriques). Il ne peut alors plus rien être mentionné à la rubrique 2 (art. 145⁴⁶, § 2, du C.I.R. 1992) ;
 12. attention, comme auparavant, le choix opéré ne vaut pas seulement pour les intérêts et les amortissements en capital des emprunts en question, mais également pour les primes des assurances-vie individuelles contractées exclusivement en vue de la reconstitution ou de la garantie de ces emprunts. Le choix opéré est définitif et irrévocable et vaut également pour les ex. d'imp. suivants. Enfin, les conjoints et cohabitants légaux en imposition commune doivent opérer le même choix.

Enfin, se mentionne dans la déclaration uniquement le montant qui entre effectivement en considération pour le bonus-logement régional. Le contribuable doit faire le calcul lui-même. On recommande toujours d'agir en 5 étapes comme on s'y est habitué depuis plusieurs années, selon l'ordre suivant.

1^{ère} étape : si l'emprunt a été contracté par le contribuable seul, il faut prendre le montant total des intérêts et des amortissements en capital qu'il a payés en 2019 (peu importe que l'emprunt ait été conclu à partir de 2015 ou de 2005 à 2014).

En revanche, si le contribuable a contracté l'emprunt avec une ou plusieurs autres personnes, il faut prendre la partie des intérêts et des amortissements en capital obtenue en multipliant le montant total des intérêts et des amortissements en capital payés en 2019 par une fraction dont le numérateur est égal à sa part dans l'habitation et le dénominateur est égal au total des parts de lui-même et des autres personnes ayant contracté l'emprunt avec lui, dans l'habitation en cause (par 'part' dans l'habitation, il faut entendre la part dans la pleine propriété, la possession ou le droit d'emphytéose, de superficie ou d'usufruit).

Les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie et qui ont contracté ensemble un emprunt pour lequel ils ont tous deux droit au bonus-logement régional, prennent le montant total des intérêts et des amortissements en capital qu'ils ont payés.

Lorsque des conjoints ou des cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, ont contracté ensemble un emprunt pour lequel seul un des deux a droit au bonus-logement régional, ce conjoint ou cohabitant légal doit prendre la partie des intérêts et des amortissements en capital obtenue en multipliant le montant total des intérêts et des amortissements en capital payés en 2020 par une fraction dont le numérateur est égal à sa part dans l'habitation et le dénominateur est égal au total des parts des deux conjoints ou des deux

cohabitants légaux dans l'habitation en cause.

À remarquer que le solde des intérêts et des amortissements en capital payés peut être mentionné par l'autre conjoint ou cohabitant légal aux rubriques 3, c, 2 ; 4, b ou II, A, s'il est satisfait aux conditions fixées en la matière.

2^e étape : il faut ajouter au montant obtenu à l'issue de la 1^{ère} étape, le montant total des primes d'assurance visées à la rubrique 2 et qui ont été payées en 2020.

3^e étape : il faut limiter le résultat obtenu à la 2^e étape (par conjoint ou cohabitant légal) à 2.290 EUR (ce montant est gelé de manière permanente en Région wallonne à partir de l'ex. d'imp. 2016). Si l'emprunt a été conclu de 2009 à 2020, et que l'habitation pour laquelle l'emprunt a été conclu était toujours l'habitation unique au 31 décembre 2020, ce montant est porté à 3.050 EUR (3.130 EUR si le contribuable avait au moins 3 enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt). Ces deux autres plafonds ne sont plus indexés non plus depuis l'ex. d'imp. 2016.

Pour déterminer si l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté était toujours l'habitation unique au 31 décembre 2020, il ne faut pas tenir compte :

- des autres habitations dont le contribuable était, par héritage, copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier ;
- des autres habitations dont le contribuable était nu-propiétaire mais dont il a acquis la nue-propiété autrement que par héritage (cette exception ne vaut que si l'emprunt a été contracté avant 2020) ;
- d'une autre habitation qui, au 31 décembre 2020, était considérée comme à vendre sur le marché immobilier et qui sera effectivement vendue au plus tard le 31 décembre 2021 (cette exception ne vaut que si le contribuable a contracté l'emprunt en 2020).

Pour déterminer le nombre d'enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt, les enfants qui à ce moment étaient gravement handicapés peuvent être comptés pour deux.

4^e étape : les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie et qui ont tous les deux droit au bonus-logement régional, peuvent ventiler librement entre eux le résultat (commun) obtenu à la 3^e étape, étant entendu qu'ils ne peuvent pas dépasser 2.290 EUR, 3.050 EUR ou 3.130 EUR par conjoint ou cohabitant légal (plafonds gelés à ces limites).

5^e étape : le contribuable peut ventiler librement le résultat obtenu à l'étape précédente (4^e ou 3^e selon le cas) entre les rubriques des intérêts et des amortissements en capital, d'une part, et des primes d'assurance, d'autre part, étant entendu qu'il ne peut jamais mentionner :

- en 2, a, 1), un montant plus important que le total des intérêts et amortissements en capital réellement payés des emprunts hypothécaires conclus à partir de 2015 ;
- en 2, b, 1), un montant plus important que le total des intérêts et amortissements en capital réellement payés des emprunts hypothécaires conclus de 2005 à 2014 ;
- en 2, a, 2), un montant plus important que le montant réellement payé des primes d'assurances-vie individuelles qui servent à la reconstitution ou à la garantie d'emprunts hypothécaires conclus à partir de 2015 ;
- en 2, b, 2), un montant plus important que le montant réellement payé des primes

d'assurances-vie individuelles qui servent à la reconstitution ou à la garantie d'emprunts hypothécaires conclus de 2005 à 2014.

Pour les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, le total des montants mentionnés par chacun dans chacune de ces rubriques, ne peut jamais dépasser le total des intérêts et amortissements en capital et des primes d'assurance qu'ils ont réellement payées et qui sont visées dans chacune de ces rubriques.

Toujours dans le cadre du bonus-logement régional wallon, il est également posé une série de questions.

Si le contribuable a mentionné en 2, a, des intérêts, amortissements en capital ou primes, il doit aussi répondre aux questions suivantes :

- l'habitation pour laquelle les emprunts ont été contractés était-elle toujours son habitation unique au 31 décembre 2020 (pour déterminer si c'est bien le cas, on renvoie aux explications à la 3^e étape, plus avant) : chacun doit répondre par OUI ou par NON ;
- quel était le nombre d'enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de ces emprunts (en tenant compte de leur éventuel handicap comme indiqué plus avant).

Si le contribuable a mentionné en 2, b, des intérêts, amortissements en capital ou primes qui concernent un emprunt conclu à partir de 2011 (millésime adapté d'une année) (il a répondu OUI en regard des codes *372), il doit aussi répondre aux questions suivantes :

- l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté était-elle toujours son habitation unique au 31 décembre 2020 (pour déterminer si c'est bien le cas, on renvoie aux explications à la 3^e étape, plus avant) : chacun doit répondre par OUI ou par NON ;
- quel était le nombre d'enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de cet emprunt (en tenant compte de leur éventuel handicap comme indiqué plus avant).

Voilà pour le bonus-logement régional wallon. Je vous fais grâce des autres rubriques.

Pour la Région de Bruxelles-Capitale

C'est le cadre IX 'bruxellois' qui comporte le moins de codes, conséquence de la suppression par la Région bruxelloise du bonus-logement qui a impacté pour la première fois la déclaration relative à l'ex. d'imp. 2018, car elle concerne les actes de crédit hypothécaire passés devant notaire à partir du 1^{er} janvier 2017 (art. 145³⁷ du C.I.R. 1992) (ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 29 décembre 2016). Cette suppression entraînant aussi la suppression des réductions d'impôt régionales pour épargne-logement (art. 145³⁷ du C.I.R. 1992), pour épargne à long terme (art. 145³⁹ du C.I.R. 1992), pour intérêts ordinaires (art. 145⁴³ du C.I.R. 1992), pour imputation du Pr.I. 'fictif' (art. 145⁴⁴ du C.I.R. 1992) et pour intérêts complémentaires (art. 145⁴⁵ du C.I.R. 1992).

Le cadre IX 'bruxellois' comporte deux parties structurées comme suit :

Partie I 'REGIONAL' pour les avantages régionaux (habitation propre) :

1. le bonus-logement régional (24 code) ;
2. les intérêts pour une réduction d'impôt régionale (37 codes) ;

3. les amortissements donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (8 codes) ;
4. les primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (10 codes) ;
5. les redevances d'emphytéose (2 codes).

Partie II 'FEDERAL' pour les avantages fédéraux, à savoir :

- A. les intérêts de prêts 'verts' (1 code) ;
- B. les dépenses qui ne concernent pas l'habitation propre :
 1. les intérêts et amortissements bonus-logement (2 codes) ;
 2. les primes d'assurances-vie individuelles bonus-logement (12 codes) ;
 3. les intérêts pour un avantage fédéral (12 codes) ;
 4. les amortissements donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes) ;
 5. les primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes) ;
 6. les redevances d'emphytéose, etc. (2 codes).

On observe ainsi une seule différence par rapport au cadre IX 'wallon' commenté ci-avant : la partie I. REGIONAL ne comporte que 5 sous-rubriques (au lieu de 6) puisque le chèque-habitat wallon n'est évidemment pas applicable en Région de Bruxelles-Capitale.

Pour la Région flamande

Le cadre IX 'flamand' comporte également deux parties structurées comme suit :

Partie I 'REGIONAL' pour les avantages régionaux (habitation propre), à savoir :

1. le bonus-logement intégré (10 codes) ;
2. le bonus-logement régional (24 codes) ;
3. les intérêts pour une réduction d'impôt régionale (34 codes) ;
4. les amortissements donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes, soit 2 en moins que dans les 2 autres Régions) ;
5. les primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (8 codes) ;
6. les redevances d'emphytéose (2 codes).

Partie II 'FEDERAL' pour les avantages fédéraux, à savoir :

- A. les intérêts de prêts 'verts' (1 code)
- B. les dépenses qui ne concernent pas l'habitation propre, à savoir :
 1. les intérêts et amortissements bonus-logement (2 codes) ;
 2. les primes d'assurances-vie individuelles bonus-logement (12 codes) ;
 3. les intérêts pour un avantage fédéral (12 codes) ;
 4. les amortissements donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes) ;
 5. les primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à l'épargne-logement ou l'épargne à long terme (6 codes) ;
 6. les redevances d'emphytéose (2 codes).

Il existe par ailleurs en Flandre, aussi bien pour le bonus-logement intégré que pour le bonus-logement régional, une possibilité de transfert d'hypothèque avec substitution d'immeubles. Nous ne commenterons pas la disposition relative à cette fiction et nous contenterons de

renvoyer à l'article 145³⁷, § 1^{er}, alinéa 3, du C.I.R. 1992 (décret du Parlement flamand du 23 décembre 2016 ; *M.B.*, 30 décembre 2016, en vigueur à partir de l'année d'imposition 2017).

a. Dépenses qui concernent l'habitation propre

On renvoie au commentaire pour la Région wallonne.

b. Bonus-logement intégré flamand

Il s'agit d'une particularité exclusivement flamande (comme le chèque-habitat est une particularité exclusivement wallonne). La rubrique 1 est destinée à la mention des intérêts et amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés à partir de 2016 et primes d'assurances-vie individuelles, qui entrent en considération pour le 'bonus-logement intégré'.

Pour l'origine et les raisons qui ont motivé la Région flamande à modifier ainsi les incitants fiscaux à l'acquisition d'un bien immobilier (habitation propre ou autre ; la Région flamande étant la seule à ne pas pénaliser les multipropriétaires), on renvoie à la *L.F.B.* 2017/285, pp. 58 et 59.

Cela étant, peuvent être mentionnés à la rubrique 1, les intérêts et les amortissements en capital d'emprunts hypothécaires ayant une durée d'au moins 10 ans, contractés à partir de 2016 auprès d'un établissement ayant son siège dans l'EEE, et qui ont spécifiquement servi à acquérir ou conserver, dans cette même EEE, une habitation qui, au moment du paiement de ces dépenses, était l'habitation propre du contribuable.

Le concept d'habitation propre recouvre la même situation que pour la Région wallonne et la région bruxelloise. Ainsi, l'habitation propre est celle que le contribuable occupe personnellement en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier, ou qu'il n'occupe pas personnellement mais alors seulement pour un des quatre motifs suivants : (i) des raisons professionnelles, (ii) des raisons sociales, (iii) des entraves légales ou contractuelles qui le mettent dans l'impossibilité d'occuper lui-même l'habitation ou (iv) l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne lui permettent pas d'occuper personnellement l'habitation. On renvoie à ce qui est précisé plus avant pour la Région wallonne concernant ce concept d'habitation propre.

Une différence de taille toutefois.

Les dépenses qui concernent cette habitation propre ne donnent pas droit à une réduction d'impôt régional ou à un crédit d'impôt régional, dans la mesure où un acte posé à partir du 1^{er} janvier 2020 prolonge la durée prévue contractuellement au 31 décembre 2019, pendant laquelle le contribuable pouvait prétendre à cette réduction d'impôt ou à ce crédit d'impôt.

Par exception à cette règle (suppression du bonus-logement intégré flamand comme déjà dit plus avant), une prolongation de la durée est toutefois acceptée si elle fait suite à un report de paiement qui, en application de l'article 145^{46/1}, alinéa 3, du C.I.R. 1992, a été accordé au contribuable à sa demande (en raison de la pandémie de la COVID-19).

Les intérêts et les amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés en 2016 pour le refinancement d'emprunts conclus avant 2016, n'entrent pas en considération pour le

bonus-logement intégré. Ils ne peuvent donc pas être mentionnés ici. En revanche, ils peuvent être mentionnés aux rubriques 2 (a, 1 ou b, 1), 3 (b, 1 ; b, 2 ; c, 1, a ou c, 1, b) ou 4 (a, 1 ; a, 2, a, a, 2, b ou b) s'il est satisfait aux conditions prévues en la matière (voyez les explications de ces rubriques).

Par acquisition ou conservation de l'habitation, il faut entendre l'achat, ou la construction, ou la rénovation totale ou partielle (travaux de rénovation mentionnés à la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'A.R. n° 20 du 20 juillet 1970), ou encore le paiement de l'impôt de succession, de l'impôt de donation ou du droit d'enregistrement sur les donations entre vifs relatifs à cette habitation.

Pour les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble, ces conditions s'appliquent pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément. Pour être prise en considération pour le bonus-logement intégré flamand dans le chef des deux conjoints ou cohabitants légaux, l'habitation devait donc être, pour chacun d'eux, au moment du paiement de ces dépenses, l'habitation propre.

Si un seul des deux conjoints ou cohabitants légaux n'était propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier de l'habitation, l'autre conjoint ou cohabitant légal ne peut revendiquer le bonus-logement intégré flamand, sauf si les revenus de ce bien propre étaient devenus communs en vertu du droit civil. Tel est le cas pour les conjoints mariés selon le régime légal.

Concernant l'habitation propre, en réponse à une question individuelle posée en néerlandais, l'administration a confirmé que lorsqu'une habitation est introduite dans une société civile de droit commun et que les associés concluent par la suite un emprunt de transformation en leur qualité d'associés, ces associés pourront entrer en considération pour un avantage fiscal régional et/ou une réduction d'impôt fédérale pour emprunts hypothécaires, aux conditions suivantes : (i) l'emprunteur (associé) a la qualité de personne physique et (ii) le bien immobilier introduit pour lequel l'emprunt a été conclu est une « habitation ». Sont donc visées les sociétés civiles dont le but social consiste en la gestion du patrimoine privé des membres (précédent du 22 août 2017).

Questions annexes, il faut simplement tenir à la disposition de l'administration l'attestation 281.61 émise par l'établissement de crédit.

Peuvent être également mentionnées à la rubrique 1 les primes des contrats individuels d'assurance-vie conclus auprès d'un établissement ayant son siège dans l'EEE dans la mesure où ils servent à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire visé à la même rubrique 1.

Ces contrats doivent en outre satisfaire aux conditions suivantes :

- le contribuable doit les avoir conclus lui-même avant l'âge de 65 ans et il doit être l'unique assuré ;
- ils doivent avoir été souscrits pour une durée minimum de 10 ans s'ils prévoient des avantages en cas de vie et le(s) bénéficiaire(s) doit(doivent) être, en cas de vie, le contribuable lui-même, à partir de l'âge de 65 ans et, en cas de décès, pour le capital assuré qui sert à la reconstitution ou à la garantie de l'emprunt : les personnes qui, suite à son décès, obtiennent la pleine propriété ou l'usufruit de l'habitation et pour le capital

assuré qui ne sert pas à la reconstitution ou à la garantie de l'emprunt : son conjoint ou cohabitant légal ou ses parents jusqu'au deuxième degré ;

- les primes ne peuvent pas entrer en considération totalement ou partiellement pour la déduction à titre de frais professionnels des cotisations à la pension libre complémentaire pour indépendants.

Pour ce qui est des primes d'assurances-vie liées aux emprunts contractés à partir du 1^{er} janvier 2016, il n'y a plus d'obligation de servir exclusivement à la reconstitution ou la garantie d'un emprunt ; il existe dorénavant une règle de proratisation pour le bonus-logement intégré (cf. les 'étapes' 1 et 2, ci-après).

Dès qu'un contribuable a bénéficié du bonus-logement intégré flamand en raison des primes payées, les avantages résultant du contrat seront imposés. Aussi, si l'intéressé souhaite éviter cet impôt, il ne peut jamais compléter la rubrique 1, b).

Questions annexes, il y a lieu de tenir à la disposition de l'administration l'attestation 281.62 de l'organisme d'assurances. Et si le contribuable mentionne des primes d'assurance-vie individuelles à la rubrique 1, b, il doit aussi indiquer les numéros des contrats et la dénomination des organismes d'assurances. S'il rentre une déclaration papier, il doit indiquer ces renseignements à la page 3 de cette déclaration.

On sera également attentif au fait que si un contribuable sollicite le bonus-logement intégré (flamand) pour un emprunt contracté à partir de 2016 ou pour une assurance-vie qui sert à garantir ou à reconstituer un tel emprunt, il n'a désormais plus droit aux autres avantages fiscaux flamands tant pour les intérêts ou amortissements en capital d'emprunts ou de dettes qu'il a contractés avant 2016 pour son habitation propre que pour les primes d'assurances-vie qu'il a contractées en garantie de ces emprunts. S'il indique quelque chose à la rubrique 1, il ne peut donc plus rien indiquer aux rubriques 2 à 5.

Ces règles étant rappelées, il faut encore déterminer le montant à mentionner dans la déclaration, car les montants des intérêts, amortissements en capital et primes d'assurances-vie individuelles visés à la rubrique 1 ne sont pas toujours pris totalement en considération pour le bonus-logement intégré.

Il est proposé en la matière de procéder aux 5 étapes traditionnelles :

1^{ère} étape : si l'emprunt a été contracté par le contribuable seul, on prend le montant total des intérêts et des amortissements en capital payés en 2020 pour l'emprunt hypothécaire conclu de 2016 à 2019.

En revanche, si le contribuable a contracté l'emprunt avec une ou plusieurs autres personnes, on prend alors la partie des intérêts et des amortissements en capital obtenus en multipliant le montant total des intérêts et des amortissements en capital payés en 2020 par une fraction dont le numérateur est égal à sa part dans l'habitation (c.-à-d. sa part dans la (pleine) propriété, la possession ou le droit d'emphytéose, de superficie ou d'usufruit) et dont le dénominateur est égal au total des parts de lui-même et des autres personnes ayant contracté l'emprunt avec lui, dans cette habitation.

Les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble, qui ont contracté ensemble un emprunt pour lequel ils ont tous deux droit au bonus-logement intégré, prennent le montant

total des intérêts et des amortissements en capital qu'ils ont payés.

Si des conjoints ou des cohabitants légaux imposés ensemble, ont contracté ensemble un emprunt pour lequel seul un des deux a droit au bonus-logement intégré, ce conjoint ou cohabitant légal doit prendre la partie des intérêts et des amortissements en capital qu'il obtient en multipliant le montant total des intérêts et des amortissements en capital payés en 2020 par une fraction dont le numérateur est égal à sa part dans l'habitation et dont le dénominateur est égal au total des parts des deux conjoints ou des deux cohabitants légaux dans cette habitation. Le solde des intérêts et des amortissements en capital payés n'entre pas en considération pour la réduction d'impôt.

2^e étape : on ajoute le montant total des primes d'assurances visées à la rubrique 1, b (c.-à-d. limité à la partie qui sert à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire visé à la rubrique 1) et payées en 2020, au résultat obtenu à la 1^{ère} étape.

3^e étape : il convient de limiter le résultat obtenu à la 2^e étape (par conjoint ou cohabitant légal) à 1.520 EUR (montant qui n'est pas indexé). Si au 31 décembre 2020 l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté était toujours l'habitation unique du contribuable, ce montant peut être porté à 2.280 EUR (montant qui n'est pas indexé) si le contribuable n'avait pas 3 enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt, et à 2.360 EUR (montant qui n'est pas indexé non plus) s'il avait au moins 3 enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt (étant entendu que pour déterminer le nombre d'enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt, les enfants qui, à ce moment, étaient gravement handicapés peuvent être comptés pour deux).

Pour satisfaire à la condition prévoyant que l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté était toujours l'habitation unique au 31 décembre 2020, cette habitation devait :

- au 31 décembre de l'année de la conclusion de l'emprunt, déjà être son habitation unique. À cet égard, il ne doit pas être tenu compte, ni des autres habitations dont il était, par héritage, copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier, ni des autres habitations qui au 31 décembre de l'année de conclusion de l'emprunt étaient considérées comme à vendre sur le marché immobilier et que le contribuable a effectivement vendues au 31 décembre de l'année suivante au plus tard, et
- au 31 décembre 2020, toujours être son habitation unique. À cet égard, il ne faut pas tenir compte des autres habitations dont il était nu-propiétaire.

4^e étape : les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble qui ont tous deux droit au bonus-logement intégré peuvent ventiler librement entre eux le résultat (commun) de la 3^e étape, étant entendu qu'ils ne peuvent pas dépasser le montant maximum de 2.360 EUR, 2.280 EUR ou 1.520 EUR par conjoint ou cohabitant légal (ces trois plafonds ne sont plus indexés à compter de l'ex. d'imp. 2019).

5^e étape : il reste à ventiler librement le résultat obtenu à l'étape précédente entre les rubriques 1, a) (intérêts et amortissements en capital) et 1, b) (primes d'assurance) étant entendu qu'il ne peut jamais être mentionné en 1, a) un montant plus important que le total des intérêts et amortissements en capital réellement payés et en 1, b), un montant plus important que le montant des primes d'assurance réellement payées (limité à la partie qui sert à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire visé à la présente rubrique 1).

Pour les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble, le total des montants mentionnés à la rubrique 1, a), ne peut jamais dépasser le total des intérêts et amortissements en capital qu'ils ont réellement payés et le total des montants mentionnés à la rubrique 1, b) ne peut jamais dépasser le total des primes d'assurance qu'ils ont réellement payées (limité à la partie qui sert à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire visé à la présente rubrique 1).

Dans la déclaration il est encore demandé (4 codes, oui ou non pour chaque conjoint ou cohabitant légal) si l'habitation pour laquelle ces emprunts ont été contractés était toujours l'habitation unique au 31 décembre 2020. Pour déterminer si c'est le cas, on renvoie aux explications à la 3^e étape ci-avant.

Il faut également indiquer en regard des codes *330, le nombre d'enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt (les enfants gravement handicapés comptent pour deux).

Voilà l'essentiel du régime légal du bonus-logement intégré.

La partie 'FEDERAL'

Nous n'en n'avons pas fini avec le cadre IX, il reste la partie II. FEDERAL, heureusement identique selon les trois versions régionales.

Elle comporte deux parties :

- les intérêts 'économie d'énergie' ;
- les dépenses qui ne concernent pas l'habitation propre (et ses 6 sous-rubriques).

Cadre(s) X : Dépenses donnant droit à des réductions d'impôt

Le cadre de la déclaration

Ce cadre est, comme le cadre IX, différent selon la Région où est domicilié le contribuable qui doit souscrire la déclaration. Dans chacune des trois versions, il est fait une distinction entre les avantages régionaux (Partie I. REGIONAL) et les avantages restés fédéraux (Partie II. FEDERAL). Cette Partie II (15 dépenses éligibles envisageables, soit une de plus par rapport à la déclaration précédente) est bien entendu identique pour tous. Seule la Partie I diffère selon la Région.

Ainsi, dans la version 'wallonne', on retrouve cinq catégories de dépenses :

- restauration de propriétés classées (législation 'monuments et sites') ;
- chèques-ALE ;
- titres-services ;
- isolation du toit ;
- rénovation d'une habitation donnée en location via une agence immobilière sociale.

Dans la version 'bruxelloise' :

- chèques-ALE ;
- titres-services ;
- rénovation d'une habitation donnée en location via une agence immobilière sociale.

Enfin, dans la version flamande, on retrouve les cinq catégories de dépenses suivantes :

- préservation ou revalorisation de patrimoine immobilier protégé ;
- travail de proximité ;
- titres-services ;
- conventions de rénovation enregistrées ;
- rénovation d'une habitation donnée en location via une agence immobilière sociale.

Les dépenses donnant droit à une réduction d'impôt restées fédérales sont au nombre de 15 pour l'ex. d'imp. 2021 (4 constituaient des nouveautés à partir de l'ex. d'imp. 2019, 1 à partir de l'ex. d'imp. 2020 et une nouvelle dépense s'ajoute à partir de l'ex. d'imp. 2021). Il s'agit :

- des libéralités ;
- des frais de garde d'enfant ;
- des rémunérations d'un employé de maison ;
- de la pension complémentaire pour indépendants (depuis l'ex. d'imp. 2019) ;
- de l'épargne-pension ;
- des actions employeur ;
- des actions ou parts d'entreprises débutantes ;
- des actions ou parts d'entreprises en croissance (depuis l'ex. d'imp. 2019) ;
- des actions ou parts d'entreprises en difficulté suite à la pandémie de la COVID-19 (nouveauté à partir de l'ex. d'imp. 2021) ;
- des primes d'une assurance protection juridique (depuis l'ex. d'imp. 2020) ;
- des moins-values sur actions ou parts de pricafs privées (depuis l'ex. d'imp. 2019) ;
- des habitations 'écologiques' ;
- des fonds de développement agréés ;
- des véhicules électriques neufs ;
- des procédures d'adoption (depuis l'ex. d'imp. 2019).

Cela donne 20 dépenses éligibles en Région wallonne, 18 en Région de Bruxelles-Capitale et 20 en Région flamande.

On mentionnera d'ores et déjà que la loi du 2 avril 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 13 avril 2021) prévoit un avantage fiscal temporaire pour abandon du loyer pour les mois de mars, avril et/ou mai 2021. La mesure n'est pas applicable pour l'ex. d'imp. 2021.

Pour la Région wallonne

En préambule, rappelons qu'aux rubriques A et B, doivent être mentionnés les montants des dépenses réalisées (éventuellement limités). En raison des limites légales, les montants à mentionner dans ces rubriques ne donnent pas toujours totalement droit à réduction d'impôt. Néanmoins, on mentionnera dans tous les cas le montant total des dépenses à prendre en considération (c'est l'administration qui appliquera les limites légales lorsqu'il convient de le faire).

À la rubrique C, on doit mentionner le nombre de titres-services acquis en 2020, diminué du nombre que la société émettrice a remboursé au contribuable en 2020.

Enfin, aux rubriques D et E, il convient de mentionner les montants des réductions d'impôt revendiquées (on y revient dans le commentaire de ces rubriques).

a. Chèques-ALE

Il faut mentionner sous cette rubrique I, B, du cadre X de la déclaration (codes *365), la valeur nominale des chèques-ALE émis au nom du contribuable, qu'il a acquis auprès de l'émetteur en 2020 et qu'il ne lui a pas retourné la même année (en 2020 donc).

Pour l'ex. d'imp. 2021, aux conditions prévues à l'article 145²² du C.I.R. 1992, il est accordé une réduction d'impôt calculée sur les dépenses jusqu'à concurrence de 1.520 EUR au plus par contribuable (1.500 EUR pour l'ex. d'imp. précédent, montant de base : 920 EUR), qui ne constituent pas des frais professionnels et qui sont effectivement payées pendant la période imposable pour des prestations, à fournir par un travailleur dans le cadre des agences locales pour l'emploi ou pour des prestations payées avec des titres-services visés dans la loi du 20 juillet 2001 visant à favoriser le développement de services et d'emplois de proximité (*M.B.*, 11 août 2001), autres que des titres-services sociaux.

La réduction d'impôt est égale à 30 % des dépenses éligibles (art. 145²¹, al. 2, du C.I.R. 1992) (sauf en Région de Bruxelles-Capitale où elle n'est plus, à partir de l'ex. d'imp. 2017, que de 15 %, voir plus loin).

Pour déterminer le montant des dépenses en cause, il n'est tenu compte que de la valeur nominale des chèques-ALE visés par la réglementation relative aux agences locales pour l'emploi (ou de la valeur nominale des titres-services, rubrique suivante).

Depuis, l'ex. d'imp. 2015, « *lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt (...) est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposé conformément à l'article 130 de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposés conformément à l'article 130 des deux conjoints* » (selon la très mauvaise et vilaine formulation de l'art. 145²³, § 1^{er}, du C.I.R. 1992).

Rappelons que les chèques-ALE utilisés dans le cadre d'une activité professionnelle ne donnent pas droit à la réduction d'impôt visée ici (mais sont déductibles à titre de frais professionnels dans le respect des conditions de l'art. 49 du C.I.R. 1992).

Rappelons aussi que la limite de 1.520 EUR susmentionnée concerne les dépenses cumulées pour les chèques-ALE (la présente rubrique) et les titres-services (la rubrique suivante). Le contribuable ne doit pas appliquer lui-même la limite dans sa déclaration.

S'il a fait en 2020 à la fois des dépenses pour des chèques-ALE et pour des titres-services pour un montant total qui dépasse 1.520 EUR, il peut être utile de donner la priorité à certaines dépenses afin de déterminer quels titres permettent d'atteindre de la manière la plus favorable pour le contribuable le montant maximum de 1.520 EUR, dès lors que seuls les titres-services entrent en considération pour un crédit d'impôt.

b. Titres-services

Les titres-services sont visés à l'article 145²³ du C.I.R. 1992, conjointement avec les chèques-ALE. Les choses ne se présentent plus de la même façon selon les Régions, depuis que cette réduction est passée dans le giron de celles-ci suite à la Sixième Réforme de l'État.

Si le contribuable est imposable en Région wallonne pour l'ex. d'imp. 2021 (son domicile fiscal y est situé au 1^{er} janvier 2021), il peut mentionner en regard des codes *366, le nombre de titres-services émis à son nom, qu'il a acquis en 2020 auprès de la société émettrice de ces titres, diminué du nombre de titres-services que cette société lui a remboursés en 2020.

Le système mis en place par la Région wallonne est particulièrement compliqué et a accouché d'un esprit malade. Le prix du titre-service est de 9 EUR pour les 400 premiers titres en tout cas (ensuite 10 EUR), mais le calcul de l'avantage fiscal lié à son acquisition nécessite plusieurs opérations, si l'on se réfère au texte légal, tenant compte de diverses fractions, étant entendu que la réduction maximum ne joue que pour les 150 premiers titres-services achetés par personne (voy. la *L.F.B.* 2016/261, pp. 9 et 10).

Dans sa circulaire AGFisc 43/2015 du 17 décembre 2015, l'administration propose d'ailleurs un calcul 'simplifié' consistant à appliquer la formule : 3 EUR x nombre de titres-services acquis, avec un maximum de 150. Assurément beaucoup plus simple que les formules alambiquées prévues par le législateur wallon et on arrive au même résultat.

c. Réduction d'impôt pour les dépenses faites pour l'isolation du toit

Rappelons d'emblée que le critère pour déterminer la Région compétente (ici wallonne) est uniquement le domicile fiscal du contribuable au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp. et que le lieu de l'habitation où les travaux sont effectués n'a pas d'importance. Ainsi, un contribuable qui a au 1^{er} janvier 2021 son domicile fiscal en Région wallonne peut donc bénéficier de la réduction d'impôt pour les dépenses effectuées en 2020, même si l'habitation concernée est située dans une *autre* Région.

Rappelons que la réduction pour isolation de toit est en effet devenue, à partir de l'ex. d'imp. 2015, une compétence régionale depuis la Sixième Réforme de l'État. Pour l'ex. d'imp. 2021, il n'y a d'ailleurs plus que les dépenses pour l'isolation de toit en Région wallonne qui peuvent encore donner droit à une réduction d'impôt. La Région de Bruxelles-Capitale a supprimé cette réduction à partir de l'ex. d'imp. 2017 (ordonnance portant la première partie de la réforme fiscale du 18 décembre 2015, *M.B.*, 30 décembre 2015). La Région flamande l'a supprimée à partir de l'ex. d'imp. 2019 (décret flamand du 23 décembre 2016, *M.B.*, 29 décembre 2016).

Depuis l'ex. d'imp. 2017, il subsiste un seul code dans la déclaration pour la mention de cette réduction (wallonne) : le code unique 3317.

Pour l'ex. d'imp. 2021, on y mentionnera la réduction d'impôt (pas le montant des dépenses) pour les dépenses effectivement payées en 2020 pour l'isolation du toit d'une habitation dont le contribuable est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire, usufruitier ou locataire et qui, au 31 décembre de l'année au cours de laquelle ont débuté les travaux, était occupée depuis au moins 5 ans.

Rappelons que ne sont pas visées ici les dépenses de l'espèce qui :

- sont prises en considération à titre de frais professionnels réels ;
- donnent droit à la déduction pour investissement (cadre XVII, 15 ou XVIII, 14 de la déclaration) ;
- entrent en considération pour la réduction d'impôt pour les dépenses pour l'entretien et la

- restauration de monuments et sites classés (le présent cadre X, rubrique I, A, plus avant) ;
- entrent en considération pour la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue de la rénovation d'une habitation donnée en location à loyer modéré via une AIS (le présent cadre X, rubrique I, E, ci-après).

Le montant de la réduction d'impôt visée ici qui peut être mentionné dans la déclaration s'élève, pour l'ex. d'imp. 2021, à 30 % des dépenses éligibles (TVA comprise), avec un maximum de 3.310 EUR par habitation (3.260 EUR pour l'ex. d'imp. précédent) (art. 145⁴⁷, al. 4, du C.I.R. 1992).

On notera que si la propriété, la possession ou le droit d'emphytéose, de superficie ou d'usufruit de l'habitation pour laquelle les dépenses pour l'isolation du toit ont été effectuées, appartient en indivision à plusieurs personnes qui sont imposées isolément, chaque indivisaire qui a fait les dépenses en question doit limiter le montant maximum de la réduction d'impôt (en l'occurrence, 3.310 EUR pour l'ex. d'imp. 2021) proportionnellement en fonction de sa part dans l'habitation (il n'y a pas de répartition à effectuer si les contribuables sont imposés en commun).

d. Dépenses de rénovation d'une habitation donnée en location via une AIS

Cinquième et dernière catégorie de dépenses éligibles à une réduction d'impôt wallonne (qui se mentionne en regard du code unique 3395), les dépenses visées à l'article 145³⁰ du C.I.R. 1992 et effectivement payées de 2012 à 2020 en vue de la rénovation d'une habitation située en Belgique et donnée ensuite en location à un loyer modéré via une agence immobilière sociale (AIS). Propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier sont concernés.

Il n'est pas nécessaire que les dépenses soient exposées par le propriétaire/contribuable. Les paiements effectués par un tiers (p.ex. membre de la famille ou cohabitant) pour le compte du propriétaire donnent aussi droit à la réduction d'impôt dans le chef de ce dernier.

Comme pour les dépenses visées au point précédent, qui se renseignent également sous un code unique, on rappellera que depuis l'ex. d'imp. 2015, lorsqu'une imposition commune est établie, les deux réductions d'impôts visées sont réparties proportionnellement en fonction du revenu imposé conformément à l'article 130 du C.I.R. 1992 de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus des deux conjoints imposés conformément audit article 130.

Les conditions d'octroi du présent régime sont que :

- l'habitation dans laquelle les travaux de rénovation ont été exécutés était occupée depuis au moins 15 ans au moment du début des travaux ;
- les prestations ont été fournies et facturées par un entrepreneur et sont visées à l'article 63¹⁴, § 1^{er} de l'A.R. du C.I.R. 1992 (les travaux réalisés avant le 1^{er} janvier 2011 doivent avoir été effectués par un entrepreneur enregistré) ;
- le coût total des travaux, TVA comprise, doit s'élever à au moins 12.420 EUR pour les dépenses faites en 2020 (12.240 EUR pour l'ex. d'imp. précédent). Ce coût minimum des travaux s'apprécie par habitation.

Dans la déclaration, il ne faut donc pas mentionner le montant des dépenses effectuées mais le montant de la réduction d'impôt. Celui-ci s'élève, pour l'ex. d'imp. 2021, à 5 % des dépenses

éligibles (TVA comprise), avec un maximum de 1.240 EUR, par habitation.

Cette réduction d'impôt est accordée durant neuf périodes imposables successives au cours desquelles le revenu cadastral de l'habitation est compris parmi les revenus imposables du contribuable et tant que l'habitation est donnée en location via une AIS.

On sera attentif au fait que n'entrent pas en considération pour la présente réduction d'impôt les dépenses qui sont prises en considération à titre de frais professionnels réels ou qui donnent droit à la déduction pour investissement (cadre XVII, 15 ou XVIII, 14 de la déclaration).

On notera encore que si la propriété, la possession ou le droit d'emphytéose ou d'usufruit de l'habitation dans laquelle les travaux ont été effectués appartient en indivision à plusieurs personnes qui sont imposées isolément, chaque indivisaire qui a effectué les dépenses en question doit limiter le montant de la réduction d'impôt (1.240 EUR pour l'ex. d'imp. 2021) proportionnellement en fonction de sa part dans cette habitation.

Il n'y a pas de répartition à effectuer si les contribuables sont imposés en commun. En effet, depuis l'ex. d'imp. 2013, conformément à l'article 145³⁰, alinéa 5, du C.I.R. 1992, la réduction d'impôt est répartie automatiquement et proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque époux/cohabitant légal par rapport au revenu imposable total.

Pour la Région de Bruxelles-Capitale

On sait qu'à partir de l'ex. d'imp. 2015, les Régions sont devenues exclusivement compétentes pour une série de réductions d'impôt. En Région bruxelloise, plusieurs modifications ont été apportées (aux réductions mentionnées au cadre X) par l'ordonnance du 18 décembre 2015 portant la première partie de la réforme fiscale (*M.B.*, 30 décembre 2015) et ensuite par l'ordonnance du 12 décembre 2016 portant la seconde partie de la réforme fiscale (*M.B.*, 29 décembre 2016).

En résumé, par ces ordonnances, la Région de Bruxelles-Capitale a fait le grand ménage et a supprimé les réductions d'impôt suivantes (à partir de l'ex. d'imp. 2017) :

- la réduction pour les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes (art. 145²⁵ du C.I.R. 1992) ;
- la réduction pour les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré (art. 145³⁰ du C.I.R. 1992). Pour les dépenses payées avant le 1^{er} janvier 2016, les réductions continueront cependant à être accordées pour la partie restante de la période de 9 ans ;
- la réduction pour les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie (art. 145³¹ du C.I.R. 1992) ;
- la réduction d'impôt pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés (art. 145³⁶ du C.I.R. 1992) ;
- la réduction d'impôt pour des dépenses pour l'isolation du toit (art. 145⁴⁷ du C.I.R. 1992).

Elle a aussi réduit (à partir de l'ex. d'imp. 2017) le taux de la réduction d'impôt pour dépenses payées pour des prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi et pour des prestations payées avec des titres-services autres que des titres-services sociaux (art. 145²¹ du C.I.R. 1992) et elle a supprimé, à partir de l'ex. d'imp. 2018, le plafond de revenus qui ne

pouvait pas être dépassé pour obtenir le crédit d'impôt pour titres-services.

Comme déjà indiqué plus avant, pour l'ex. d'imp. 2021, seuls trois types de dépenses sont encore éligibles à une réduction d'impôt régionale :

- les versements pour des prestations dans le cadre d'agences locales pour l'emploi (chèques-ALE) ;
- les versements pour des prestations payées avec des titres-services ;
- les dépenses faites avant 2016 en vue de la rénovation d'une habitation donnée en location via une agence immobilière sociale.

En ce qui concerne les dépenses visées aux 2 premiers tirets ci-dessus, on mentionnera les montants des dépenses faites (éventuellement limités). En raison des limites légales, les montants à mentionner dans ces rubriques ne donnent pas toujours totalement droit à réduction d'impôt. Néanmoins, on mentionnera toujours dans ces deux cas le montant total des dépenses à prendre en considération. Le programme de calcul de l'administration appliquera les limites légales lorsqu'il convient de le faire.

En ce qui concerne les dépenses visées au 3^e tiret ci-dessus, on mentionnera le montant de la réduction d'impôt revendiquée.

a. Chèques-ALE

L'intitulé exact de la rubrique est « Versements pour des prestations dans le cadre d'agences locales pour l'emploi (chèques ALE) ».

Il faut mentionner sous cette rubrique I, A, du cadre X de la déclaration 'bruxelloise' (codes *365), la valeur nominale des chèques-ALE émis au nom du contribuable, qu'il a acquis auprès de l'émetteur en 2020 et qu'il ne lui a pas retourné la même année.

Pour l'ex. d'imp. 2021, aux conditions prévues à l'article 145²² du C.I.R. 1992, il est accordé une réduction d'impôt calculée sur les dépenses jusqu'à concurrence de 1.520 EUR au plus par contribuable (1.500 EUR pour l'ex. d'imp. précédent), qui ne constituent pas des frais professionnels et qui sont effectivement payées pendant la période imposable pour des prestations, à fournir par un travailleur dans le cadre des agences locales pour l'emploi ou pour des prestations payées avec des titres-services visés dans la loi du 20 juillet 2001 visant à favoriser le développement de services et d'emplois de proximité, autres que des titres-services sociaux.

Comme annoncé plus avant, en Région bruxelloise, la réduction d'impôt est (seulement) égale à 15 % des dépenses éligibles (art. 145²¹, al. 2, du C.I.R. 1992) et ce depuis l'ex. d'imp. 2017 déjà (cf. l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 18 décembre 2015, *M.B.*, 30 décembre 2015).

Rappelons que les chèques-ALE utilisés dans le cadre d'une activité professionnelle ne donnent pas droit à la réduction d'impôt visée ici (mais sont déductibles à titre de frais professionnels dans le respect des conditions de l'art. 49 du C.I.R. 1992).

b. Titres-services

Si le contribuable est imposable dans la Région de Bruxelles-Capitale pour l'ex. d'imp. 2021 (son domicile fiscal est situé dans cette Région au 1^{er} janvier 2021 ; art. 5/1, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions), il peut mentionner en regard des codes *364, le prix d'acquisition des titres-services émis à son nom, qu'il a acquis en 2020 auprès de la société émettrice de ces titres, diminué du prix d'acquisition de ces titres que cette société lui a remboursé en 2020.

Il bénéficiera, depuis l'ex. d'imp. 2019, d'une réduction d'impôt calculée à un taux de 15 % (ce taux est applicable aussi bien pour les dépenses en matière de titres-services qu'en matière de chèques-ALE) et pour un montant de dépenses limité à 1.520 EUR (chèques-ALE et titres-services compris) (1.500 EUR pour l'ex. d'imp. précédent). Un titre-service de 9 EUR ne lui coûte en réalité que 7,65 EUR après la réduction d'impôt.

Étant donné que la Région qui est compétente dans ce contexte est exclusivement déterminée par le domicile fiscal du contribuable au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp., celui qui aura, par exemple, acheté en 2020 des titres-services à un moment où il était habitant de la Région wallonne ou de la Région flamande subira l'application du nouveau régime bruxellois s'agissant de ces titres-services (et donc la diminution de moitié du taux de la réduction d'impôt) s'il a déménagé vers la Région bruxelloise dans le courant de l'année 2020, avec pour conséquence qu'il y avait son domicile fiscal au 1^{er} janvier 2021 (circ. 2017/C/22 du 19 avril 2017 ; millésimes adaptés).

c. Rénovation et location via une agence immobilière sociale

Si le contribuable est imposable dans la Région de Bruxelles-Capitale, pour l'ex. d'imp. 2017, il ne pouvait mentionner cette réduction d'impôt que pour les dépenses visées effectivement payées de 2008 à 2015.

Pour l'ex. d'imp. 2021, il peut encore mentionner en regard du code unique 3395, le montant de la réduction d'impôt pour les dépenses effectivement payées de 2012 à 2015 en vue de la rénovation d'une habitation située en Belgique et dont il est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier et qu'il donne en location (à un loyer modéré) via une agence immobilière sociale.

Compte tenu de l'extinction progressive de la mesure, le coût total des travaux, TVA comprise, devait s'élever (rappel) à au moins le montant suivant pour les dépenses faites (montants identiques mais seulement encore 4 années concernées) :

année pendant laquelle les dépenses ont été faites	coût minimum des travaux en euros
2012	10.980 EUR
2013	11.290 EUR
2014	11.420 EUR
2015	11.450 EUR

Pour la Région flamande

Comme indiqué plus avant, cinq catégories de dépenses sont éligibles en Flandre à une réduction d'impôt :

- les dépenses pour la préservation ou la revalorisation de patrimoine immobilier protégé ;
- les versements pour des prestations dans le cadre du travail de proximité ;
- les versements pour des prestations payées avec des titres-services ;
- les montants mis à disposition dans le cadre de conventions de rénovation enregistrées et conclues au plus tard le 31 décembre 2018 (ajout pour l'ex. d'imp. 2020) ;
- les dépenses faites, avant 2019 (ajout pour l'ex. d'imp. 2020), en vue de la rénovation d'une habitation donnée en location via une agence immobilière sociale.

Les libellés concernant les dépenses et versements visés aux 2 derniers tirets laissent entendre que ces deux mesures sont en voie de disparition et que sont encore uniquement concernées pour l'ex. d'imp. 2021 les conventions de rénovation enregistrées conclues au plus tard le 31 décembre 2018 et, en matière de dépenses faites en vue de la rénovation d'une habitation donnée en location via une agence immobilière sociale, elles doivent avoir été faites avant 2019. On y revient.

Cela étant, concernant les dépenses, versements et montants visés aux 4 premiers tirets ci-dessus, on mentionnera les montants des dépenses faites (éventuellement limités). En raison des limites légales, les montants à mentionner dans ces rubriques ne donnent pas toujours totalement droit à réduction d'impôt. Néanmoins, on mentionnera toujours dans ces quatre cas le montant total des dépenses à prendre en considération. Le programme de calcul de l'administration appliquera les limites légales lorsqu'il convient de le faire.

En ce qui concerne les dépenses visées au 5^e turet ci-dessus, on mentionnera le montant de la réduction d'impôt revendiquée.

a. Titres-services

Le contribuable qui souscrit une déclaration 'flamande' inscrira en regard des codes *364 (s'il le souhaite), le prix d'acquisition des titres-services émis à son nom, qu'il a acquis en 2020 auprès de la société émettrice de ces titres, diminué du prix d'acquisition de ces titres que cette société lui a remboursé en 2020.

Cet heureux contribuable bénéficiait d'une réduction d'impôt calculée à un taux de 30 % et pour un montant de dépenses limité.

À partir de l'ex. d'imp. 2021, le taux de la réduction d'impôt est ramené en Région flamande à 20 % (cf. l'art. 145²¹ du C.I.R. 1992 tel qu'applicable en Région flamande, tel que modifié par le décret-programme du 20 décembre 2019, *M.B.*, 30 décembre 2019). La réduction réduite s'applique pour les chèques ou titres-services dont l'achat est payé après 2019.

La prise en compte pour un montant maximum (travail de proximité et titres-services) est maintenue et ce plafond s'élève à 1.520 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (1.500 EUR pour l'ex. d'imp. précédent). Un titre-service de 9 EUR qui ne coûtait au flamand en réalité que 6,30 EUR après la réduction d'impôt, lui en coûte désormais 7,20 EUR à partir du 1^{er} janvier 2020.

Pour le reste, le régime est fort comparable à celui applicable dans les deux autres Régions.

b. Conventions de rénovation enregistrées

Il s'agit d'une particularité flamande. La réduction d'impôt pour les conventions de rénovation vise à combattre l'inoccupation des bâtiments en Région flamande. La réduction a été instaurée par le décret du 27 mars 2009 (*M.B.*, 15 mai 2009) et par arrêté du 19 juin 2009. Le décret et l'arrêté sont entrés en vigueur le 1^{er} septembre 2009 ; la réduction s'applique depuis l'ex. d'imp. 2010.

Cette rubrique est donc uniquement destinée à la Région flamande (contribuable imposable dans cette Région pour l'ex. d'imp. 2021, soit ayant son domicile fiscal situé dans cette Région au 1^{er} janvier 2021).

Cette réduction est toutefois supprimée à partir de l'ex. d'imp. 2020 (décret flamand du 22 juin 2018 portant la rationalisation des incitants fiscaux, *M.B.*, 24 juillet 2018). Elle n'est donc plus accordée pour les conventions de rénovation conclues à partir du 1^{er} janvier 2019 (d'où le changement d'intitulé et la précision qu'il doit s'agir de conventions conclues au plus tard le 31 décembre 2018).

La réduction est calculée sur le montant de crédit d'une ou de plusieurs conventions de rénovation. La base de calcul maximale de la réduction s'élève à 25.000 EUR par prêteur. La base de calcul est la moyenne arithmétique des montants prêtés au 1^{er} janvier et au 31 décembre de la période imposable. La réduction d'impôt s'élève à 2,5 % de la base de calcul et s'élève à 625 EUR maximum.

Dans la déclaration à l'I.P.P., depuis l'ex. d'imp. 2011, il y a lieu de distinguer le total des montants mis à disposition en tant que prêteur, dans le cadre d'une ou de plusieurs conventions de rénovation enregistrées, respectivement au 1^{er} janvier de l'année (ici, au 1^{er} janvier 2020 pour l'ex. d'imp. 2021 - rubrique 1 ; codes *332) et au 31 décembre de la même année (ici, au 31 décembre 2020 pour l'ex. d'imp. 2021 - rubrique 2 ; codes *333).

c. Dépenses de rénovation faites avant 2019 d'une habitation donnée en location via une AIS

Pour augmenter l'offre d'habitations de qualité, un stimulant fiscal avait été intelligemment instauré par la loi-programme du 27 décembre 2006 (*M.B.*, 28 décembre 2006) pour les propriétaires qui rénovent une habitation pour la mettre ensuite sur le marché locatif à un loyer modéré et ce, sous la forme d'une réduction d'impôt pour les dépenses liées à des travaux de rénovation effectués sur des habitations situées en Belgique dont le contribuable est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier et qu'il donne en location via une agence immobilière sociale (art. 145³⁰ du C.I.R. 1992). Un arrêté royal du 25 février 2007 (*M.B.*, 12 mars 2007) précisa rapidement quels travaux entraient en ligne de compte pour la réduction d'impôt et quelles formalités accomplir.

La réduction d'impôt est accordée pour les dépenses qui sont effectivement payées pendant la période imposable. Ce n'est pas la date de la facture, mais la date de paiement qui est déterminante. La réduction d'impôt est par ailleurs limitée à l'impôt dû (pas de système de

report prévu, ni de transformation en un éventuel crédit d'impôt).

La réduction d'impôt est pour une fois conséquente (pas de mesure de type 'cacahuète') puisqu'elle s'élève au total à 45 % du montant des dépenses faites par le bailleur. Le coût minimum des travaux de rénovation doit atteindre 12.420 EUR en 2020. Mais ce dispositif n'est plus applicable qu'en Région wallonne, puisque la Région bruxelloise, puis la Région flamande ont toutes deux supprimé cet incitatif (voir ci-après).

La réduction d'impôt est accordée à concurrence de 5 % chaque année pendant 9 ans (durée normale d'un bail). Elle est donc étalée sur 9 ans, avec un maximum annuel de 750 EUR (1.240 EUR après indexation pour l'ex. d'imp. 2021) (idem). La réduction est accordée tant que l'habitation est donnée en location dans les conditions requises.

Les choses ont donc changé en Flandre à partir de l'ex. d'imp. 2020. La Région flamande a en effet supprimé cette réduction d'impôt pour les dépenses payées à partir du 1^{er} janvier 2019, quel que soit le moment où les travaux ont eux-mêmes été réalisés. Cela signifie que l'on peut continuer à bénéficier de la réduction d'impôt pour les dépenses effectuées le 31 décembre 2018 au plus tard, en ce compris l'application de l'avantage fiscal durant la période de 9 périodes imposables (Parl. flamand, sess. 2017-2018, DOC n° 1572-001, p. 6).

Notons qu'à titre de compensation, la Région flamande a abaissé le taux du Pr.I. sur les habitations estampillées « agence immobilière sociale » de 2,54 % à 2,4 % (que cette habitation ait ou non été rénovée d'ailleurs).

Ainsi, sont encore seules concernées les années suivantes pour lesquelles le coût total des travaux (TVA incluse), doit atteindre au moins le montant correspondant repris dans le tableau ci-dessous :

Année pendant laquelle les dépenses ont été faites	Coût minimum des travaux (en EUR)
2012	10.980
2013	11.290
2014	11.420
2015	11.450
2016	11.520
2017	11.740
2018	11.990

Dépenses restées 'fédérales'

a. Remarque préliminaire

Comme indiqué plus avant, pour l'ex. d'imp. 2021, il existe 15 types de dépenses donnant droit à une réduction d'impôt fédérale (dont 4 constituaient des nouveautés à partir de l'ex. d'imp. 2019, 1 est une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2020 et 1 est une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2021). Une seule est nouvelle, celle accordée pour des versements donnant droit à une réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises accusant une forte baisse de leur chiffre d'affaires suite à la pandémie de la COVID-19 (nouveauté à partir de l'ex. d'imp. 2021).

b. Libéralités

• Mesures CORONA

Des mesures ont été prises en matière de libéralités déductibles dans le cadre de la lutte contre la pandémie de la COVID-19 :

- d'une part, des mesures temporaires (cf. les art. 4 et 5 de la loi du 29 mai 2020 (*M.B.*, 11 juin 2020) (modifiées par la loi du 15 juillet 2020, *M.B.*, 23 juillet 2020) ;
- d'autre part, une mesure fiscale urgente (cf. l'art. 3 de la loi dite CORONA III du 15 juillet 2020, *M.B.*, 23 juillet 2020).

Commençons par la mesure urgente visée au 2^e tiret ci-dessus, qui est la plus simple. Elle vise, pour les libéralités (éligibles) faites en 2020, à porter le pourcentage de 45 % (réduction d'impôt) mentionné plus avant, à 60 % et le pourcentage de 10 % (de l'ensemble des revenus nets) à 20 %.

Les mesures temporaires visées au 1^{er} tiret consistent en ce que par dérogation à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992, les libéralités peuvent également être faites en nature, entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020, lorsqu'il est satisfait aux conditions suivantes :

1^o. les libéralités sont faites :

- aux hôpitaux universitaires agréés et leurs fondations, visés à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du même Code ;
- aux centres publics d'action sociale, visés à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, c), du même Code, et à leurs hôpitaux ;
- à la Croix-Rouge de Belgique, visée à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, f), du même Code ;
- aux institutions qui assistent des personnes handicapées, des personnes âgées et des mineurs d'âge protégés visées à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, e), du même Code, pour autant qu'elles étaient agréées le 13 mars 2020 ;

2^o. il s'agit de dons de matériels médicaux ou de produits utiles dans le cadre de la lutte contre la pandémie du COVID-19 et reconnus comme tels par le donataire ;

3^o. le contribuable est assujéti à l'I.P.P. ;

4^o. le cas échéant, le bien donné n'a pas été acquis ou produit par le contribuable dans le cadre de son activité professionnelle générant des bénéfices ou profits.

Un parlementaire a posé la question de savoir si la distinction faite entre les hôpitaux universitaires et les autres hôpitaux ne constituait pas une violation du principe d'égalité.

Non, dit le ministre, il n'y a pas de discrimination entre les hôpitaux universitaires et les autres hôpitaux. Les hôpitaux universitaires sont soumis à des obligations de recherche et d'enseignement (cf. notamment l'art. 4 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins), auxquelles ne sont pas soumis les autres hôpitaux. Or l'objectif de l'article 145³³, alinéa 1^{er}, 1^o, a), premier tiret, du C.I.R. 1992 est précisément d'accorder une réduction d'impôt pour les libéralités faites aux institutions d'enseignement. Cette disposition ne saurait donc être étendue aux institutions n'étant pas soumises à des obligations d'enseignement (question parlementaire n^o 9 de M. Matheï du 29 octobre 2020, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2019-2020, DOC 55 029, p. 140).

Cela étant, les libéralités faites conformément à ce qui précède sont comptées pour la valeur réelle qu'elles ont dans le chef du donataire :

- a) soit, sur la base d'une facture d'achat du matériel ou des produits offerts, présentée par le donateur au donataire ;
- b) soit, à défaut de facture d'achat, sur la base de la valeur fixée de manière forfaitaire pour les biens suivants :
 - masque buccal jetable 3 couches avec sangles élastiques : 1 EUR ;
 - masque buccal réutilisable en tissu : 1,5 EUR ;
 - masque jetable FFP2 : 3 EUR ;
 - écran facial PET : 1 EUR.

Par ailleurs, par dérogation également à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992, les libéralités peuvent également être faites en nature, entre le 1^{er} mars 2020 et le 31 décembre 2020, aux conditions suivantes :

- 1^o. les libéralités sont faites à des écoles sises en Belgique ;
- 2^o. il s'agit de dons d'ordinateurs utiles pour l'enseignement à distance et reconnus comme tels par le donataire ;
- 3^o. le contribuable est assujéti à l'I.P.P. ;
- 4^o. le cas échéant, le bien donné n'a pas été acquis ou produit par le contribuable dans le cadre de son activité professionnelle générant des bénéfices ou profits.

Les libéralités faites conformément à ce qui précède sont comptées pour la valeur réelle qu'elles ont dans le chef du donataire :

- soit, sur la base d'une facture d'achat de l'ordinateur offert, présentée par le donateur au donataire, le prix d'achat étant réduit de 25 % par année complète écoulée à compter de la date d'achat ;
- soit, à défaut de facture d'achat, sur la base d'une évaluation de la valeur du matériel offert réalisée par le donataire et basée sur la valeur de marché au 29 février 2020 des biens donnés.

On relèvera que dans un premier temps, la mesure temporaire relative aux dons d'ordinateurs aux écoles (loi du 29 mai 2020) courrait du 1^{er} mars 2020 jusqu'au 31 août 2020 seulement, avant d'être prolongée jusqu'au 31 décembre 2020 (loi du 15 juillet 2020).

c. Frais de garde d'enfants

Cette réduction figure à la sous-section *Ilsexdecies* de la section I du Chapitre III du Titre II du C.I.R. 1992 contenant l'article unique 145³⁵ du C.I.R. 1992.

Un seul code est prévu (1384), comme pour tous les ex. d'imp. précédents d'existence de la mesure, puisque la limite maximum ne s'apprécie ni par ménage, ni par contribuable mais bien par enfant (la déduction des frais de garde d'enfants n'a donc jamais été influencée par le décumul instauré par la loi de réforme du 10 août 2001).

La loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (*M.B.*, 20 décembre 2012) a ici aussi converti la déduction en réduction d'impôt, à partir de l'ex. d'imp. 2013, et ce au taux de 45 % (art. 145³⁵, al. 7, du C.I.R. 1992) (ce taux est donc le même que celui qui s'applique aux libéralités ; pour les autres dépenses, le taux applicable est de 30 %).

Le dispositif a été modifié par la loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale (*M.B.*, 30 mars 2018), en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 2018.

Lorsque le supplément additionnel visé à l'article 133, alinéa 2, du C.I.R. 1992 est octroyé au contribuable (supplément de quotité exemptée pour parent isolé), une réduction d'impôt complémentaire est octroyée qui est calculée au taux de :

- lorsque le montant du supplément additionnel est déterminé conformément à l'article 133, alinéa 3, premier tiret : 30 % ;
- lorsque le montant du supplément additionnel est déterminé conformément à l'article 133, alinéa 3, deuxième tiret : 30 % multipliés par la fraction visée à l'article 133, alinéa 3, deuxième tiret, du C.I.R. 1992.

Par ailleurs, la partie de la réduction d'impôt complémentaire octroyée conformément à l'alinéa 8 (l'alinéa ci-dessus) qui n'a pas pu être imputée après application de l'article 178/1 du C.I.R. 1992, est convertie en un crédit d'impôt remboursable.

Ensuite, le dispositif a été modifié sur de nombreux points par la loi-programme du 20 décembre 2020 (*M.B.*, 30 décembre 2020), en vigueur le 30 décembre 2020 et applicable à partir de l'ex. d'imp. 2021 (ou à partir de l'ex. d'imp. 2022). On relèvera essentiellement quatre nouveautés.

La loi-programme du 20 décembre 2020 modifie tout d'abord l'âge des enfants à prendre en compte en relevant celui-ci et plus précisément en portant les limites d'âge de 12 ans (limite d'âge générale) et de 18 ans (limite d'âge majorée pour les enfants avec un handicap lourd) à respectivement 14 et 21 ans. Il n'est donné aucune justification à des relèvements dans l'exposé des motifs de la loi. Le gouvernement veut apporter un meilleur soutien aux familles et alléger encore les coûts de la garde d'enfants. Pour les 21 ans, il s'agirait de critères médicaux.

Elle procède ensuite à un élargissement des institutions énumérées par la loi. Entrent dorénavant également en considération pour la réduction d'impôt les organisations établies dans l'EEE qui organisent une garde à domicile pour des enfants malades par des gardiens professionnels, ou à des gardiens indépendants qui gardent un enfant malade dans le cadre de leur activité professionnelle qu'ils exercent au sein de l'EEE.

Est notamment visée la garde à domicile organisée par certaines mutualités. Il doit s'agir d'une garde à domicile par un gardien professionnel (quelqu'un pour qui la garde constitue une activité professionnelle) qui est envoyé par une organisation ou qui travaille en tant qu'indépendant. Il n'est pas requis que l'organisation qui envoie le gardien n'organise exclusivement que des gardes d'enfant pour enfants. Tout comme pour les autres formes de garde d'enfant, les dépenses pour la garde informelle par des parents, amis, etc., n'entrent donc pas en considération.

Par ailleurs, sont déjà visées parmi les institutions ou les organisations auxquelles les frais de garde doivent être payés, les institutions ou les milieux d'accueil autorisés, agréés, subsidiés ou contrôlés par l'Office de la Naissance et de l'Enfance, Kind of Gezin, les pouvoirs publics locaux, etc. On ajoute désormais qu'il s'agit également d'institutions ou de milieux d'accueil

« auxquels un label de qualité a été accordé » par les organisations précitées. Cet ajout permet de tenir compte de différentes réformes mises en place par la Communauté flamande au niveau des institutions relatives à la jeunesse et à l'accueil extra-scolaire.

Troisième modification, attendue depuis très longtemps. Le montant maximum par jour de garde et par enfant est augmenté de 11,20 EUR à 13,00 EUR (pour l'année 2020, ex. d'imp. 2021) et à 13,70 EUR (pour l'année 2021, ex. d'imp. 2022) et sera ensuite indexé annuellement.

Ce montant qui figurait à l'article 63^{18/8} de l'A.R. du C.I.R. 1992 est à présent inscrit dans le C.I.R. 1992 lui-même et est par conséquent désormais indexé conformément aux règles d'indexation applicables dans le cadre de l'I.P.P. et il est donc majoré en deux temps.

Dans une première phase (ex. d'imp. 2021), il est porté à 7,85 EUR (montant à indexer, soit 13 EUR après indexation) par jour et dans une seconde phase (ex. d'imp. 2022), il est porté à 8,20 EUR (montant à indexer également, ce qui devrait correspondre après indexation à 13,70 EUR pour l'année 2021).

Le Roi peut modifier, le cas échéant, le montant de 8,20 EUR, de telle sorte qu'il soit égal, après application de l'indexation, à 13,70 EUR pour l'ex. d'imp. 2022. Sans préjudice de l'application de l'article 178 du C.I.R. 1992, le montant ainsi modifié est applicable pour les ex. d'imp. 2023 et suivants.

En quatrième et dernier lieu, la loi-programme du 20 décembre 2020 entend mettre de l'ordre dans les attestations à produire (qui non obligatoires, étaient assez disparates, faut-il le dire). Les organisateurs de l'accueil d'enfants (qui sont établis sur le territoire belge) sont désormais tenus de délivrer une attestation selon un modèle établi par le Roi. L'organisateur a en outre l'obligation de communiquer chaque année les données utiles à l'administration (en principe) par voie électronique.

Dans le but de ne pas pénaliser les contribuables qui auraient recours à un organisme établi dans l'EEE et compte tenu du principe de territorialité, il est prévu que l'obligation concernant l'utilisation du modèle d'attestation déterminé par le Roi ne vaut que pour les organismes établis sur le territoire belge (Ch. Repr., sess. 2020-2021, DOC 55 1662/001, p. 8).

Le contribuable devra en principe tenir l'attestation qu'il a reçue pour ses dépenses pour garde d'enfant à la disposition de l'administration, et ce sur la base de la règle générale en matière fiscale selon laquelle tous les documents pertinents doivent être tenus à la disposition de l'administration.

Un petit rappel de l'entrée en vigueur de ce qui précède :

- le relèvement des limites d'âge s'applique à partir de l'ex. d'imp. 2021 ;
- l'extension aux organisations de garde d'enfants malades s'applique à partir de l'ex. d'imp. 2021 ;
- le relèvement du plafond journalier s'établit à 13 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 et à 13,70 EUR pour l'ex. d'imp. 2022 ;
- l'extension aux institutions qui reçoivent un label de qualité est applicable à partir de l'ex. d'imp. 2022.
- la délivrance de l'attestation s'appliquera aux dépenses pour garde d'enfant faites à partir

du 1^{er} janvier 2021.

Enfin, sur le plan législatif, une mesure temporaire a été prise dans le cadre de la lutte contre la pandémie de la COVID-19 par la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 11 juin 2020), ensuite modifiée par la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) (*M.B.*, 23 juillet 2020).

Cette mesure temporaire consiste en ce que les dépenses pour garde d'enfant qui ont été effectivement payées en 2019 ou 2020 pour des jours durant lesquels aucune garde effective n'a eu lieu, sont considérées comme des dépenses pour garde d'enfant pour l'application de l'article 145³⁵ du C.I.R. 1992, lorsqu'il est satisfait aux conditions suivantes :

- les dépenses sont faites pour une activité de garde qui aurait dû se dérouler durant la période du 14 mars 2020 au 31 décembre 2020 (d'abord jusqu'au 30 juin puis prolongé jusqu'au 31 décembre), mais qui a été annulée par l'organisateur en raison des mesures prises dans le cadre de la pandémie de la COVID-19 (la loi dit 'du COVID' !);
- le contribuable avait le droit de réclamer le remboursement des dépenses déjà effectuées, mais a décidé de ne pas le faire, même partiellement. Cette décision est définitive et irrévocable ;
- l'organisateur délivre une attestation pour les dépenses relatives aux jours de garde annulés, dont le modèle est arrêté par le Roi.

Comme indiqué plus avant, contrairement au régime normal des dépenses pour garde d'enfant, où un modèle non obligatoire d'attestation est prévu, un modèle obligatoire d'attestation s'applique pour cette mesure temporaire. Le modèle d'attestation qui doit être délivré pour les jours de garde annulés entrant en considération pour cette mesure temporaire est déterminé par l'A.R. du 20 juillet 2020 (*M.B.*, 27 juillet 2020).

L'attestation qui doit être délivrée pour les jours de garde annulés a le même contenu que le modèle non obligatoire d'attestation déjà proposé actuellement par l'administration pour les dépenses de garde d'enfant. Les organisateurs qui utilisent déjà cette attestation pourront indiquer sur la même attestation les dépenses pour les jours de garde effective et les dépenses visées ici qui sont assimilées aux dépenses pour les jours de garde effective.

L'administration a commenté ce qui précède dans sa circulaire 2020/C/117 du 10 septembre 2020. En fait cette circulaire annule et remplace la première circulaire sur le sujet 2020/C/60 du 24 avril 2020.

Les dépenses pour garde d'enfant peuvent, si un certain nombre de conditions sont respectées, donner droit à une réduction d'impôt de 45 % des dépenses réellement payées, le cas échéant limitées, à partir de l'ex. d'imp. 2021, à 13 EUR par jour de garde et par enfant (anciennement 11,20 EUR) (art. 145³⁵ du C.I.R. 1992 et 63^{18/8} de l'A.R. du C.I.R. 1992).

Pour l'administration, seuls les jours pour lesquels il y a eu effectivement une garde entrent en considération pour la réduction d'impôt. Ainsi, lorsqu'un enfant ne participe pas à une activité d'accueil déterminée pour laquelle un montant a été payé d'avance, ce montant ne peut être considéré comme une dépense pour garde d'enfant car aucune garde effective n'a eu lieu (c'est ce qui figure en tout cas au n° 145³⁵/31 du Com.I.R. 1992).

L'organisateur de la garde ne peut donc mentionner sur l'attestation que les jours pour lesquels il y a eu une garde effective. Lorsqu'un enfant ne participe pas à une activité d'accueil déterminée pour laquelle un montant a quand même été payé, les jours pour lesquels l'enfant était absent ne peuvent pas être mentionnés sur l'attestation.

En raison du COVID-19, les activités destinées aux jeunes ont été annulées à partir du 14 mars 2020 (par exemple pendant les vacances de Pâques). Afin d'éviter des problèmes financiers massifs aux organisations de jeunesse et à d'autres organisateurs, de la solidarité est requise de la part des parents concernés. Ces parents, ou du moins ceux pour qui cela est financièrement possible, pourraient faire preuve de solidarité en ne réclamant pas le remboursement des frais d'inscription aux camps et aux activités.

Cette solidarité est donc soutenue fiscalement. Toute personne qui ne réclame pas le remboursement de ses frais d'inscription, aura quand même droit à la réduction d'impôt, aux conditions mentionnées ci-après, même si aucune garde effective n'a eu lieu.

À cette fin, les jours pour lesquels l'activité d'accueil a été annulée sont considérés sous certaines conditions (voir plus avant) comme des jours de garde effective pour l'application de la réduction d'impôt pour garde d'enfant.

En outre, toutes les conditions de l'article 145³⁵ du C.I.R. 1992, doivent également être remplies, à l'exception de la condition « garde effective ». Cela signifie que les dépenses seraient entrées en ligne de compte pour la réduction d'impôt si la garde avait effectivement eu lieu. Par exemple, la garde exercée par une entreprise commerciale n'est pas éligible à la réduction d'impôt.

De plus, le montant maximal des dépenses de 11,20 EUR par jour de garde reste également applicable.

On a vu plus avant que la décision des parents de ne pas récupérer les dépenses doit être définitive et irrévocable.

Ainsi, pour l'administration, toute personne qui récupère tout ou même une partie de ses dépenses n'a pas droit à la réduction d'impôt.

Les dépenses qui ne sont pas remboursées en espèces mais par exemple au moyen d'un bon à valoir ou d'un porte-monnaie électronique mis à disposition du contribuable, n'entrent pas en considération (non plus) pour la mesure temporaire pour les jours de garde annulés.

Si le crédit est ensuite consacré à des jours de garde effectifs (par exemple pour une garde pendant les vacances d'été de 2020 ou une année ultérieure), le montant utilisé comme paiement pour garde d'enfant peut, pour la période imposable, entrer en considération pour la réduction d'impôt pour garde d'enfant. L'appréciation des conditions (par exemple l'âge de l'enfant) s'effectue en fonction de l'activité d'accueil qui a effectivement lieu. Si toutes les conditions sont remplies, la dépense peut être mentionnée sur l'attestation fiscale, pour l'année où le crédit a été utilisé comme moyen de paiement.

Rappelons que cette disposition s'applique (uniquement) aux dépenses faites en 2019 ou 2020 pour une activité d'accueil qui aurait dû se dérouler durant la période du 14 mars 2020 au 31 décembre 2020, mais qui a été annulée par l'organisateur en raison des mesures suite à la

pandémie du COVID-19.

Cela étant, pour l'ex. d'imp. 2021, il s'agit des dépenses payées en 2020 en vue de la garde dans l'EEE d'un ou de plusieurs enfants qui étaient à charge fiscalement à ce moment ou pour lesquels la moitié de l'avantage fiscal doit être attribuée au (ou reçue du) contribuable du fait que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire et qui, au moment de la garde, avaient soit moins de 14 ans, soit moins de 21 ans s'ils étaient lourdement handicapés (au sens de l'art. 145³⁵, al. 4, du C.I.R. 1992).

d. Cotisations et primes pour une pension complémentaire pour indépendants

Nous nous contenterons de rappeler les grands principes de ce dispositif.

La loi du 18 février 2018 portant des dispositions diverses en matière de pensions complémentaires et instaurant une pension complémentaire pour les travailleurs indépendants personnes physiques, pour les conjoints aidants et pour les aidants indépendants (*M.B.*, 30 mars 2018 ; trad. all. d'extraits, *M.B.*, 24 janvier 2019) a instauré à partir de l'ex. d'imp. 2019 un nouveau régime de pensions complémentaire pour les indépendants personnes physiques, etc., la convention de pension pour travailleurs indépendants ou, en abrégé, la CPTI. La CPTI a pu être conclue dans la pratique à partir du 30 juin 2018.

Parallèlement à la pension libre complémentaire pour indépendants (PLCI), un indépendant dispose ainsi d'un deuxième instrument spécifique pour compléter sa pension. Vu l'application de la règle des 80 %, la CPTI relève de la constitution de droits complémentaires de pension du deuxième pilier (comme l'engagement individuel de pension (EIP), l'assurance-groupe ou le fonds de pension), tout en présentant aussi des caractéristiques du troisième pilier (comme l'épargne-pension).

La CPTI ne peut être conclue que par des affaires unipersonnelles (personnes physiques sous statut indépendant) qui recueillent des bénéfices (cadre XVII de la déclaration à l'I.P.P.) ou des profits (cadre XVIII). Les dirigeants d'entreprise indépendants peuvent contracter une PLCI, mais ils sont exclus de la CPTI, étant donné que, par le biais de leur société, ils ont déjà un accès suffisant à la constitution de droits à la pension dans le cadre du deuxième pilier.

Seul l'indépendant qui paie la 'cotisation sociale minimum en profession principale' entre en considération pour la CPTI. Cela ne signifie pas que l'indépendant à *titre principal* doit être affilié auprès d'une caisse d'assurances sociales, mais seulement qu'il doit payer la cotisation minimum *en tant que personne exerçant une profession à titre principal*. Les indépendants exerçant une profession accessoire peuvent donc également conclure la CPTI s'ils bénéficient de revenus suffisamment élevés sur lesquels ils payent cette cotisation minimum. Les indépendants débutants peuvent aussi contracter la CPTI. La CPTI peut aussi, sous cette condition (cotisation minimum d'un indépendant exercé à titre principal), être conclue par des aidants indépendants et par des 'conjoints aidants' avec maxi-statut qui déclarent leur rémunération dans le cadre XX de la déclaration à l'I.P.P.

Sur le plan fiscal, la cotisation payée pour la CPTI donne droit à une réduction d'impôt fédérale pour épargne à long terme au taux de 30 % (art. 145¹, 1^o *bis* et 145² du C.I.R. 1992). La cotisation doit être versée à titre définitif à une compagnie d'assurance ou une institution de retraite professionnelle établie dans un État membre de l'EEE (art. 145^{3/1}, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o,

du C.I.R. 1992). La prime CPTI est soumise, tout comme pour les assurances EIP ou les assurances groupes, à une taxe de 4,4 % sur la prime (art. 175/1, § 2, 7°, du CDTD).

La cotisation maximum de la CPTI qui donne droit à la réduction d'impôt est déterminée par la règle des 80% adaptée (art. 145^{3/1} du C.I.R. 1992). L'adaptation consiste à ce qu'en cas d'application de la règle des 80 % dans le cadre de la CPTI, il est tenu compte (1) d'une activité professionnelle de *40 ans* (soit la durée normale d'une carrière professionnelle complète d'un *revenu professionnel moyen* (soit des bénéfiques, des profits ou des rémunérations de conjoints aidants) des *trois années antérieures* et (2) d'une imputation *ab nunc* des autres pensions complémentaires, comme la PLCI.

Le 'revenu professionnel moyen des trois dernières années' est considéré comme le revenu de référence.

Conformément à l'art. 145^{3/1}, § 1^{er}, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992, la réduction d'impôt sur la cotisation CPTI n'est accordée que dans la mesure où aucun capital pension complémentaire n'est constitué qui excède le montant limite calculé selon la formule suivante :

Capital pension CPTI maximum = **[(80% RR - PL) x T/40 - AP] x Coef**, où

- RR = revenu de référence, qui est la moyenne du revenu professionnel imposable corrigé qui a été recueilli en tant qu'indépendant avec bénéfiques ou profits ou en tant que conjoint aidant rémunéré sur les trois années civiles écoulées ;
- PL = pension de retraite légale (estimée) ;
- T = années de carrière CPTI, qui est le nombre d'années encore à prester à partir de 2018 et les années encore à prester jusqu'au terme ;
- AP = autre pension complémentaire exprimée en rente annuelle, p. ex. La PLCI, mais limité aux années comprises dans T (= à partir de 2018) ;
- Coef = coefficient de conversion de la rente en capital.

Le paiement de la cotisation CPTI et le respect de la règle des 80 % sont prouvés par le contribuable sur la base d'une attestation (« le contribuable tient à la disposition de l'administration les documents probants ») qui devait encore être fixée par arrêté royal (art. 145^{3/1}, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o et § 3, du C.I.R. 1992).

C'est chose faite avec l'A.R. du 2 mai 2019 modifiant l'A.R. du C.I.R. 1992 en exécution de l'article 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, du C.I.R. 1992 (*M.B.*, 13 mai 2019).

Les primes et cotisations payées pour cette pension complémentaire CPTI n'entrent en ligne de compte pour la réduction d'impôt que dans la mesure où la pension complémentaire qui est constituée avec ces primes ou cotisations, prise ensemble avec la pension légale et les autres pensions complémentaires du deuxième pilier, ne dépassent pas 80 % du revenu de référence. (art. 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992). Lorsque la pension complémentaire est liquidée non sous forme d'une rente, mais sous forme d'un capital, cette prestation en capital doit être convertie en une rente pour vérifier si la limite de 80 % susvisée est respectée. L'article 63^{1/1} du l'A.R. du C.I.R. 1992, tel qu'inséré par l'A.R. précité, fixe, en exécution de l'article 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, du C.I.R. 1992 le tableau sur la base duquel cette conversion doit se faire. Logiquement, ce tableau est le même que celui qui est applicable pour les pensions complémentaires pour les salariés et les dirigeants d'entreprise. L'article 63^{1/1} de l'A.R. du C.I.R. 1992 renvoie donc au tableau qui est déjà fixé à l'article 35, § 3, de l'A.R. du

C.I.R. 1992 en exécution de l'article 59, § 1^{er}, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Le capital pension CPTI est considéré comme une pension imposable (art. 34, § 1^{er}, 2^oter, du C.I.R. 1992) et est imposé, après déduction de la cotisation de solidarité et de la cotisation INASTI, au taux distinct de 10 % à condition que le capital soit versé au plus tôt, en cas de décès ou en cas de vie, à partir de l'âge auquel le contribuable satisfait aux conditions pour obtenir, de manière anticipée ou non, sa pension de retraite légale (c.-à-d. l'âge légal de la pension le plus tôt possible) (art. 171, 2^o, c, du C.I.R. 1992). Sinon, le taux d'imposition s'élève à 33 % (art. 171, 1^o, j, du C.I.R. 1992). On renvoie au commentaire du cadre V.

Le contribuable concerné peut mentionner en regard du code *342 les cotisations et primes qui entrent en considération pour la réduction d'impôt et qu'il a payées en 2020 dans le cadre d'une convention de pension visée par la loi précitée du 18 février 2018.

En résumé, les cotisations et primes visées ci-avant sont prises en considération pour la réduction d'impôt aux conditions et dans les limites suivantes :

- elles doivent être versées à titre définitif à une entreprise d'assurance ou une institution de retraite professionnelle établie dans un État membre de l'EEE ;
- elles n'entrent en considération pour la réduction d'impôt que dans la mesure où les prestations légales et extra-légales en cas de retraite (à l'exclusion des prestations de l'épargne-pension et de contrats individuels d'assurance-vie autres que les engagements individuels de pension complémentaire), exprimées en rentes annuelles et calculées sur la base d'une durée normale d'activité professionnelle de 40 ans, ne dépassent pas 80 % du revenu de référence du contribuable. Ce revenu de référence est égal à la moyenne des bénéfices et des profits (à l'exclusion des plus-values et des bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure) et des rémunérations de conjoint aidant, obtenus en tant que travailleur indépendant au cours des 3 années précédentes, après déduction des frais professionnels (autres que les cotisations sociales) y afférents.

Si, en tant que travailleur indépendant, le contribuable concerné n'a obtenu des revenus mentionnés ci-dessus qu'au cours de 2 des 3 années précédentes, c'est la moyenne correspondante de ces 2 années qui est prise en considération. Si, en tant que travailleur indépendant, il n'a obtenu des revenus mentionnés ci-dessus qu'au cours de 1 des 3 années précédentes, ce sont les revenus correspondants de cette année qui sont pris en considération. Si, en tant que travailleur indépendant, il n'a obtenu aucun des revenus mentionnés ci-dessus au cours des 3 années précédentes, ce sont les revenus correspondants de l'année 2020 qui sont pris en considération.

Questions annexes, le contribuable tiendra à la disposition de l'administration les documents probants desquels il ressort que les cotisations et primes qu'il a mentionnées ont effectivement été payées et que les conditions et limites applicables en l'occurrence sont respectées.

e. Versements effectués dans le cadre de l'épargne-pension

En pratique pour l'ex. d'imp. 2021

Se mentionnent en regard des codes *361 les paiements effectués en 2020 dans le cadre de l'épargne-pension. Le montant à mentionner ne peut pas dépasser 990 EUR (980 EUR pour l'ex. d'imp. précédent) (art. 145⁸, al. 2, du C.I.R. 1992).

Comme c'est le cas à partir de l'ex. d'imp. 2019, si le contribuable a communiqué explicitement et au préalable à son établissement de crédit ou entreprise d'assurance son choix d'épargner plus que le montant indiqué ci-avant, le montant à mentionner dans sa déclaration ne peut pas dépasser 1.270 EUR (1.260 EUR pour l'ex. d'imp. précédent).

Il convient de remarquer deux choses.

La formule 'de base' qui consiste en un versement maximum annuel de 990 EUR permet une réduction d'impôt de maximum 297 EUR en 2020 (30 %).

La deuxième formule qui consiste en un versement maximum annuel de 1.270 EUR permet une réduction d'impôt de maximum de 317,50 EUR en 2020 (25 %).

On aura compris qu'il existe un 'point de basculement' en la matière. En effet, un versement de 1.188 EUR procure le même avantage qu'un versement de 990 EUR dans la formule de base ($1.188 \times 25 \% = 297 = 990 \times 30 \%$).

D'autre part, il faut savoir que le gouvernement envisageait de geler l'indexation dans le cadre de la réduction d'impôt pour l'épargne-pension dès l'ex. d'imp. 2021. Mais cela aurait pour conséquence que les montants qui y ont été affectés en 2020 (sur la base de plafonds qui étaient encore indexés selon les règles actuelles) soient supérieurs aux plafonds applicables après le gel de l'indexation envisagée pour l'ex. d'imp. 2021. C'est la raison pour laquelle il a finalement été décidé de reporter d'un an le gel relatif à l'épargne-pension et de ne le faire entrer en vigueur qu'à partir de l'ex. d'imp. 2022. Les montants maximums qui peuvent être consacrés à l'épargne-pension en 2020 s'élèvent donc bien à 990 EUR et à 1.270 EUR.

Alors qu'il était quasiment acquis que les montants qui pourraient être consacrés à l'épargne-pension en 2021 (ex. d'imp. 2022) devaient baisser pour revenir au niveau qui était celui de l'ex. d'imp. 2020 (à savoir respectivement 980 EUR et 1.260 EUR, un amendement de la majorité a été déposé *in extremis* en vue de maintenir les plafonds applicables pour les ex. d'imp. 2022 à 2024 à leur niveau de l'ex. d'imp. 2021, c'est-à-dire 990 EUR et 1.270 EUR.

f. Versements donnant droit à une réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises débutantes

Pas de changement.

Complétage de la déclaration

Dans la formule de déclaration pour l'ex. d'imp. 2021, on retrouve les trois mêmes lignes (que pour les quatre ex. d'imp. précédents en fait), à savoir :

- les codes *318 pour les versements donnant droit à la réduction de 30 % ;
- les codes *320 pour les versements donnant droit à la réduction de 45 % ;
- les codes *328 pour la reprise de la réduction d'impôt effectivement obtenue antérieurement.

Rappelons que depuis l'ex. d'imp. 2018, le plafond de 100.000 EUR est lui aussi soumis à la règle de limitation. Ainsi (pour l'ex. d'imp. 2021), si, en 2020, le contribuable est devenu après le 15 janvier, habitant du Royaume assujetti à l'I.P.P., il doit multiplier ce montant par le nombre de mois qu'il doit mentionner au cadre II, A. 6 et le diviser par 12. Il arrondira

également le résultat au multiple de 10 EUR supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5.

Cette limite de 100.000 EUR (proratisée le cas échéant) vaut pour le total des versements qui donnent droit aux réductions de 30 % et 45 %, mais aussi pour les versements faits dans le cadre du *tax shelter* entreprises en croissance (voir le point suivant), pour l'acquisition d'actions ou parts d'entreprises en croissance, qui donnent droit à une réduction de 25 %. Trois catégories de versements sont donc concernées ensemble par la limite de 100.000 EUR.

Pour l'ex. d'imp. 2021, si le contribuable a effectué de tels versements, il ne peut mentionner dans sa déclaration que le montant donnant droit à la réduction d'impôt et figurant sur une attestation valable (p. ex. l'attestation n° 281.85) que la société, le véhicule de financement, le fonds starter public ou la pricaf privée starter lui a délivrée pour l'année 2020.

g. Versements donnant droit à une réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises en croissance

Pas de changement.

• Complétage de la déclaration

Pour l'ex. d'imp. 2021, la rubrique relative à la réduction d'impôt pour les entreprises en croissance est donc dédoublée, entre :

- les versements effectués en 2020 (codes *334) ;
- la reprise de la réduction d'impôt effectivement obtenue antérieurement (en l'occurrence au cours de l'ex. d'imp. 2019 ou de l'ex. d'imp. 2020) (codes *343).

Rappelons encore une fois que, en pratique, sont éligibles à la réduction d'impôt les versements :

- effectués directement ou par le biais d'une plateforme de *crowdfunding* en vue de l'acquisition de nouvelles actions ou parts nominatives, souscrites à l'occasion d'une augmentation de capital à partir de la cinquième et jusqu'à y compris la dixième année suivant sa constitution, d'une petite société résidente ou d'une petite société d'un autre État membre de l'EEE qui dispose d'un établissement belge, considérée comme une entreprise en croissance ;
- effectués par le biais d'une plateforme de *crowdfunding* en vue de l'acquisition de nouveaux instruments de placement émis par un véhicule de financement visé à l'article 145²⁷, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, b, du C.I.R. 1992, qui investit les sommes récoltées directement dans les nouvelles actions ou parts visées ci-dessus (le cas échéant, après déduction d'une indemnité pour son rôle d'intermédiaire).

Si le contribuable a effectué de tels versements et que l'entreprise en croissance ou le véhicule de financement lui a fourni la preuve faisant apparaître que :

- les conditions prévues à l'article 145²⁷, §§ 1^{er} et 2, du C.I.R. 1992, sont remplies ;
- les actions ou parts ou les instruments de placement ont été acquis en 2020 ;
- il les avait toujours en sa possession au 31 décembre 2020,
- il peut alors mentionner à la rubrique H.1., le montant de ces versements qui entre en considération pour la réduction d'impôt.

h. Versements donnant droit à une réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises accusant une forte baisse de leur chiffre d'affaires suite à la pandémie de la COVID-19

Il s'agit d'une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2021 introduite par l'article 15, §§ 1^{er} et 2, de la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) (*M.B.*, 23 juillet 2020, err. *M.B.*, 31 juillet 2020. L'erratum consiste à supprimer les mots en néerlandais qui figuraient dans le texte français !).

Afin d'aider les PME ayant la forme de société qui ont vu leur chiffre d'affaires chuter fortement suite à la pandémie de la COVID-19, et de ce fait qui ont besoin de moyens financiers supplémentaires, le gouvernement a proposé, le parlement a adopté et le Roi a sanctionné, une mesure qui doit encourager les contribuables à souscrire aux augmentations de capital de ces sociétés. Il s'agit d'une mesure temporaire (augmentations de capital jusqu'au 31 décembre 2020), basée sur la réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts d'entreprises qui débutent (art. 145²⁶ du C.I.R. 1992) (voir le commentaire du point G, plus avant).

Le dispositif se présente comme suit.

En ce qui concerne la société dans laquelle le capital est investi (société éligible), elle doit répondre à un certain nombre de critères (11 conditions en fait) pour l'ex. d'imp. afférent à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu.

Ces conditions sont les suivantes :

- tout d'abord et surtout, il doit s'agir d'une société au sens de l'article 2, 5^o, a, du C.I.R. 1992, celle-ci pouvant être tant une société belge (société résidente) qu'une société établie dans un autre État membre de l'EEE, à la condition qu'elle ait un établissement stable en Belgique (au sens de l'art. 229 du C.I.R. 1992).
Relevons qu'à l'heure où nous écrivons ces lignes, le législateur envisage de modifier la définition de l'entreprise en difficulté en cas de pertes subies (modification de l'art. 2, § 1^{er}, 4^o/2, quatrième tiret, du C.I.R. 1992). Elle devrait désormais être libellée comme suit : une entreprise dont, à la suite de pertes, l'actif net est devenu négatif ou réduit à un montant inférieur à la moitié de la partie des capitaux propres qui sont indisponibles en vertu des statuts ou de la loi qui régit l'entreprise ;
- le chiffre d'affaires de la société doit avoir fortement chuté au cours de la période du 14 mars 2020 au 30 avril 2020 par rapport à la même période en 2019, c'est-à-dire au moins 30 %. Lorsqu'il s'agit d'une entreprise débutante, le chiffre d'affaires de la période du 14 mars 2020 au 30 avril 2020 doit être assimilé à l'objectif qui était prévu dans le plan financier ;
- il doit s'agir d'une petite société au sens de l'article 1.24, §§ 1^{er} à 6, du CSA. Cet article opère, comme on sait, une distinction, sur la base du chiffre d'affaires annuel, du total du bilan et du nombre de travailleurs, entre les (grandes) sociétés et les petites sociétés. En vertu de l'article 1.24, § 1^{er}, du CSA, les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants (i) nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50, (ii) chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 9.000.000 EUR et (iii) total du bilan : 4.500.000 EUR.

Conformément à l'article 1.24, § 6, du CSA, dans le cas 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 visés à l'article 1.24, § 1^{er}, du CSA, doivent être déterminés sur une base consolidée.

Les critères doivent en principe être appréciés à la date du bilan. Toutefois, pour leur application, les sociétés qui commencent leurs activités doivent estimer de bonne foi au début de l'exercice comptable les chiffres énumérés à l'article 1.24, § 1^{er}, du CSA ;

- la mesure vise à encourager l'apport en capital à risque dans les entreprises qui, suite à la pandémie de la COVID-19, ont besoin de moyens supplémentaires pour financer leur activité. Par conséquent, l'acquisition d'actions ou parts de sociétés d'investissement, de sociétés de financement ou de sociétés de trésorerie telles que définies à l'article 2, § 1^{er}, 5^o, d à f, du C.I.R. 1992, n'est pas éligible à la réduction d'impôt ;
- la société ne peut non plus être une société dont l'objet social principal ou l'activité principale est la construction, l'acquisition, la gestion, l'aménagement, la vente, ou la location de biens immobiliers pour compte propre, ou la détention de participations dans des sociétés ayant un objet similaire, ni une société dans laquelle des biens immobiliers ou autre droits réels sur de tels biens sont placés dont des personnes physiques qui exercent un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992 leur conjoint ou leurs enfants lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, ont l'usage ;
- la société ne peut pas non plus être une société qui a été constituée afin de conclure des contrats de gestion ou d'administration ou qui obtient la plupart de ses bénéfices de contrats de gestion ou d'administration ;
- étant donné que la mesure ne vise que des PME ayant un potentiel limité d'attrait de capital à risque, les sociétés cotées en bourse sont exclues. Une société est cotée en bourse lorsqu'elle est cotée sur un marché réglementé tel que Euronext ou sur une « *multilateral trading facility* » telle que Alternext ;
- il ne peut non plus s'agir d'une entreprise en difficulté au sens de l'article 2, § 1^{er}, 4^o/2, du C.I.R. 1992. Pour rappel, par entreprise en difficulté on entend une entreprise (i) pour laquelle une demande de faillite est introduite ou dont à ce moment la gestion de tout ou partie de l'actif lui est retirée comme cela est prévu aux articles XX.32 et XX.100 du CDE, (ii) pour laquelle une procédure de réorganisation judiciaire est entamée comme cela est prévu au titre V du livre XX du CDE, (iii) qui est une société dissoute et se trouve en liquidation, (iv) dont à la suite de pertes, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié de la part fixe du capital social ou encore (v) une entreprise qui a reçu des aides qui ont été considérées comme compatibles par la Commission européenne avec des lignes directrices concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté autres que les établissements financiers du 31 juillet 2014 (JO C 249) ou avec l'article 107, alinéa 3, b, du TFUE et qui en cas d'aide au sauvetage n'a pas encore remboursé le prêt ou mis fin à la garantie ou en cas d'aide à la restructuration est toujours soumis au plan de restructuration ;
- il va de soi que l'intention ne peut pas être que la société utilise les sommes perçues pour une distribution de dividendes, une réduction de capital ou l'acquisition d'actions ou parts, ni pour consentir des prêts. Dans ce cas, la société est également exclue du champ d'application ;
- sont également exclues, les sociétés qui détiennent une participation directe dans une société établie dans un paradis fiscal ou qui effectuent des paiements à des sociétés établies dans un paradis fiscal sauf s'il s'agit de paiements effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique ;

- enfin, la société ne peut pas avoir perçu, après le versement des sommes par le contribuable, plus que 250.000 EUR par le biais de l'application de cette mesure. Ce montant maximal de 250.000 EUR est bien indépendant des montants maximaux applicables pour la réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts d'entreprises qui débutent ou en croissance (art. 145²⁶ et 145²⁷ du C.I.R. 1992). Une société peut donc lever des ressources jusqu'à 500.000 EUR, par exemple via la mesure pour entreprises en croissance, et 250.000 EUR supplémentaires via la présente mesure temporaire. Une société récemment constituée peut lever jusqu'à 250.000 EUR via la mesure pour entreprises débutantes et 250.000 EUR supplémentaires via la présente mesure temporaire. Ces montants ne sont pas indexés.
À la différence de ce qu'il en est pour la mesure pour entreprises débutantes et entreprises en croissance, la date de constitution de la société ne joue aucun rôle.

- **Actions ou parts visées et cas d'exclusions**

En ce qui concerne les actions ou parts, il doit s'agir d'actions ou parts nominatives nouvellement émises représentatives d'une fraction du capital social et entièrement libérée au plus tard le 31 décembre 2020.

Les apports en nature ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt. Seuls les apports en argent le sont.

Logiquement, la réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts de l'employeur (art. 145¹, 4° du C.I.R. 1992) et la nouvelle réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts d'une société qui débute ou d'une entreprise en croissance ne peuvent (art. 145²⁶ et 145²⁷ du C.I.R. 1992) pas être cumulées pour la même dépense.

Contrairement aux réductions d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts d'une société qui débute (art. 145²⁶ du C.I.R. 1992) ou d'une société en croissance (art. 145²⁷ du C.I.R. 1992), un apport par un dirigeant d'entreprise de la société est éligible à la présente réduction d'impôt.

La réduction d'impôt n'est pas applicable aux versements pour l'acquisition d'actions ou parts, en ce qui concerne la partie par laquelle le contribuable obtient une représentation de plus de 30 % dans le capital social. Cette exclusion ne vaut que pour la partie qui excède le pourcentage précité (ce n'est pas une règle du 'tout ou rien').

Les augmentations de capital sous forme d'un quasi-apport ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt. Il en est de même pour les augmentations de capital financées à l'aide de ressources prélevées sur la société. On vise par là, par exemple, les augmentations de capital financées avec un prêt accordé par la société ou avec un remboursement (d'une partie) d'un compte-courant. L'objectif de la mesure est en effet de fournir à la société des moyens financiers supplémentaires, et non de transformer des moyens financiers dont la société dispose déjà en « capital ».

- **Réduction d'impôt, imputation et effets connexes**

Le montant éligible à la réduction d'impôt est plafonné à 100.000 EUR. La réduction d'impôt s'élève à 20 % du montant éligible.

Lorsqu'une imposition commune est établie, chacun des conjoints peut prétendre à la réduction d'impôt pour les versements qu'il ou elle a effectués.

La réduction d'impôt est, à l'instar des autres réductions d'impôt fédérales, imputée en première lieu sur l'impôt État réduit relatif aux revenus imposés conjointement, et éventuellement aussi sur l'impôt relatif aux intérêts, dividendes, redevances, lots afférents à des titres d'emprunts et plus-values sur valeurs mobilières et titres, lorsqu'ils sont globalisés. La réduction d'impôt peut également être imputée sur le solde de l'impôt des personnes physiques régional relatif aux revenus imposés conjointement (cf. art. 178/1 du C.I.R. 1992). Étant donné que la réduction est reportable (voir ci-après), elle est imputée juste avant les réductions d'impôt pouvant être converties en un crédit d'impôt.

La réduction d'impôt n'est pas remboursable, mais elle peut être reportée sur les trois périodes imposables suivantes. Ce report n'est toutefois plus appliqué dès que la réduction d'impôt doit être reprise (voir ci-après).

Cette réduction d'impôt a un impact sur d'autres mesures fiscales. Ainsi, elle est également prise en compte pour le calcul du taux moyen visé à l'article 171, 5° et 6°, du C.I.R. 1992. D'autre part, l'augmentation d'impôt (en cas de reprise, voir ci-après) est prise en considération pour l'application de la majoration d'impôt pour absence ou insuffisance de versements anticipés (art. 175 du C.I.R. 1992) et pour l'imputation des précomptes et des éléments imposables (art. 290 du C.I.R. 1992).

- **Reprise de la réduction d'impôt**

Les actions ou parts doivent être conservées pendant cinq ans par le contribuable. Cette obligation ne s'applique toutefois plus à partir de la période imposable au cours de laquelle celui-ci décède.

Si le contribuable aliène les actions ou parts au cours d'une période de cinq ans, la réduction d'impôt sera reprise en partie. Cette reprise s'effectue sous la forme d'une augmentation d'impôt fédérale et est calculée en fonction du nombre de « mois manquants ». Lorsque le contribuable n'est pas à même de démontrer, pour une des cinq périodes imposables qui suivent la période imposable pour laquelle la réduction d'impôt est accordée, qu'il est encore en possession des actions ou parts ou des parts d'un fonds starters agréé, on considérera qu'il les a aliénées au 1^{er} janvier de cette période imposable.

La réduction d'impôt est également reprise lorsque la société ne satisfait plus aux conditions prévues en ce qui la concerne.

Pour avoir droit à la réduction d'impôt, le contribuable doit bien entendu pouvoir démontrer que les actions ou parts qu'il a acquises répondent aux conditions mises à la réduction d'impôt et il devra aussi pouvoir démontrer, par conséquent, qu'il a conservé les actions ou parts en sa possession pendant une période de cinq ans s'il veut éviter une augmentation d'impôt. Ainsi, la société est requise de produire des attestations pour l'année de l'apport en argent et les cinq années suivantes. La manière dont cette preuve doit être rapportée est déterminée par arrêté royal.

Par l'A.R. du 30 septembre 2020 (*M.B.*, 23 novembre 2020), le Roi s'est acquitté de cette tâche en précisant que la société doit établir un document chaque année de la manière suivante. Elle doit d'abord établir un document pour l'année d'acquisition des actions ou parts, dans lequel elle doit indiquer le montant donnant droit à la réduction d'impôt, etc. Ensuite, elle doit établir un document pour chacune des cinq années suivantes (compte tenu des conditions précitées pour le maintien de la réduction d'impôt). Dans chaque cas, elle doit confirmer que le contribuable est toujours en possession des actions ou parts en question et que les conditions de maintien de la réduction d'impôt sont toujours remplies.

Si les conditions de maintien de la réduction ne sont plus remplies (par ex., si les actions ou parts sont vendues prématurément), un document relatif à cette année doit être établi. Dans ce document, la société doit indiquer le nombre de mois non encore écoulés (sur la période de 60 mois) à prendre en considération pour le calcul de la reprise de la réduction (si les conditions de maintien de la réduction d'impôt ne sont pas remplies, la réduction qui a été accordée fera l'objet d'une reprise au prorata des mois de la période de 60 mois restant à courir).

Le document doit chaque fois être établi avant le 31 mars de l'année qui suit celle à laquelle le document se rapporte. Avant cette même date, la société doit remettre le document au souscripteur. Ce dernier doit tenir son exemplaire des documents en question à la disposition de l'administration et une copie des documents doit être fournie au fisc par voie électronique (dans le même délai précité).

- **Complétage de la déclaration**

Dans la déclaration, se mentionnent en regard des (nouveaux codes) *345 les versements effectués directement en vue de l'acquisition de nouvelles actions ou parts nominatives, émises lors d'une augmentation de capital entre le 14 mars et le 31 décembre 2020 inclus, d'une petite société résidente (ou d'une petite société d'un autre État membre de l'EEE qui dispose d'un établissement belge) dont le chiffre d'affaires relatif à la période du 14 mars au 30 avril 2020 inclus a baissé d'au moins 30 % par rapport au chiffre d'affaires relatif à la même période de 2019 (ou, dans le cas d'une société constituée après le 14 mars 2019 autrement que par fusion ou scission de sociétés, par rapport au chiffre d'affaires envisagé pour la même période de 2020 dans le plan financier).

Si le contribuable a effectué de tels versements entre le 14 mars et le 31 décembre 2020 inclus et que la société lui a fourni une attestation valable (p. ex. l'attestation n° 281.77 prévue et proposée à cet effet dont l'administration a publié un modèle au *M.B.* du 8 février 2021 et que la société peut utiliser) de laquelle il ressort que les conditions prévues sont remplies, que les actions ou parts ont été acquises en 2020 et que l'intéressé les avait toujours en sa possession au 31 décembre 2020. L'attestation sera tenue à la disposition de l'administration.

On rappelle que le montant qui peut être pris en considération pour la réduction d'impôt est limité à 100.000 EUR (chaque conjoint ou cohabitant légal ayant droit à ce montant maximum).

Rappelons également que n'entrent pas en considération pour cette réduction d'impôt les versements pour lesquels le contribuable revendique soit la réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts de l'employeur (rubrique F, 1), soit la réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts d'entreprises débutantes (rubrique G, 1 ou 2), soit la réduction

d'impôt pour l'acquisition d'actions ou parts d'entreprises en croissance (rubrique H, 1), soit la réduction d'impôt pour l'acquisition d'actions de fonds de développement agréés (rubrique M, 1), on soit encore la réduction d'impôt flamande pour les *Vriendenaandelen* (voir le commentaire du cadre suivant) (en effet, dans la version finale du dispositif temporaire ici décrit, il a été ajouté que les dépenses ne donnent pas non plus droit à la nouvelle réduction d'impôt, lorsqu'elles sont prises en compte pour l'application d'une réduction d'impôt régionale ou un crédit d'impôt régional).

Dans tous ces cas de cumuls possibles, le contribuable devra faire un choix.

N'entrent pas non plus en considération ni les versements pour l'acquisition d'actions ou parts d'une société, dans la mesure où, par cette acquisition, le contribuable souscripteur obtiendrait plus de 30 % du capital de cette société, ni les versements pour l'acquisition d'actions ou parts d'une société par le biais d'un quasi-apport, ni les versements pour l'acquisition d'actions ou parts d'une société, financés directement ou indirectement par une diminution d'une créance sur cette société ou par une dette envers cette société.

Enfin, pour conserver la réduction d'impôt, le contribuable doit maintenir en sa possession les actions ou parts durant au moins 60 mois et la société bénéficiaire doit remplir les conditions fixées à l'article 15, § 2, alinéa 3, de la loi du 15 juillet 2020 citée plus avant, pendant les 60 mois suivant la libération des actions ou parts. S'il n'est plus satisfait à ces conditions, la réduction d'impôt obtenue sera partiellement reprise pour l'année au cours de laquelle ces conditions ne sont plus remplies, sauf si la cession de ces actions ou parts résulte du décès du titulaire (cette éventualité se présentera pour la 1^{ère} fois pour l'ex. d'imp. 2022, qui comportera un nouveau code à cet effet).

i. Primes d'une assurance protection juridique

Cette possibilité de réduction d'impôt fédérale est applicable à partir de l'ex. d'imp. 2020.

Pas de changement.

Le montant pour lequel une réduction d'impôt est accordée est limité à 195 EUR par an (montant à indexer) (art. 145⁴⁹, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992). Après indexation, il s'élève à 310 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (plafond inchangé par rapport à l'ex. d'imp. 2020).

À noter que ce montant maximum n'est pas à limiter au *pro rata* de la durée de la période imposable (contrairement à certains autres montants qui sont réduits si la durée de la période imposable ne correspond pas à une année civile complète).

Le taux auquel la réduction d'impôt est octroyée est égal à 40 % (art. 145⁴⁹, § 1^{er}, al. 3, du C.I.R. 1992). La réduction d'impôt maximale pour l'ex. d'imp. 2021 s'élève par conséquent à 124 EUR.

j. Réduction d'impôt pour les dépenses faites dans le cadre d'une procédure d'adoption

La réduction d'impôt pour les dépenses payées dans le cadre d'une procédure d'adoption (à condition que celle-ci se déroule via un service d'adoption agréé) a été introduite à l'article 145⁴⁸ du C.I.R. 1992 par la loi du 1^{er} mars 2018 modifiant le C.I.R. 1992 en vue d'instaurer

une réduction d'impôt pour les frais d'adoption (*M.B.*, 23 mars 2018). Cette récente réduction d'impôt fédérale s'applique à partir de l'ex. d'imp. 2019.

Pas de changement.

La réduction d'impôt s'élève à 20 % des dépenses citées ci-dessus avec une réduction maximum, par procédure d'adoption, de 4.000 EUR, montant à indexer, soit 6.280 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (plafond identique à celui de l'ex. d'imp. précédent en raison du gel de l'indexation). Lorsque la procédure d'adoption a été initiée par deux contribuables, ce montant maximum est limité pour chacun à la moitié.

Pour les personnes mariées et les cohabitants légaux qui font l'objet d'une imposition commune, la réduction d'impôt est répartie en fonction du revenu imposé en commun de chacun des partenaires.

Cette réduction d'impôt n'est pas limitée *pro rata temporis* à la durée de la période imposable.

Cadre(s) XI : Montants qui entrent en considération pour un crédit d'impôt régional

Pour l'ex. d'imp. 2021, il existe trois versions du cadre XI. L'une pour le crédit d'impôt wallon pour les prêts 'coup de pouce' (qui comme son nom l'indique, ne concerne que la Wallonie et est apparu à partir de l'ex. d'imp. 2017), une autre pour les prêts gagnant-gagnant (qui ne concernent que la Région flamande) et une troisième pour les prêts 'Proxi' bruxellois (qui constitue une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2021).

1. Montants qui entrent en considération pour le crédit d'impôt régional (wallon) pour prêts « coup de pouce »

Il s'agit d'un régime instauré par le décret du 28 avril 2016 relatif au Prêt Coup de Pouce (*M.B.*, 10 mai 2016) et dont l'exécution est assurée par l'arrêté du Gouvernement wallon du 22 septembre 2016 (*M.B.*, 6 octobre 2016). Il est apparu pour la 1^{ère} fois dans la déclaration I.P.P. de l'ex. d'imp. 2017 puisque son entrée en vigueur est le 30 septembre 2016.

Pas de changement de fond.

Dans la déclaration, se mentionne en regard des codes :

- *384, le solde des montants prêtés dans le cadre de prêts « Coup de pouce » conclus à partir de 2017, au 1^{er} janvier 2020 ;
- *386, le solde des montants prêtés dans le cadre de prêts « Coup de pouce » conclus à partir de 2017, au 31 décembre 2020 ;
- *387, le solde des montants prêtés dans le cadre de prêts « Coup de pouce » conclus en 2016, au 1^{er} janvier 2020 ;
- *388, le solde des montants prêtés dans le cadre de prêts « Coup de pouce » conclus en 2016, au 31 décembre 2020.

Ce dédoublement de rubriques est dû au fait que le crédit d'impôt s'élève à 4 % pour les quatre premières périodes imposables à partir de la période imposable pendant laquelle l'emprunt a été contracté et que le taux diminue ensuite à 2,5 % pour les périodes imposables

suivantes éventuelles. Or, pour les emprunts contractés en 2016, cette diminution au taux de 2,5 % peut désormais avoir lieu en 2020 (étant donné que depuis lors, quatre périodes imposables se sont écoulées). C'est ce qui explique que le cadre XI opère maintenant une distinction entre le solde des montants prêtés dans le cadre de prêts 'Coup de Pouce' conclus à partir de 2017 et le solde des montants prêtés dans le cadre de prêts 'Coup de Pouce' conclus en 2016 (pour lesquels le pourcentage moins élevé du crédit d'impôt s'applique pour l'ex. d'imp. 2021).

Par solde, il faut entendre le total des montants prêtés, diminué du total des éventuels remboursements anticipés de l'emprunteur si le contribuable (prêteur) a rendu le prêt callable par anticipation.

Mentionnons d'ores et déjà que le législateur wallon a modifié le régime sur plusieurs points à partir du 1^{er} janvier 2021 (la déclaration de l'ex. d'imp. 2021 n'est donc pas encore concernée). Il a ainsi été introduit par un décret wallon du 17 décembre 2020 (*M.B.*, 6 janvier 2021) un crédit d'impôt 'unique' de 30 % qui peut être accordé dans certains cas lorsque le prêt n'est pas remboursé en tout ou en partie. Par ailleurs, le nombre d'entreprises exclues est revu à la baisse et une plus grande liberté est accordée aux parties quant aux modalités du prêt. Ainsi, le prêt peut dorénavant avoir une durée de 10 ans (alors qu'il ne pouvait avoir jusqu'à présent qu'une durée fixe de 4, 6 ou 8 ans).

Autre modification notable, par prêteur, le montant maximal qui pouvait être prêté dans le cadre d'un ou de plusieurs prêts s'élevait à 50.000 EUR. Et le montant total en principal, prêté à un emprunteur dans le cadre d'un ou de plusieurs prêts, s'élevait à 100.000 EUR au maximum par emprunteur. Ces plafonds sont respectivement portés à 125.000 EUR et 250.000 EUR.

2. Montants qui entrent en considération pour le crédit d'impôt régional (bruxellois) pour prêts « Proxi »

Le prêt Proxi, créé par l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux n° 2020/045 du 19 juin 2020 (*M.B.*, 30 juillet 2020), est instauré en tant qu'instrument permettant de combler davantage le déficit de financement des PME. Il s'agit, de l'aveu même du législateur bruxellois de la version bruxelloise du Winwinlening flamand et du Prêt wallon « Coup de Pouce ».

• Qualité de l'emprunteur

L'arrêté définit l'emprunteur comme étant une PME qui conclut un contrat de crédit dans le cadre de ses activités commerciales ou professionnelles et la PME comme étant une micro, petite ou moyenne entreprise, au sens de l'Annexe I au Règlement (UE) No 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du Traité, y compris toutes les modifications ultérieures, qui prend la forme soit d'une personne morale, soit d'un indépendant.

Rappelons que l'article 2 de l'annexe au Règlement de la Commission définit une PME comme étant une entreprise :

- avec moins de 250 employés ; et

- dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ; ou
- dont le total du bilan ne dépasse pas les 43 millions d'euros ; et
- qui respecte le critère d'autonomie tel que défini à l'article 3 de l'annexe.

Enfin, en utilisant le terme « personne morale » dans la définition, tout éventuel doute quant à la possibilité d'accorder un prêt Proxi à des entreprises n'étant pas considérées comme des « sociétés » est écarté. L'intention est donc de permettre à toutes les entreprises de bénéficier de cette forme de financement. Bien entendu, les dispositions du législateur européen restent d'application et la personne morale doit s'engager dans une activité économique conformément au droit européen.

- **Conditions relatives aux parties du prêt Proxi pour bénéficier du régime fiscal favorable**

Le prêt Proxi est conclu entre deux parties : un prêteur et un emprunteur.

Le prêteur est une personne physique qui conclut un contrat de crédit en dehors du cadre de ses activités commerciales ou professionnelles. Il ne peut pas être un employé de l'emprunteur (au motif que les montants dépensés par les employés pour l'achat d'actions de leur employeur qui est une entreprise sont déjà susceptibles de bénéficier d'une réduction d'impôt).

Si l'emprunteur est un indépendant, le prêteur ne peut pas être son conjoint ou son cohabitant légal de l'emprunteur (au motif que les conjoints et les cohabitants légaux bénéficient déjà d'un certain nombre de mesures fiscales favorables qui ne sont pas cumulables avec l'allégement fiscal découlant du prêt Proxi).

Si l'emprunteur est une personne morale, le prêteur ne peut pas être actionnaire de cette personne morale, ni être nommé ou agir en tant qu'administrateur, gérant ou en tant que détenteur d'un mandat similaire au sein de cette personne morale. Le conjoint ou la conjointe ou le cohabitant légal ou la cohabitante légale du prêteur ne peut pas non plus être actionnaire ou être nommé ou agir en tant qu'administrateur, gérant ou détenteur d'un mandat similaire au sein de la personne morale emprunteur.

Pendant toute la durée du prêt Proxi, le prêteur ne peut pas être (lui-même) emprunteur d'un autre prêt Proxi (le but est d'éviter que l'on abuse du régime en créant des carrousels de prêts Proxi).

À la date de conclusion du prêt Proxi, l'emprunteur doit être inscrit comme entreprise à la BCE et disposer d'une unité d'établissement établie en Région de Bruxelles-Capitale. Un prêt peut donc également bénéficier au titulaire d'une activité à titre complémentaire si cette (double) condition est remplie.

À la notion de siège d'établissement a été préférée celle d'unité d'établissement, qui présente l'avantage d'être légalement définie, à l'article I.2, 16°, du CDE. En outre, les unités d'établissements figurent dans la BCE, ce qui facilite le contrôle du respect de la condition.

Quant aux indépendants, compte tenu de l'objectif de soutien aux entreprises, il est demandé qu'ils soient des indépendants en entreprise. Ils apparaissent alors comme tels dans la BCE.

C'est le cas notamment des indépendants des professions dites libérales.

Le prêt Proxi peut également être conclu par le biais d'un véhicule de financement au sens de l'article 4, 7°, de la loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances.

Dans ce cas, on se trouve en présence de deux actes distincts : un acte liant le véhicule à un prêteur et un autre acte liant le véhicule à un emprunteur. Plusieurs actes du second type peuvent correspondre à un acte du premier type, ce qui réduit la charge administrative pour les PME emprunteuses.

Le véhicule de financement peut être associé à une plateforme de financement alternatif qui œuvrera à rapprocher des particuliers investisseurs et des projets d'entreprise en recherche de financements alternatifs.

Le Gouvernement est habilité à définir les conditions dans lesquelles de tels prêts pourront être enregistrés comme prêt Proxi. Une condition pourra porter sur l'agrément FSMA de la plateforme de financement alternatif qui contrôle ou gère le véhicule de financement (voir plus loin).

Lorsqu'une plateforme de financement alternatif facilite la conclusion d'un prêt de particulier à PME sans y être partie (et donc sans véhicule de financement), on considère que le prêt est conclu directement entre le prêteur et l'emprunteur et eux seuls doivent remplir les conditions fixées par la réglementation du prêt Proxi.

Le régime du prêt Proxi n'entend pas porter atteinte au principe de la liberté contractuelle, qui est à la base du droit belge des contrats. Il va de soi que chacun reste donc libre de conclure des conventions, y compris des prêts, avec qui il le souhaite et selon les conditions et modalités librement convenues par les parties, à condition que les règles du droit des contrats soient respectées. Toutefois, les parties qui souhaitent que leur prêt bénéficie du régime fiscal favorable contenu au sein de l'arrêté doivent s'assurer que les dispositions de l'arrêté sont respectées.

Ceci implique, entre autres, que seules certaines parties déterminées puissent conclure un prêt tombant sous l'application de l'arrêté.

- **Conditions de forme et règles relatives au prêt Proxi**

Le prêt Proxi est subordonné, tant aux dettes existantes qu'aux dettes futures de l'emprunteur. Par conséquent, si les parties souhaitent que l'accord conclu entre elles relève du champ d'application du présent arrêté, elles devront convenir qu'en cas d'insolvabilité de l'emprunteur, la créance du prêteur découlant de cet accord sera payée en dernier lieu de toutes ses dettes mais, si l'emprunteur a la forme juridique d'une société de capitaux, avant les fonds propres. Cette exigence vise à garantir que le prêteur est réellement motivé par des motifs autres que ceux d'un prêteur professionnel.

Le prêt Proxi a une durée de cinq ou huit ans. Il peut être remboursé en une fois après ces cinq ou huit ans ou selon un schéma d'amortissement mensuel, trimestriel, semestriel ou annuel, signé par le prêteur et l'emprunteur et annexé à l'acte relatif au prêt Proxi. Les dispositions du

prêt Proxi peuvent en outre stipuler que l'emprunteur peut amortir le prêt Proxi anticipativement au moyen d'un remboursement unique du solde dû en principal et intérêts.

Cette exigence a pour but de garantir que le créancier s'engage suffisamment et laisse à l'emprunteur les fonds mis à sa disposition pendant une période suffisamment longue. En prévoyant des durées de 5 et de 8 ans, une flexibilité suffisante est instaurée. Cela rend le prêt plus attractif pour le prêteur, ce qui est d'autant plus important que, suite à la crise de la COVID-19, il est difficile pour de nombreux entrepreneurs de continuer à honorer toutes les factures.

Il est également prévu une possibilité de remboursement anticipé. Certaines PME peuvent, par exemple, avoir constitué des réserves après quelques années de fonctionnement. Lorsqu'elles n'ont plus besoin du prêt Proxi en cours, elles ont ainsi la possibilité de procéder à un remboursement anticipé. Le remboursement anticipé ne porte pas atteinte au droit à l'avantage fiscal pour l'année imposable durant laquelle le remboursement a lieu, étant entendu que les règles de calcul ordinaires sont d'application. L'éventuelle compensation pour la perte future de l'avantage fiscal résultant du remboursement anticipé ou du remboursement intermédiaire du capital est à la discrétion contractuelle des parties.

Le montant total en principal prêté ou mis à disposition par un prêteur dans le cadre d'un ou plusieurs prêts Proxi n'excède à aucun moment 200.000 EUR, tous prêts Proxi en cours confondus.

Le montant total en principal prêté ou mis à disposition par un prêteur dans le cadre d'un ou plusieurs nouveaux prêts Proxi au cours d'une même année civile n'excède pas 50.000 EUR. Le montant total en principal, prêté à ou mis à la disposition d'un emprunteur dans le cadre d'un ou de plusieurs prêts Proxi, n'excède pas 250.000 EUR par emprunteur.

À tout moment, le montant maximum en principal qui peut être mis à la disposition d'un ou de plusieurs emprunteurs dans le cadre d'un ou de plusieurs prêts Proxi par un même prêteur est fixé à 200.000 EUR. Cette exigence vise elle aussi à faire en sorte que les formes de prêts professionnels soient exclues du système de prêts Proxi. Pour cette même raison, il n'y a pas de montant minimum. De plus, au cours d'une même année, un emprunteur ne peut consentir plus de 50.000 EUR en principal de nouveaux prêts Proxi.

Enfin, pour éviter une charge excessive du dispositif sur le budget régional, à aucun moment la somme des montants en principal des prêts Proxi en cours au bénéfice d'une même PME ne peut excéder 250.000 EUR.

Les intérêts dus par l'emprunteur sont payés aux dates d'échéance convenues. Ils sont calculés à l'aide d'une formule fixée par le Gouvernement et sur la base d'un taux fixe déterminé dans l'acte du prêt Proxi. Ce taux d'intérêt ne peut être ni supérieur au taux légal en vigueur à la date de la conclusion du prêt Proxi, ni inférieur à la moitié du même taux légal.

Ces exigences visent également à réserver le système de prêt Proxi aux formes de crédit non professionnelles. Cela vise aussi à maintenir les intérêts qui peuvent être convenus dans le cadre d'un prêt Proxi dans des limites raisonnables. Le taux d'intérêt légal est désormais défini à l'article 2, § 1^{er}, de la loi du 5 mai 1865 relative au prêt à l'intérêt.

Cela étant, le prêteur peut, à la première demande, adressée par courrier recommandé à l'emprunteur, rendre le prêt Proxi callable par anticipation dans les cas suivants :

- en cas de faillite, d'insolvabilité, ou de dissolution ou liquidation volontaire ou forcée de l'emprunteur ;
- lorsque l'emprunteur est un indépendant, en cas de cessation ou cession volontaire d'activité ;
- lorsque l'emprunteur est une personne morale, au cas où cette personne morale serait mise sous administration provisoire ;
- en cas d'arriérés de plus de trois mois du paiement des amortissements du principal ou des intérêts du prêt Proxi ; ou
- en cas de radiation d'office du prêt Proxi à cause du non-respect par l'emprunteur des conditions du présent arrêté et des arrêtés pris en exécution de celui-ci.

Ce sont des circonstances qui se produisent généralement aussi dans le cadre de contrats de crédit avec un établissement de crédit et qui entraînent le remboursement anticipé du crédit. En ce sens, le régime du prêt Proxi se rapproche des pratiques bancaires. L'objectif de cette exigence est d'encourager les parties, et en particulier le créancier, à être suffisamment prudents.

Si l'emprunteur est un indépendant, le prêteur peut, en cas de décès de l'emprunteur, rendre le prêt Proxi callable par anticipation à la première demande auprès des héritiers légaux de l'emprunteur.

Enfin, chaque prêt Proxi fait l'objet d'un enregistrement. Le Gouvernement arrête les conditions de forme et la procédure d'enregistrement et de radiation du prêt Proxi (voir plus loin).

- **Destination du capital prêté ou mis à la disposition dans le cadre du prêt Proxi**

L'emprunteur affecte les fonds prêtés ou mis à sa disposition dans le cadre du prêt Proxi exclusivement à la réalisation de l'activité de l'entreprise (il ne peut donc notamment pas utiliser les fonds à des fins privées).

Les fonds prêtés ou mis à disposition dans le cadre du prêt Proxi ne peuvent servir à la distribution de dividendes ou à l'acquisition d'actions.

En ce qui concerne le cas des indépendants travaillant sous la forme d'une société et qui se rémunèrent exclusivement par des dividendes, des mesures ont également été prises au niveau fédéral afin de décourager cette pratique (art. 184^{quater} et 215 du C.I.R. 1992).

Ce qui précède est présenté par le gouvernement bruxellois comme constituant une disposition clé du dispositif. Il s'agit ici encore d'une exigence que les parties doivent respecter si elles souhaitent qu'un contrat constitue un prêt Proxi selon l'arrêté.

- **Justification annuelle**

À compter de l'année suivant l'année de la conclusion du prêt Proxi, le prêteur tient à la disposition de l'administration fiscale fédérale la preuve qu'il avait un ou plusieurs prêts Proxi en cours pendant la période imposable.

Le Gouvernement arrête la forme de cette preuve (voir plus loin).

La preuve en question est une condition nécessaire pour bénéficier des avantages fiscaux liés au prêt Proxi. Cette obligation est imposée afin de prévenir les abus.

- **Dispositions fiscales**

L'importance, la durée et la nature de l'avantage fiscal et les modalités pratiques à respecter pour que le prêteur puisse en profiter sont les suivantes.

Si le prêteur est assujéti à l'I.P.P., tel que localisé dans la Région de Bruxelles-Capitale conformément à l'article 5/1, § 2, de la loi spéciale de Financement, un crédit d'impôt lui est accordé.

Le crédit d'impôt est calculé sur la base des montants prêtés ou mis à disposition dans le cadre d'un ou plusieurs prêts Proxi.

Le crédit d'impôt s'applique à deux assiettes de calcul :

- 1°. une assiette constituée par la moyenne arithmétique de la somme des montants prêtés ou mis à la disposition au 1^{er} janvier et au 31 décembre de la période imposable, ne prenant en compte que les prêts qui ont pris cours durant cette même période imposable ou une des deux précédentes ;
- 2°. une assiette constituée par la moyenne arithmétique de la somme des montants prêtés ou mis à la disposition au 1^{er} janvier et au 31 décembre de la période imposable, ne prenant en compte que les autres prêts.

Si la somme des assiettes de calcul excède 200.000 EUR, elle est ramenée de plein droit à ce montant par une réduction de l'assiette.

Le crédit d'impôt est de 4 % du montant de la première assiette, additionné de 2,5 % de la seconde assiette, réduite le cas échéant comme suit : si la somme des montants des deux assiettes excède 200.000 EUR, cette somme est ramenée à 200.000 EUR en réduisant à due concurrence le montant de la seconde assiette avant de lui appliquer le taux de 2,5%.

Le crédit d'impôt est accordé pour la période du prêt Proxi, à compter de l'ex. d'imp. se rapportant à la période imposable pendant laquelle le prêt Proxi a été conclu.

L'avantage fiscal est réparti uniformément sur la durée du prêt Proxi. Il existe donc une corrélation entre le financement et la réduction d'impôt accordée. Cela évite ainsi les prêts octroyés à des fins de spéculation fiscale, et non pour un investissement durable. La charge budgétaire de l'avantage fiscal est également répartie.

Le crédit d'impôt n'est accordé que si le prêteur tient à disposition de l'administration fiscale fédérale, par année imposable, la preuve susvisée. L'avantage fiscal est refusé pour l'ex. d'imp. pour lequel la justification fait défaut, n'est pas correcte, ou est incomplète.

En cas de décès du prêteur, le droit au crédit d'impôt est transféré à ses ayants droit à partir (du 1^{er} janvier) de l'année imposable du décès. Dans ce cas, les dispositions susmentionnées sont applicables aux ayants droit au prorata de leur part du prêt Proxi.

L'avantage fiscal expire à partir de l'ex. d'imp. se rapportant à la période imposable où le

prêteur a rendu le prêt Proxi appelable par anticipation. Il expire également à partir de l'ex. d'imp. correspondant à la période imposable où la radiation d'office du prêt Proxi a eu lieu.

Cela étant, sans préjudice des avantages fiscaux déjà attribués au prêteur en application de ce qui précède pour les périodes imposables antérieures, il est accordé au prêteur un crédit d'impôt unique sous les conditions cumulatives suivantes :

- 1°. pendant le prêt ou dans les six mois au maximum suivant la fin de la période du prêt, l'un des cas suivants se produit : en cas de faillite, d'insolvabilité, ou de dissolution ou liquidation volontaire ou forcée de l'emprunteur ;
- 2°. l'emprunteur ne peut rembourser tout ou partie du prêt Proxi ;
- 3°. le prêteur est assujéti à l'I.P.P. tel que localisé dans la Région de Bruxelles-Capitale conformément à l'article 5/1, § 2, de la loi spéciale de Financement ;
- 4°. le prêteur a rendu exigible le prêt Proxi.

Sont ainsi définies les conditions et modalités de la réduction d'impôt unique accordée au prêteur si l'emprunteur n'est pas en mesure de rembourser le montant emprunté ou crédité.

Le montant en principal perdu définitivement au cours de la période imposable est pris comme assiette de calcul du crédit d'impôt unique. Ce crédit d'impôt unique est de 30 %.

Le crédit d'impôt unique est accordé pour l'ex. d'imp. pendant lequel la perte définitive de tout ou partie du montant en principal du prêt Proxi est établie.

Le Gouvernement arrête les modalités de preuve de la perte définitive de tout ou partie du montant en principal du prêt Proxi à cause de faillite, d'insolvabilité ou de dissolution ou liquidation volontaire ou forcée. Cela pourrait, en cas de faillite, être fait sur base d'un certificat établi par le curateur indiquant qu'aucun autre avantage ne peut être attendu.

En cas de décès du prêteur, le droit au crédit d'impôt unique est transféré à ses ayants droit, aux mêmes conditions que pour le prêteur, au prorata de leur part du prêt Proxi.

Le crédit d'impôt unique n'est pas accordé pour l'ex. d'imp. correspondant à la période imposable durant laquelle la radiation d'office a eu lieu.

- **Dispositions temporaires en raison de la crise sanitaire de la COVID-19**

Durant les périodes imposables 2020 et 2021, le montant maximum par an et par prêteur est majoré à 75.000 EUR.

Durant les périodes imposables 2020 et 2021, le montant maximum par emprunteur est majoré à 300.000 EUR.

Durant les périodes imposables suivantes, aucun nouveau prêt Proxi ne peut être contracté par un emprunteur jusqu'à ce que le montant total en principal, prêté à ou mis à la disposition de cet emprunteur dans le cadre d'un ou de plusieurs prêts Proxi, soit inférieur au plafond de 250.000 EUR.

On peut présumer que la crise économique découlant de la crise sanitaire de la COVID-19 sera particulièrement forte durant les années 2020 et 2021. Dès lors, le Gouvernement bruxellois a décidé de consentir un effort budgétaire supplémentaire pour ces deux années, en majorant deux des plafonds applicables au dispositif.

Ainsi, pour 2020 et 2021, le montant pouvant être prêté chaque année par un particulier dans le cadre du dispositif prêt Proxi est rehaussé de 50.000 à 75.000 EUR.

Quant aux entreprises, en 2020 et en 2021, elles pourront bénéficier d'un montant total de prêts Proxi de 300.000 EUR, au lieu de 250.000 EUR. Pour les années suivantes, un système de cliquet est prévu.

- **Entrée en vigueur**

Le Gouvernement bruxellois arrête la date d'entrée en vigueur du présent arrêté (à savoir le 15 octobre 2020, voir ci-après).

Seuls les prêts conclus à partir de cette entrée en vigueur peuvent être enregistrés comme prêts Proxi.

Le Gouvernement bruxellois arrête également la date au-delà de laquelle un prêt ne pourra plus être enregistré comme prêt Proxi et bénéficier des dispositions du présent arrêté.

Le terme en question devra être confirmé par ordonnance.

La mesure s'inscrivant dans le cadre de la crise de la COVID-19, le Gouvernement bruxellois déterminera la date d'extinction du dispositif lorsqu'il ne s'avèrera plus utile pour rencontrer les effets socioéconomiques de la crise. À partir de cette date, les prêts ne pourront plus être enregistrés comme prêts Proxi, mais les prêts Proxi en cours continueront d'être régis par l'arrêté et de donner droit aux avantages fiscaux.

Compte tenu du principe de légalité en matière fiscale, cette date devra être confirmée par ordonnance.

- **Mesures d'exécution**

L'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 1^{er} octobre 2020 (*M.B.*, 8 octobre 2020) porte exécution du prêt Proxi. Cet arrêté contient 22 articles. Nous nous contentons d'en reprendre l'essentiel, mais pas les détails techniques.

Un prêt Proxi peut être conclu directement (entre le prêteur et la PME), mais aussi indirectement, via l'intervention d'un véhicule de financement. L'arrêté fixe les conditions auxquelles ce véhicule doit répondre (le véhicule doit notamment être contrôlé ou géré par une plateforme de financement alternatif agréée par la FSMA ; il doit dénombrer deux années d'activités de facilitation de prêts de particuliers à entreprises et il doit avoir passé préalablement une convention-cadre avec le Fonds bruxellois de garantie).

Le prêt Proxi doit être enregistré auprès de la Région bruxelloise et plus particulièrement auprès du Fonds bruxellois de garantie. L'arrêté fixe les conditions et la procédure de cet enregistrement.

En ce qui concerne les prêts Proxi conclus directement entre un prêteur et un emprunteur, le prêt doit être établi dans un acte sous seing privé ou un acte authentique rédigé conformément au formulaire type mis à disposition par le Fonds précité. L'acte doit notamment reprendre la mention précise de l'objectif du prêt Proxi pour l'emprunteur, une confirmation du prêteur et de l'emprunteur selon laquelle toutes les conditions sont et seront respectées, la déclaration du

prêteur selon laquelle le montant prêté ou mis à la disposition ne provient pas d'activités de blanchiment de capitaux au sens de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux, etc. Si les parties ont prévu des amortissements intermédiaires, le tableau d'amortissement doit être joint à l'acte tel qu'il a été établi à l'aide des modèles d'amortissement mis à disposition par le Fonds précité. Le prêteur doit envoyer un exemplaire original de l'acte et du tableau d'amortissement au Fonds dans les trois mois après que le prêt Proxi a été contracté (en vue de l'enregistrement).

S'il s'agit d'un prêt Proxi conclu par le biais d'un véhicule de financement, il convient de rédiger deux actes différents : un acte entre le prêteur et le véhicule de financement et un acte entre le véhicule de financement et l'emprunteur. L'arrêté fixe le contenu minimum de ces actes (sans imposer l'utilisation d'un formulaire type). Ici, c'est le véhicule de financement qui doit envoyer un exemplaire original des actes au Fonds précité en temps voulu (en vue de l'enregistrement).

Le Fonds vérifie, dans les deux mois de la réception d'un original de l'acte si les conditions sont remplies. Si c'est le cas, le Fonds procède à l'enregistrement de l'acte, c'est-à-dire à l'octroi d'un numéro à l'acte et à la reprise de l'acte et du prêt Proxi correspondant dans le registre des prêts Proxi. Dans la semaine suivant l'enregistrement de l'acte, le Fonds informe le prêteur (en cas de prêt conclu directement) ou le véhicule de financement.

Si le Fonds estime en revanche que les conditions ne sont pas remplies, il est tenu de le signaler (de manière motivée) dans un délai d'une semaine. Si le non-enregistrement résulte exclusivement d'une erreur matérielle ou d'une faute purement formelle qui peut être rectifiée, le prêteur a la possibilité de rectifier cette erreur ou faute dans les deux semaines (un véhicule de financement dispose à cet effet d'un délai d'un mois).

L'enregistrement du prêt sera radié (opération qui entraînera la perte du crédit d'impôt) dans le cas d'un remboursement anticipé du prêt (ce qui doit être signalé dans les délais par le prêteur ou le véhicule de financement, selon le cas), ou lorsque le Fonds estime que les conditions ne sont plus remplies (les éventuelles objections à la radiation peuvent être transmises au Fonds par le prêteur ou le véhicule de financement, selon le cas, dans un délai respectivement de quatorze jours ou de deux mois).

Conformément à l'A.R. de pouvoirs spéciaux qui introduit ce régime, l'emprunteur peut affecter les fonds prêtés exclusivement à la réalisation de l'activité de l'entreprise (et il ne peut les utiliser pour distribuer des dividendes ou acquérir des actions). Le présent arrêté d'exécution précise à ce propos que les fonds doivent être affectés intégralement par l'emprunteur dans le cadre de ses activités d'entreprise ou professionnelles, en tant que personne morale ou indépendant et que cette affectation doit se faire d'une manière qui est dans l'intérêt de la personne morale et qui contribue directement ou indirectement à la réalisation de son objet social, ou, lorsqu'il s'agit d'un indépendant, d'une manière qui contribue essentiellement à la réalisation de ses activités d'entreprise ou professionnelles. À cet égard, une activité qui consiste en une ou plusieurs opérations de prêt ou de sûretés effectuées par l'emprunteur ne peut être qualifiée d'objectif d'entreprise, à moins que l'objet social de l'emprunteur ne consiste exclusivement ou principalement en l'exercice de cette activité.

En matière de preuve, le prêteur doit, à compter de l'année suivant l'année de la conclusion

du prêt Proxi, tenir à la disposition de l'administration (fiscale fédérale) la preuve qu'il avait un ou plusieurs prêts Proxi en cours pendant la période imposable (et l'on sait que le crédit d'impôt n'est pas octroyé pour l'ex. d'imp. pour lequel la justification fait défaut, n'est pas correcte, ou est incomplète).

Le présent arrêté d'exécution précise la manière dont cette preuve doit être rapportée : se faire comme suit :

- pour l'ex. d'imp. lié à la période imposable au cours de laquelle le prêt Proxi a été conclu, le prêt Proxi enregistré, son éventuel tableau d'amortissement et l'information du Fonds concernant l'enregistrement du prêt, doivent être tenus à la disposition de l'administration ;
- pour chaque période imposable pour laquelle le crédit d'impôt est demandé, le prêteur doit mentionner dans sa déclaration à l'I.P.P., la somme de tous les montants prêtés ou mis à disposition au 1^{er} janvier et au 31 décembre de la période imposable, les montants mentionnés l'étant déduction faite des amortissements déjà remboursés aux dates de référence. En guise de justification, il doit tenir à la disposition de l'administration fiscale fédérale le tableau d'amortissement et les extraits de compte correspondant aux remboursements effectués, pour l'ex. d'imp. où ces montants interviennent dans le calcul des montants déclarés ;
- s'il s'agit d'un prêteur décédé (auquel cas le droit au crédit d'impôt revient à ses ayants cause), chacun de ces ayants cause doit tenir à disposition une copie soit de l'acte de partage, soit d'une déclaration du notaire chargé de la succession, soit d'une déclaration signée par tous les héritiers, certifiant l'identité des ayants cause et de la partie du prêt Proxi qu'ils ont obtenue. Les montants qu'ils mentionnent alors dans leur déclaration à l'I.P.P. se rapportent à la partie du prêt qu'ils ont obtenue.

Concernant la preuve de la perte définitive, le dispositif prévoit qu'un prêteur a droit (sous certaines conditions) à un crédit d'impôt unique en cas de faillite, d'insolvabilité, ou de dissolution ou liquidation volontaire ou forcée de l'emprunteur, l'emprunteur ne pouvant rembourser tout ou partie du prêt Proxi. Un crédit d'impôt unique de 30 % lui est accordé, calculé sur le montant en principal perdu définitivement au cours de la période imposable. Le présent arrêté d'exécution prévoit que le prêteur (ou ses ayants cause) est tenu de rapporter cette preuve d'une perte définitive à l'aide des moyens de preuve visés à l'article 340 du C.I.R. 1992 (à savoir tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment). Cette preuve doit être tenue à la disposition de l'administration (ainsi que l'éventuelle communication du Fonds selon laquelle l'enregistrement du prêt a été radié, et, pour ce qui concerne les ayants cause, une copie de l'acte de partage, par exemple).

• **Complétage de la déclaration**

Certaines redites sont faites mais ce qui suit constitue un bon résumé de ce tout nouveau dispositif fiscal bruxellois.

En ce qui concerne le montant qui entre en considération pour le crédit d'impôt annuel relatif aux prêts Proxi enregistrés, se mentionne en regard du codes *392, le solde en principal au 31 décembre 2020 des sommes prêtées ou mises à disposition dans le cadre d'un ou plusieurs prêts Proxi éligibles au crédit d'impôt annuel.

Ce montant ne peut pas être supérieur à 75.000 EUR. Par solde, il faut entendre le total des

montants prêtés ou mis à disposition, diminué du total des remboursements effectués par l'emprunteur. Pour les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble, le montant maximum de 75.000 EUR s'applique pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément.

Rappelons que ces montants n'entrent en considération pour le crédit d'impôt annuel qu'aux 4 conditions suivantes :

- au 1^{er} janvier 2021, le prêteur avait établi son domicile fiscal dans la Région de Bruxelles-Capitale ;
- il tient à la disposition de l'administration fiscale fédérale (i) l'acte relatif au prêt Proxi enregistré, (ii), le cas échéant, le tableau d'amortissement et ses extraits de compte correspondant aux remboursements reçus en 2020, (iii) la notification du numéro d'enregistrement du prêt Proxi par le Fonds bruxellois de Garantie ;
- le prêteur n'a pas rendu le prêt Proxi exigible par anticipation avant 2021 ;
- l'enregistrement du prêt Proxi n'a pas été radié d'office avant 2021.

En cas de décès du prêteur, le droit au crédit d'impôt annuel est transféré à ses ayants cause, aux mêmes conditions, en proportion de la part qu'ils ont obtenue dans le prêt Proxi. Dans ce cas, ces ayants cause doivent aussi tenir à la disposition de l'administration fiscale fédérale une copie (i) soit de l'acte de partage, (ii) soit d'une déclaration du notaire chargé du partage, (iii) soit d'une déclaration signée par tous les héritiers, dont il apparaît clairement l'identité des ayants cause et la part du prêt Proxi qu'ils ont obtenue.

Quant au montant qui entre en considération pour le crédit d'impôt unique : si, suite à la faillite, à l'insolvabilité ou à la dissolution ou la liquidation volontaire ou forcée de l'emprunteur, le prêteur a rendu exigible un ou plusieurs prêts Proxi qu'il avait accordés mais que cet emprunteur ne peut pas rembourser tout ou partie de ces prêts, le prêteur peut mentionner en regard des codes *393, le montant total en principal (maximum 75.000 EUR) qui a été définitivement perdu en 2020, aux 3 conditions suivantes :

- au 1^{er} janvier 2021, le prêteur avait établi son domicile fiscal dans la Région de Bruxelles-Capitale ;
- il tient à la disposition de l'administration fiscale fédérale les pièces justificatives mentionnés ci-dessus, mais aussi la preuve de laquelle il ressort avec certitude que le montant en principal mentionné dans sa déclaration a été définitivement perdu en 2020 et, le cas échéant, la notification de la radiation de l'enregistrement du prêt Proxi ;
- l'enregistrement du prêt Proxi n'a pas été radié d'office avant 2021.

Pour les conjoints et les cohabitants légaux imposés ensemble, le montant maximum de 75.000 EUR s'applique pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément.

En cas de décès du prêteur, le droit au crédit d'impôt unique est transféré à ses ayants cause, aux mêmes conditions, en proportion de la part qu'ils ont obtenue dans le prêt Proxi. Dans ce cas, ces ayants cause doivent aussi tenir à la disposition de l'administration fiscale fédérale une copie (i) soit de l'acte de partage, (ii) soit d'une déclaration du notaire chargé du partage, (iii) soit d'une déclaration signée par tous les héritiers, dont il apparaît clairement l'identité des ayants cause et la part du prêt Proxi qu'ils ont obtenue.

3. Montants qui entrent en considération pour le crédit d'impôt régional (flamand) pour prêts « gagnant-gagnant »

- **Le winwinlening**

Cette rubrique est donc uniquement destinée à la Région flamande (il faut y être imposable pour l'ex. d'imp. 2021, c.-à-d. y avoir établi son domicile au 1^{er} janvier 2021). Le dispositif est déjà ancien puisqu'il a été introduit par un décret de la Région flamande du 19 mai 2006 (*M.B.*, 30 juin 2006). Les flamands disent 'winwinlening'.

Le système a également été fortement revu à partir de l'ex. d'imp. 2015. Puis la confirmation est intervenue avec le décret du 23 décembre 2016 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2017 (*M.B.*, 29 décembre 2016) et avec effet le 8 janvier 2017 que le système du prêt gagnant-gagnant s'appliquait également aux sociétés coopératives (visées aux art. 350 à 436 du C.Soc. applicable à ce moment ; les actuels nouveaux art. 6.1 à 6.128 du CSA).

Plus récemment, le décret du Parlement flamand du 2 octobre 2020 modifiant le décret du 19 mai 2006 relatif au Prêt Gagnant-Gagnant, en ce qui concerne le Prêt Gagnant-Gagnant COVID-19 (*M.B.*, 6 octobre 2020), vise à assouplir les conditions d'octroi du crédit d'impôt aux personnes physiques qui concluent un prêt gagnant-gagnant avec une PME. On relèvera les 4 modifications suivantes.

Tout d'abord, le montant total qu'une personne peut prêter via un (ou plusieurs) prêt(s) gagnant-gagnant passe de 50.000 à 75.000 EUR et le montant maximum qu'une entreprise peut emprunter dans le cadre de ce régime est relevé de 200.000 à 300.000 EUR.

Il est précisé à ce propos que le maximum porte sur le montant 'ouvert' total en principal qui peut être prêté ou mis à disposition par prêteur (le gouvernement flamand entend ainsi préciser - comme cela ressort de l'exposé des motifs - que le montant maximum porte 'sur la totalité des montants').

La base de calcul du crédit d'impôt annuel (de 2,5 % en Région flamande) est constituée de la moyenne arithmétique des 'soldes ouverts' au 1^{er} janvier et au 31 décembre de la période imposable concernée, avec un maximum de 75.000 EUR par prêteur, et la base de calcul du crédit d'impôt unique (de 30 %) est tout au plus égale à 75.000 EUR (ce crédit d'impôt unique est octroyé sous certaines conditions, si une partie du prêt n'est pas remboursée).

En deuxième lieu, le prêt gagnant-gagnant devait avoir une durée de huit ans. Désormais, les parties peuvent déterminer librement entre elles cette durée entre cinq et dix ans.

Troisièmement, la condition selon laquelle le prêteur (ou son conjoint ou cohabitant légal) ne peut être actionnaire de la PME/de l'emprunteur est assouplie en ce sens que l'on ne peut désormais pas être titulaire de plus de 5 % des actions ou des droits de vote (ou des droits ou titres dont l'exercice, l'échange ou la conversion aurait pour conséquence le dépassement de ce seuil). Le but est de permettre aux 'petits' actionnaires d'avoir également accès au régime du prêt gagnant-gagnant.

Enfin, compte tenu de la crise du coronavirus, le gouvernement flamand reçoit par le décret

précité la possibilité (voir ci-après) de procéder à certaines modifications temporaires ; il peut ainsi prévoir que le pourcentage du crédit d'impôt unique (qui, sous certaines conditions, est attribué si une partie du prêt n'est pas remboursée) passe de 30 % à 40 % au maximum, du moins pour ce qui concerne les prêts gagnant-gagnant conclus après le 15 mars 2020 jusqu'à la date déterminée par le gouvernement flamand et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2021 (et ce pourcentage plus élevé vaut alors pour toute la durée des prêts concernés).

Ces modifications entrent en vigueur à partir du 7 octobre 2020 (jour qui suit la publication du décret au *Moniteur*), sauf pour ce qui concerne les modifications apportées au crédit d'impôt, qui entrent en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 2021. Cette entrée en vigueur doit être comprise en ce sens que les plafonds relevés et la durée flexible ne sont valables que pour les nouveaux prêts gagnant-gagnant. Ces modifications ne sont donc valables que pour les prêts conclus à partir du 7 octobre 2020.

Le gouvernement flamand a fait usage de la possibilité évoquée plus avant par l'arrêté du Gouvernement flamand du 13 novembre 2020 modifiant l'arrêté du 20 juillet 2006 relatif au Prêt gagnant-gagnant du 13 novembre 2020 (*M.B.*, 19 novembre 2020).

Comme l'économie flamande est fortement touchée par la crise de la COVID-19, le Gouvernement flamand veut assouplir (temporairement) l'instrument existant du Prêt gagnant-gagnant et soutenir les entreprises touchées en créant un cadre dans lequel des mesures spéciales de crise peuvent être prises.

Deux mesures temporaires sont adoptées.

La première concerne le pourcentage du crédit d'impôt unique qui, sous certaines conditions, est attribué si une partie du prêt n'est pas remboursée. Ce pourcentage est porté de 30 à 40 % pour les prêts gagnant-gagnant qui sont valablement conclus après le 15 mars 2020 et au plus tard le 31 décembre 2021. Le pourcentage majoré s'applique dans ce cas pour la durée contractuelle entière du prêt gagnant-gagnant. La mesure est applicable à partir de l'ex. d'imp. 2021.

La seconde mesure, entrée en vigueur le 20 novembre 2020, vise le cas où les parties décident de prolonger d'un commun accord la durée de leur prêt gagnant-gagnant. Dans ce cas, le droit au crédit d'impôt annuel (ou au crédit d'impôt unique) est prolongé de la même période, si les conditions et modalités suivantes sont remplies :

- il doit s'agir d'un prêt gagnant-gagnant enregistré auprès de la société de garantie avant le 7 octobre 2020 et dont la durée contractuelle expire en 2020 ;
- l'acte de prolongation doit être conclu après le 15 mars 2020 et au plus tard le 31 décembre 2020 ;
- la prolongation peut être d'un ou de deux ans ;
- l'acte de prolongation et le nouveau tableau d'amortissement sont enregistrés conformément à la procédure spécifique de l'article 10/3 de l'arrêté du 20 juillet 2006 portant exécution du régime des prêts gagnant-gagnant. Cette procédure spécifique est insérée dans l'arrêté d'exécution par un autre arrêté du 13 novembre 2020 (voir ci-après). Il en ressort notamment que la prolongation de la durée du prêt gagnant-gagnant n'est considérée comme valable que si la prolongation va de pair avec une suspension de paiement pour la même période.

Ces modifications légales étant évoquées, on rappelle que le prêt gagnant-gagnant est un prêt assorti d'un taux d'intérêt fixe. Le taux d'intérêt est déterminé dans l'acte de crédit. Le taux d'intérêt ne peut pas être supérieur au taux d'intérêt légal qui s'applique à la date à laquelle le prêt est conclu (il est de maximum 2 % pour les années 2017 à 2020), ni être inférieur à la moitié de ce taux d'intérêt légal (le taux d'intérêt minimum est ainsi de 1 % pour les années 2017 à 2020).

Comme indiqué dans le commentaire du prêt 'Coup de pouce' plus avant, le taux d'intérêt légal pour l'année 2020 est de 1,75 %. Pour cette année (ex. d'imp. 2021), le taux ne peut donc pas être supérieur à 1,75 %, ni être inférieur à 0,875 %.

- **Le Vriendenaandeel**

À titre de mesure de soutien dans le cadre de la lutte contre les conséquences économiques néfastes de la pandémie de la COVID-19, la Région flamande a instauré, à partir de l'ex. d'imp. 2021 (en théorie, mais en pratique ce ne sera possible qu'à partir de l'ex. d'imp. 2022), un nouveau crédit d'impôt pour les investissements en nouvelles actions de PME flamandes. On n'examine donc pas ce nouveau dispositif dans le cadre de la présente formation.

- **Complétage de la déclaration**

Dans la déclaration à l'I.P.P. relative à l'ex. d'imp. 2021, les choses se présentent comme suit.

En ce qui concerne les prêts qui entrent en considération pour le crédit d'impôt annuel, il convient de mentionner respectivement le solde en principal au 1^{er} janvier 2020 (en regard des codes *337) et/ou au 31 décembre 2020 (en regard des codes *378), des sommes qui étaient prêtées ou mises à disposition dans le cadre d'un ou de plusieurs prêts gagnant-gagnant.

Le montant mentionné à la rubrique 1, a ne peut pas être supérieur à 50.000 EUR et celui mentionné à la rubrique 1, b, à 75.000 EUR.

Par solde, il faut entendre le total des montants prêtés ou mis à disposition, diminués du total des remboursements effectués par l'emprunteur (ou les emprunteurs).

Les montants maximums de 50.000 EUR et de 75.000 EUR s'appliquent pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément (on rappelle que ces montants ne sont pas indexés).

Questions annexes, le contribuable doit pouvoir prouver qu'il avait établi son domicile en Région flamande au 1^{er} janvier 2021 et tenir à la disposition de l'administration les pièces justificatives suivantes :

- L'acte relatif au prêt gagnant-gagnant enregistré ;
- le tableau d'amortissement ;
- la ou les lettres dans laquelle ou lesquelles la société de garantie lui a communiqué le numéro d'enregistrement de ce prêt gagnant-gagnant ;
- la preuve que le prêt gagnant-gagnant éligible n'a pas été rendu exigible par anticipation avant le 1^{er} janvier 2021 ;
- la preuve que l'enregistrement du prêt gagnant-gagnant n'a pas été radié d'office avant le 1^{er} janvier 2021,

et, si un prêt gagnant-gagnant enregistré, dont la durée contractuelle devait expirer en 2020, a

été prolongé durant la période du 16 mars au 31 décembre 2020 inclus :

- la lettre dans laquelle la société de garantie a informé le contribuable dont il s'agit de l'enregistrement de l'acte de prolongation ;
- l'acte de prolongation ;
- le nouveau tableau d'amortissement (soit 8 documents justificatifs dans ce cas).

En ce qui concerne les prêts qui entrent en considération pour le crédit d'impôt unique (c'est-à-dire lorsque le prêteur a exigé le remboursement anticipé de son prêt suite à la faillite, à l'insolvabilité ou à la dissolution ou la liquidation volontaire ou forcée de la personne à qui le prêt avait été accordé mais qu'elle se trouve incapable de rembourser en tout ou en partie) il convient de mentionner le montant en principal qui a été définitivement perdu en 2020 comme suit :

- à la rubrique 2, a (codes *368), si le prêt gagnant-gagnant a été conclu à partir du 16 mars 2020 ;
- à la rubrique 2, b (codes *379), si le prêt gagnant-gagnant a été conclu avant le 16 mars 2020.

Dans le cadre du crédit d'impôt unique, le contribuable, qui avait établi son domicile en Région flamande au 1^{er} janvier 2021, doit tenir à la disposition de l'administration les pièces justificatives suivantes :

- l'acte relatif au prêt gagnant-gagnant enregistré ;
- le tableau d'amortissement ;
- la lettre dans laquelle la société de garantie lui a communiqué le numéro d'enregistrement de ce prêt gagnant-gagnant ;
- la preuve de laquelle il ressort avec certitude que le montant en principal mentionné dans la déclaration a été définitivement perdu en 2020 ;
- la preuve que l'enregistrement du prêt « gagnant-gagnant » n'a pas été radié d'office avant le 1^{er} janvier 2021,

et, si un prêt gagnant-gagnant enregistré, dont la durée contractuelle devait expirer en 2020, a été prolongé durant la période du 16 mars au 31 décembre 2020 inclus :

- la lettre dans laquelle la société de garantie a informé le contribuable dont il s'agit de l'enregistrement de l'acte de prolongation ;
- l'acte de prolongation ;
- le nouveau tableau d'amortissement.

Enfin, en cas de décès du prêteur, le droit à la réduction d'impôt unique est transféré à ses ayants cause en proportion de la part qu'ils ont obtenue dans le prêt gagnant-gagnant. Ces ayants cause doivent aussi tenir à la disposition de l'administration une copie soit de l'acte de partage, soit d'une déclaration du notaire chargé du partage, soit d'une déclaration signée par tous les héritiers, dont apparaît clairement l'identité des ayants cause et la part du prêt qu'ils ont chacun obtenue.

Cadre XII : Versements anticipés relatifs à l'exercice d'imposition 2021

Outre la mention classique du montant total des paiements faits à titre de versements anticipés pour l'ex. d'imp. 2021 en l'occurrence (codes *570), ce cadre est complété comme suit dans la formule de déclaration relative à l'ex. d'imp. 2021 (nouveaux codes *583 et *584).

Si le contribuable a mentionné, en regard des codes précités, des versements anticipés qui sont

liés au troisième (paiements effectués du 11 juillet au 12 octobre 2020) ou au quatrième trimestre de 2020 (paiements effectués du 13 octobre au 21 décembre 2020), et que, en outre, il déclare des revenus au cadre XVI (rémunérations des dirigeants d'entreprise), au cadre XVII (bénéfices), au cadre XVIII (profits) ou encore au cadre XX (rémunérations des conjoints aidants et des cohabitants légaux aidants), alors il doit également répondre à la question de savoir si durant la période du 12 mars au 31 décembre 2020, il a :

- détenu une participation directe dans une société établie dans un État visé à l'article 307, § 1^{er}/2 du C.I.R. 1992 (un État n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande ou un État qui figure sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée), ou
- fait des paiements à des sociétés établies dans un État visé ci-dessus, pour un montant total d'au moins 100.000 EUR, pour lesquels il ne peut pas démontrer qu'il les a effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique ?

On y revient un peu plus loin, non sans avoir relevé d'emblée que les États qui, durant la période du 12 mars au 31 décembre 2020, n'ont pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande sont Anguilla, Barbade (à partir du 6 avril 2020), Botswana, Dominique (à partir du 11 décembre 2020), Ghana, Guatemala, Kazakhstan, Libéria (à partir du 6 avril 2020), Malte (à partir du 1^{er} septembre 2020), Panama, Seychelles (à partir du 6 avril 2020), Saint-Martin, Turquie, Trinité-et-Tobago et Vanuatu. Et que les États qui, durant la période du 12 mars au 31 décembre 2020, figuraient sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée sont Abu Dhabi, Ajman, Anguilla, Bahamas, Bahreïn, Bermudes, Iles Vierges britanniques, Iles Cayman, Dubaï, Fujairah, Guernesey, Jersey, Ile de Man, Iles Marshall, Fédération de Micronésie, Monaco, Monténégro, Nauru, Ouzbékistan, Palau, Iles Pitcairn, Ras al Khaïmah, Saint-Barthélemy, Charjah, Somalie, Turkménistan, Iles Turques-et-Caïcos, Umm al Qaiwain, Vanuatu et Wallis-et-Futuna.

Pour en revenir à la situation classique, on sait que conformément aux articles 157 et suivants du C.I.R. 1992, l'impôt dû (e.a.) par les contribuables personnes physiques résidentes percevant des revenus professionnels imposables globalement à titre de bénéfices ou de profits, et même de dirigeants d'entreprise (qui n'effectuent pas ou pas suffisamment de versements anticipés pour la partie de l'impôt sur leurs rémunérations qui excède, le cas échéant, le Pr.P. qui a été retenu) ou encore de conjoint aidant d'un contribuable qui perçoit des revenus professionnels d'une activité exercée en qualité d'industriel, de commerçant, d'agriculteur ou de titulaire de profession libérale, charge, office ou autre occupation lucrative (indépendante), est majoré d'un pourcentage qui correspond globalement à 2,25 fois le taux de référence, soit le taux d'intérêt de la facilité de prêt marginal de la Banque Centrale européenne (BCE) au 1^{er} janvier de l'année précédant celle dont le millésime désigne l'ex. d'imp. (art. 161 du C.I.R. 1992), donc au 1^{er} janvier de la période imposable ! Le C.I.R. 1992 précise encore que ce taux de référence est arrondi à l'unité inférieure.

À partir du 1^{er} janvier 2017, ce taux de référence ne peut pas être inférieur à 1 % (loi-programme du 3 août 2016, *M.B.*, 16 août 2016).

Du fait de ce taux plancher de 1 %, le pourcentage de la majoration ne peut jamais être inférieur à 2,25% (depuis l'ex. d'imp. 2018).

La détermination d'un taux d'intérêt de base minimum (de 1 %) est également applicable à la

‘bonification’ dont bénéficie le contribuable lorsqu’il paie volontairement l’impôt de manière anticipée (alors qu’il ne doit pas ‘obligatoirement’ le faire) puisque cette ‘bonification’ est calculée à partir d’un taux de base identique à celui du régime des VA ‘obligatoires’ (art. 177 du C.I.R. 1992).

Pour l’ex. d’imp. 2021 (comme pour les trois ex. d’imp. précédents), le taux global de la majoration qui s’applique dans le cadre des versements anticipés ‘obligatoires’ est fixé à 2,25 % à l’I.P.P. (la bonification moyenne étant de 1,125 %).

Pour l’ex. d’imp. 2021, les VA permettent par conséquent d’éviter la majoration (on parle aussi d’intérêts créditeurs), à hauteur de 3,00 %, 2,50 %, 2,00 %, ou 1,50 % selon qu’ils s’effectuent respectivement au premier, au deuxième, au troisième ou au quatrième trimestre. Dans le régime du ‘volontariat fiscal’ donnant droit à une bonification, ces pourcentages sont réduits de moitié. Ils s’élèvent donc respectivement à 1,50 %, 1,25 %, 1,00 % et 0,75 % pour l’ex. d’imp. 2021.

Cela étant, depuis l’ex. d’imp. 2018, aucune majoration d’impôt n’est due (art. 163 du C.I.R. 1992) lorsqu’elle est inférieure à 0,5 % de l’impôt qui sert de base à son calcul ou 50 EUR (à indexer). Pour l’ex. d’imp. 2021, le montant minimum de la majoration en cas d’absence ou d’insuffisance de VA (de 50 EUR avant indexation) s’élève à 80 EUR (inchangé).

L’Avis au *M.B.* du 9 avril 2019 a mentionné par ailleurs une modification en ce qui concerne la base de calcul de la majoration : à partir de l’ex. d’imp. 2020, elle est égale à 102 % (au lieu de 103 % pour l’année 2018) de l’impôt total dû sur les revenus donnant lieu à majoration, diminué des précomptes et autres éléments imputables afférents à ces mêmes revenus).

À noter que le SPF Finances ne publie plus depuis au *Moniteur* d’Avis concernant les VA. Elle procède quant à l’information utile les concernant par le biais d’une ‘brochure électronique’ composée de 12 FAQ’s.

Dans la déclaration à l’I.P.P. relative à l’ex. d’imp. 2021, c’est le montant total des VA pour l’ex. d’imp. 2021 qui doit être mentionné aux codes *570, même si ces versements sont repris sur différents extraits de compte. Le contribuable est invité à conserver soigneusement le ou les extraits en question qui lui ont été délivrés, pour le cas où le service de taxation les lui réclamerait.

Les versements anticipés effectués par des conjoints ou cohabitants légaux qui souscrivent une déclaration commune, doivent être mentionnés dans la colonne du conjoint ou cohabitant légal au nom duquel les versements anticipés ont été effectués et l’extrait de compte a été établi.

Revenons alors à l’ajout inhabituel concernant les VA faits à certaines périodes de l’année 2020.

La loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du covid-19 (*M.B.*, 11 juin 2020) a tenu compte du fait que les contribuables (soumis au régime des versements anticipés obligatoires) pouvaient être confrontés à des problèmes de liquidités à la suite de la crise du coronavirus, avec pour conséquence qu’ils n’avaient pas

nécessairement suffisamment de ressources pour effectuer les versements anticipés des premier et deuxième trimestres de 2020. Pour cette raison, le législateur a tempéré la 'majoration d'impôt' qui résulte normalement de l'absence de versements anticipés, en augmentant les taux des intérêts créditeurs liés aux versements anticipés des troisième et quatrième trimestres de 2020. En d'autres termes, cette augmentation des intérêts créditeurs doit limiter la majoration d'impôt pour absence ou insuffisance de VA pour le premier ou le deuxième trimestre, si des VA liés au troisième ou au quatrième trimestre de 2020 ont été effectués.

Certains contribuables n'ont toutefois pas droit à la mesure, à savoir ceux qui, durant la période du 12 mars 2020 au 31 décembre 2020, ont détenu une participation directe dans une société établie dans un paradis fiscal ou ont fait des paiements à des sociétés établies dans un paradis fiscal pour un montant total d'au moins 100.000 EUR (à moins qu'il puisse être démontré qu'ils ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique).

Autant d'éléments qui expliquent pourquoi les indépendants qui ont fait des VA pour les troisième ou quatrième trimestres de 2020, doivent indiquer s'ils relèvent ou non de l'une des interdictions précitées.

Pour 2020, les avantages liés aux VA par trimestre sont les suivants : VA 1 (10.04) : 3 % (1 % x 3) ; VA 2 (10.07) : 2,5 % (1 % x 2,5) ; VA 3 (10.10) : 2 % (1 % x 2) et VA 4 (20.12) : 1,5 % (1 % x 1,5).

En pratique, la mesure d'aide visé ci-dessus consiste, pour les indépendants personnes physiques, en ce que l'avantage passe de 2 % à 2,25 % pour les VA effectués au troisième trimestre, et de 1,5 % à 1,75 % pour les VA effectués au quatrième trimestre.

A noter que cet assouplissement est sans effet sur le calcul de la bonification dans le régime des VA volontaires.

Pour info, les VA du mois d'avril 2020 se sont élevés à 2,34 milliards d'euros contre 3,77 milliards d'euros en avril 2019 (question parlementaire n° 465 de Mme Depoorter du 22 juillet 2020, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2019-2020, DOC 55 027, p. 123).

Quant à la jurisprudence sur le thème des VA, nous renverrons à la *L.F.B.* 2020/361, pp. 100 et 101 que nous compléterons par le jugement suivant.

Le requérant a été cohabitant légal aidant salarié, du 20 décembre 2012 au 19 novembre 2015, d'un exploitant de friterie.

Dans sa déclaration relative à l'ex. d'imp. 2016, il a indiqué sa rémunération au code 1450. Sa situation a été régularisée conformément à sa déclaration. Il a toutefois introduit une réclamation contre celle-ci, invoquant que les VA mentionnés par son cohabitant légal ont été payés via un compte bancaire en indivision avec son partenaire et qu'il fallait donc les imputer à chacun séparément.

Sa réclamation a été rejetée. Comme cette décision directoriale est suffisamment motivée, il n'est pas question, selon le tribunal, d'une violation du principe de bonne administration et/ou d'une violation du droit à un procès honnête. L'intéressé ne rapporte pas la preuve que les VA ont été payés avec la mention de son numéro de registre national ou de son numéro

d'identification. Le fait qu'ils aient été effectués via un compte commun est sans pertinence. Il n'est pas non plus pertinent que le crédit conclu pour payer ces VA ait été remboursé via ce compte commun. Par conséquent les VA ont été imputés à bon droit chez son cohabitant légal et pas chez lui (Civ. Bruges, 6 mai 2019, rôle n° : 18/644/A, *taxwin*).

Cadre XIII : Comptes et assurances-vie individuelles à l'étranger, constructions juridiques et prêts à des petites sociétés débutantes

1. Le cadre de la déclaration

Comme son titre le laisse supposer, ce cadre de la déclaration comporte quatre rubriques distinctes, pour autant de situations contenant une obligation déclarative qu'il a l'ambition d'appréhender. Il s'agit :

- A. des comptes à l'étranger (art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, a), du C.I.R. 1992) ;
- B. des assurances-vie individuelles à l'étranger (art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, b), du C.I.R. 1992) ;
- C. des constructions juridiques (art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, c), du C.I.R. 1992) ;
- D. des prêts à des petites sociétés débutantes (art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, d), du C.I.R. 1992).

On observe immédiatement que ce cadre XIII ne fait plus mention de la rubrique E relative aux 'comptes-titres'. Cette rubrique se rapportait à l'obligation de déclaration (inscrite à l'art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, e), du C.I.R. 1992) concernait la taxe sur les comptes-titres mais a été annulée par la Cour constitutionnelle (arrêt n° 138/2019 du 17 octobre 2019, *M.B.*, 5 novembre 2019), tout en maintenant les effets des dispositions annulées pour la taxe qui est due pour les périodes de référence se terminant avant le 30 septembre 2019 ou à cette date. Ce régime n'a donc plus aucun intérêt pour la déclaration de l'ex. d'imp. 2021. La nouvelle version de la taxe sur les comptes-titres (cf. la loi du 17 février 2021 portant introduction d'une taxe annuelle sur les comptes-titres, *M.B.*, 25 février 2021), telle qu'elle est d'application depuis le 26 février 2021 entraînera un retour de cette rubrique dans la déclaration relative à l'ex. d'imp. 2022.

On peut également observer que dans le titre de ce cadre, les entreprises débutantes sont devenues des 'sociétés débutantes' (à partir de l'ex. d'imp. 2017) et la 4^e situation évoquée ci-dessus s'intitule depuis « Prêts à des petites sociétés débutantes ». C'est donc exactement l'inverse que ce qui se produit au cadre X, rubrique II, G. où les 'sociétés débutantes' sont devenues des 'entreprises débutantes'.

On peut observer que l'article 21, alinéa 1^{er}, 13^o, a), du C.I.R. 1992 parle d'emprunteur qui est une petite société (au sens de l'art. 1.24, §§ 1^{er} à 6, du CSA), mais d'entreprises qui débutent au point f) et c'est aussi l'expression 'entreprises qui débutent' qui est utilisé à la sous-section *IIsepties* qui contient l'article unique 145²⁶ du C.I.R. 1992 qui lui utilise 55 fois le mot 'société'. Pas trop cohérent tout cela.

Outre une adaptation classique de millésime aux 4 rubriques (A, B, C et D), aucune modification visible n'apparaît dans ce cadre XIII par rapport l'ex d'imp. précédent.

Aucune modification légale n'a été apportée pour l'ex. d'imp. 2021 concernant les quatre obligations déclaratives qui subsistent à l'I.P.P.

Concernant les constructions juridiques, rappelons que la taxe 'Caïman' (ou 'taxe de

transparence’) ne vise pas les ‘constructions juridiques du type 2’ (soit les personnes morales faiblement imposées, plus précisément définies comme étant celles qui ne sont pas soumises à un impôt sur les revenus ou sont soumises à un impôt sur les revenus qui s’élève à moins de 15 % du revenu imposable) qui sont établies sur le territoire de l’Espace économique européen (EEE), sauf si la forme juridique est mentionnée explicitement sur une liste limitative fixée par arrêté royal.

Ces formes juridiques spécifiques sont présumées - sauf preuve contraire - être faiblement taxées et tombent donc sous l’application de la taxe Caïman (c’est la liste non EEE).

La liste fait l’objet de publications régulières au JOUE, dont la dernière en date du 26 février 2021. La liste existante a une nouvelle fois été remplacée par une nouvelle liste qui est entrée en vigueur le même jour et reprise au JO C 66/40 du 26 février 2021. La Barbade n’y figure plus, mais la Dominique y fait son retour (alors qu’elle en était sortie le 20 juin 2019).

Prêts à des petites sociétés débutantes

La raison de cette obligation de déclaration est la suivante.

Les intérêts exonérés (plus exactement mis ‘hors champ’) ne doivent pas être déclarés. Mais, par analogie avec les intérêts des dépôts d’épargne réglementés, il existe une obligation de déclaration des intérêts sur lesquels aucun Pr.M. n’a été retenu et qui se rapportent à la tranche de prêt qui dépasse le montant limite de 15.630 EUR pour l’ex. d’imp. 2021 (plafond gelé au même montant que pour l’ex. d’imp. 2020) (art. 313, al. 1^{er}, 6^o, du C.I.R. 1992, qui renvoie à l’art. 21, al. 1^{er}, 13^o, du C.I.R. 1992).

Si plusieurs prêts pris distinctement restent sous le montant limite précité de 15.630 EUR, les emprunteurs de ces crédits (qui ont uniquement connaissance de leur propre situation) ne retiennent aucun Pr.M. sur le montant des intérêts qu’ils paient. Mais il peut se faire que globalement, la limite en question soit dépassée dans le chef du prêteur. Dans ce cas, on a vu qu’il doit déclarer lui-même les intérêts afférents à la partie du prêt qui dépassent les 15.630 EUR qui ne peuvent pas bénéficier de l’exonération. Ces intérêts doivent être déclarés en regard des codes *444 du cadre VII.

Pour doter l’administration d’un moyen de contrôle à ce sujet, l’article 307, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, d), du C.I.R. 1992 instaure une obligation de mentionner le nombre de prêts visés à l’article 21, alinéa 1^{er}, 13^o, du même Code que le contribuable assujetti à l’I.P.P. a conclu à titre de prêteur.

L’article 307, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 reprend, sous ses différentes subdivisions, les (5 pour l’ex. d’imp. 2020, réduite à 4 pour l’ex. d’imp. 2021) obligations déclaratives qui font l’objet du présent cadre XIII de la déclaration. Sa formulation résulte de la loi-programme du 25 décembre 2017 (*M.B.*, 29 décembre 2017), en vigueur le 1^{er} janvier 2018. Cette réécriture visant à rédiger le texte sous une forme plus lisible (Ch. Repr., sess. 201-2018, DOC 54 2746/001, p. 40) ne modifie en rien le champ d’application de l’obligation de déclaration prévue (jusqu’alors) par l’article 307, § 1^{er}, alinéas 4, 9 et 10, du C.I.R. 1992 (le 10^o correspondait à ce nombre de prêts à des petites sociétés débutantes).

On ne perdra pas de vue qu’outre cette obligation déclarative, le prêteur doit être en mesure de

présenter, à la demande de l'administration, toutes les pièces relatives aux prêts dont il s'agit (art. 315, al. 2, 4°, du C.I.R. 1992).

Comptes-titres

La taxe sur les comptes-titres et donc l'obligation déclarative concernant de tels comptes n'est donc plus de mise pour l'ex. d'imp. 2021 qui ne contient donc plus de rubrique à ce propos. Une telle taxe a toutefois été réintroduite depuis (loi du 17 février 2021 portant introduction d'une taxe annuelle sur les comptes-titres, *M.B.*, 25 février 2021). Cette loi est entrée en vigueur le jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*, à l'exception des deux articles comportant des mesures anti-abus, qui produisent leurs effets, exclusivement quant à la taxe annuelle sur les comptes-titres, le 30 octobre 2020.

Cadre XV : Revenus divers

Les revenus divers constituent une catégorie distincte de revenus imposables à l'I.P.P. (en plus des autres catégories constituées des revenus immobiliers, des revenus de capitaux et biens mobiliers et des revenus professionnels).

Cette distinction faite par le législateur en 4 catégories de revenus (à l'I.P.P.) a donné naissance à la théorie de la contrainte (ou théorie des sources). Cette théorie implique que les revenus ne peuvent être imposés que dans la catégorie dont ils relèvent. Outre leur qualification de revenus professionnels (sur la base de l'art. 37 du C.I.R. 1992), les revenus des biens mobiliers et immobiliers ne peuvent être imposés que comme revenus mobiliers et immobiliers et non comme revenus divers, sauf si la loi le prévoit expressément. Cette théorie a déjà été confirmée à maintes reprises par la jurisprudence de la Cour de Cassation (voir e.a. Cass. 14 décembre 2007, *MonKey.be*). Ainsi, par exemple, les revenus générés par la location de biens immobiliers ne peuvent être qualifiés que de deux manières différentes : comme revenus immobiliers ou comme revenus professionnels, mais jamais comme revenus divers (Cass., 4 octobre 2013).

Pas de changement dans le cadre de la déclaration.

Depuis l'ex. d'imp. 2005 et suite à la loi de réforme de l'I.P.P. du 10 août 2001 (*M.B.*, 20 septembre 2001), les revenus divers sont imposés dans le chef du conjoint ou du cohabitant légal qui est propriétaire ou titulaire de ces revenus (art. 127, 2° et 3°, du C.I.R. 1992).

Les revenus divers à caractère mobilier visés à la rubrique A du cadre XV, recueillis par des conjoints ou cohabitants légaux imposés ensemble doivent être déclarés comme suit :

- les revenus qui, sur la base du droit patrimonial, font partie du patrimoine propre d'un des conjoints ou cohabitants légaux, doivent être déclarés en totalité au nom de ce conjoint ou cohabitant légal ;
- tous les autres revenus doivent être déclarés pour moitié par chacun des conjoints ou cohabitants légaux.

En ce qui concerne les 'autres' revenus divers (les 8 subdivisions de la rubrique B du cadre XV), dans le cas d'une imposition commune, les revenus divers mentionnés sur la déclaration sont attribués à un des conjoints ou sont répartis entre les deux conjoints (ou cohabitants légaux) sur la base des principes suivants :

- les revenus de l'économie collaborative et les revenus complémentaires non-taxés sont déclarés et taxés dans le chef du contribuable qui a recueilli ces revenus, pour autant qu'ils ne soient pas exonérés ;
- les bénéfices ou profits fortuits ou occasionnels sont déclarés et imposés dans le chef du contribuable qui a recueilli les bénéfices ou les profits en question ;
- les prix et les subsides (à des savants, des écrivains ou des artistes) sont déclarés et imposés dans le chef du contribuable qui a obtenu les prix et les subsides ;
- les indemnités provenant de l'exploitation d'une découverte qui sont attribuées à des chercheurs sont déclarées et imposées dans le chef du contribuable qui a obtenu les indemnités ;
- les plus-values réalisées sur des biens qui font partie du patrimoine propre d'un conjoint font également partie du patrimoine propre de ce conjoint, et ce quel que soit le régime matrimonial adopté (des plus-values ne sont pas des revenus). Elles doivent dès lors être déclarées en totalité par ce conjoint.

Comme pour les autres catégories de revenus, doivent être déclarés tant les revenus d'origine belge que les revenus d'origine étrangère.

Revenus divers à caractère mobilier dont la déclaration est obligatoire

Il existe 5 catégories de revenus divers à caractère mobilier dont la déclaration est obligatoire. Ce sont :

- les revenus de la sous-location ou cession de bail d'immeubles meublés ou non ;
- la concession du droit d'apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires ;
- les lots d'emprunts d'origine étrangère, non encaissés en Belgique ;
- les montants perçus en raison de la location de droits de chasse, de pêche ou de tenderie ;
- les indemnités pour coupon manquant ou pour lot manquant.

Pas de changement.

Autres revenus divers

L'intitulé de la rubrique B.1. a été complété, à partir de l'ex. d'imp. 2019, par les services occasionnels entre citoyens et les indemnités pour le travail associatif. Le régime a été annulé pour cause d'inconstitutionnalité mais ses effets maintenus pour l'année 2020 et donc pour l'ex. d'imp. 2021.

Bénéfices ou profits de prestations, opérations, spéculations ou services fortuits ou occasionnels

Les bénéfices ou profits occasionnels, c'est-à-dire pratiquement tous les bénéfices et profits réalisés en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle (si ce n'est pas le cas, ils sont imposables à titre de revenus professionnels) et ne résultant pas de la gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers (dans le cas contraire, ils sont normalement non imposables), sont imposables à l'I.P.P., comme revenus divers.

Constituent par conséquent des revenus divers, tous les bénéfices et profits, quelle que soit leur qualification, qui réunissent les deux conditions suivantes :

- être réalisés en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ;
- ne pas résulter de la gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers (étant entendu que les plus-values réalisées, même dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, sur des immeubles non bâtis ou bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels portant sur ces immeubles, et les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de participations importantes, sont éventuellement imposables).

Pour l'ex. d'imp. 2021, rien ne change véritablement quant au fond. Est maintenue pour cet ex. d'imp. encore, l'obligation de mentionner en rubrique B. 2. les bénéfices ou profits de prestations, opérations, spéculations ou services fortuits ou occasionnels, en dehors, non plus seulement de l'économie collaborative, mais aussi en dehors de services occasionnels entre citoyens et en dehors d'indemnités pour le travail associatif.

Il reste entendu que les revenus des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en immeubles, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ne doivent pas être déclarés.

Prix, subsides, rentes ou pensions attribués à des savants, des écrivains ou des artistes

Sont visés les prix, subsides, rentes ou pensions qui sont attribués par des pouvoirs publics ou des organismes publics sans but lucratif (la nationalité de ces organismes n'a aucune importance) à des savants, des écrivains et des artistes et à l'exclusion des sommes payées ou attribuées au titre de rémunérations pour services rendus (ces sommes constituent des revenus professionnels).

Pas de changement si ce n'est l'indexation.

Les prix, subsides, etc., sont imposables à concurrence du montant effectivement payé ou attribué au bénéficiaire, diminué éventuellement de l'abattement dont il est question plus avant et majoré, le cas échéant, du Pr.P. dû à la source sur ces revenus.

Quant aux rentes et pensions, elles ne bénéficient d'aucun abattement.

À la rubrique B.3., pour les prix imposables, seule est ainsi à mentionner (en regard des codes *203) la quotité qui excède 4.140 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (4.080 EUR pour l'ex. d'imp. précédent). Le précompte professionnel éventuellement retenu se renseigne aux codes *204.

Il en est de même pour les subsides pendant les deux premières années de paiement. Cette exonération s'applique pour chaque conjoint ou chaque cohabitant légal séparément.

Montant imposable des plus-values réalisées sur actions ou parts, en dehors de la gestion normale d'un patrimoine privé

La taxation des plus-values sur actions ou parts qui ont été réalisées en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle et en dehors de la gestion normale d'un patrimoine privé, à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, est réglée par l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret, du C.I.R. 1992.

Une telle opération ne peut conduire à une perte ; l'article 97 du C.I.R. 1992 prévoit que (seuls) les revenus visés à l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du même Code s'entendent de leur montant net (c'est-à-dire de leur montant brut diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver ces revenus).

L'article 102 du C.I.R. 1992 dispose que les plus-values visées à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, du même Code s'entendent de la différence entre le prix reçu, en espèces, en titres ou sous toute autre forme, en rémunération des actions ou parts cédées et le prix auquel le contribuable ou son auteur a acquis, à titre onéreux, lesdites actions ou parts, ce prix étant éventuellement réévalué conformément à l'article 2, § 1^{er}, 7^o, du C.I.R. 1992.

On rappelle qu'il est possible de déduire de la jurisprudence les (9) critères mentionnés ci-dessous, dont aucun pris isolément ne peut suffire, mais qui combinés à deux ou plusieurs, peuvent alors conduire ensemble à la conclusion qu'une opération relève ou non d'une gestion normale d'un patrimoine privé :

1. l'existence ou l'absence de motifs économiques (on y revient) ;
2. le caractère complexe ou ingénieux de l'opération ;
3. l'(les) opération(s) implique(nt) des sociétés récemment constituées (qu'il s'agisse de la société d'exploitation ou de la holding) ;
4. l'importance de la plus-value ;
5. le mode de financement et les éventuelles cautions ;
6. la capacité de financement de la société acquéreuse ;
7. la distribution de dividendes entre le moment de l'acquisition des actions des sociétés concernées par l'opération et le moment de l'opération projetée ;
8. l'(les) opération(s) doit(vent) être appréhendée(s) dans sa (leur) globalité, qu'il soit fait usage ou non de sociétés qui sont contrôlées par le demandeur, ou qu'il soit fait recours ou non à des spécialistes. Il est question plus particulièrement d'analyser la façon dont est géré le patrimoine privé ;
9. l'estimation des parts.

Cadre XVI : Rémunérations des dirigeants d'entreprise

Le cadre de la déclaration

Deux changements sont à signaler au départ d'une simple comparaison par rapport au cadre correspondant de l'ex. d'imp. 2020.

On peut ainsi relever l'introduction, comme au cadre IV, d'une nouvelle rubrique 6 « Rémunérations pour heures supplémentaires volontaires prestées du 1.4 au 30.6.2020 inclus chez des employeurs des secteurs critiques et/ou du 1.10 au 31.12.2020 inclus chez des employeurs des secteurs cruciaux dans la lutte contre la pandémie de COVID-19, qui entrent en ligne de compte pour l'exonération ». Avec indication, d'une part, des rémunérations en question (nouveaux codes *403) et d'autre part, du nombre d'heures supplémentaires payées en 2020 (nouveaux codes *404).

Notons qu'il ne peut s'agir ici que d'un travailleur salarié qui est également dirigeant au sein de la même société : les rémunérations de dirigeants d'entreprises perçues à l'occasion d'une activité en tant que dirigeant d'entreprise indépendant n'entrent pas en considération pour

l'exonération dont il s'agit (voir plus loin).

On peut également observer une formulation différente de la rubrique 18 (relative aux rémunérations de dirigeants d'entreprises d'origine étrangère), qui indique désormais qu'il s'agit de revenus exonérés à l'I.P.P. qui *peuvent* entrer en considération pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus.

Ce cadre XVI de la déclaration de l'ex. d'imp. 2021 est inchangé pour le surplus.

De manière générale, il n'y a que les indications figurant sur une fiche 281.20 qui doivent être reprises (si elles sont exactes) dans ce cadre XVI du document préparatoire de la déclaration. S'il s'agit d'une fiche d'un autre modèle, un autre cadre est (normalement) concerné.

Les fiches 281.20 s'adressent à toute personne physique qui exerce, au sein de la société, soit un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues (dirigeants d'entreprise de la 1^{ère} catégorie ou dirigeants d'entreprise mandatés), soit une fonction dirigeante de gestion journalière d'ordre commercial, technique ou financier en dehors d'un contrat de travail (dirigeants d'entreprise de la 2^e catégorie), tels que visés, selon cette distinction, à l'article 32 du C.I.R. 1992.

Contribuables visés et principe d'attraction

Pas de changement.

Il existe deux catégories de dirigeants d'entreprise. Un dirigeant d'entreprise est une personne physique qui :

- soit, exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou une fonction analogue (dirigeant d'entreprise mandaté) (dirigeants de la 1^{ère} catégorie),
- soit, exerce au sein de la société une activité ou une fonction dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, technique ou financier, en dehors d'un contrat de travail (dirigeants de la 2^e catégorie) (art. 32, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992).

En résumé, les personnes non administrateurs, gérants, etc., statutaires relèvent :

- de la 1^{ère} catégorie de dirigeants si leurs fonctions dépassent la gestion journalière ;
- de la 2^e catégorie de dirigeants si leurs fonctions se limitent à la gestion journalière et sont exercées en dehors d'un contrat de travail ;
- des travailleurs (salariés ou appointés) si leurs fonctions se limitent à la gestion journalière et sont exercées dans les liens d'un contrat de travail.

Rémunérations exonérées des dirigeants d'entreprise

Comme pour les salariés, appointés, etc. du cadre IV, certaines rémunérations des dirigeants d'entreprise sont également exonérées, mais il y a des différences.

• Intervention dans l'achat d'un PC

On sait que l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 17^o, du C.I.R. 1992 prévoit une exonération partielle de l'intervention de l'employeur dans le prix payé pour l'achat à l'état neuf d'un PC, etc., et pour autant que les rémunérations brutes imposables du travailleur n'excèdent pas

21.600 EUR (avant indexation), soit 35.760 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (35.250 EUR pour l'ex. d'imp. précédent).

Dans l'Exposé des Motifs de la loi du 6 mai 2009 portant des dispositions diverses, il est précisé que par « travailleur », on entend tous les salariés, ouvriers, employés et fonctionnaires, qui sont engagés sous contrat de travail ou comme statutaire (Ch. Repr., DOC 52 1786/001, p. 31). Il doit par conséquent s'agir de travailleurs au sens de l'article 30, 1^o, du C.I.R. 1992.

Les dirigeants d'entreprise sont donc exclus de ce régime d'exonération, alors qu'ils bénéficient aussi de l'exonération partielle des indemnités de dédit conformément à l'article 38, § 1^{er}, 1^{er} alinéa, 27^o, du C.I.R. 1992 (circ. n^o Ci.RH.242/614.625 du 13 mars 2012) (voir plus loin).

Il convient d'être attentif au fait qu'un mandat comme administrateur, gérant, liquidateur n'est plus considéré comme étant 'non rémunéré' si le mandataire bénéficie d'ATN qui se rapportent à l'exercice de son mandat (par exemple, suite à la mise à disposition gratuite d'un véhicule de la société). Certains auteurs défendent l'idée que la loi vise uniquement, en cas de mandat gratuit, les rémunérations qui proviendraient de la requalification de loyers (voir exceptions au principe d'attraction, ci-avant et également, loyers requalifiés, plus loin).

- **Remboursement de dépenses propres à la société**

En la matière, pas de doute, le régime d'exonération du remboursement des dépenses incombant à l'employeur s'applique de manière identique aux sommes qui sont versées à un dirigeant d'entreprise en remboursement de frais propres à sa société. Ces sommes bénéficient de la même présomption de non imposabilité que les sommes de l'espèce versées à un salarié, appointé, à moins que l'administration n'en rapporte la preuve contraire (on renvoie au commentaire fait à ce sujet au cadre IV de la déclaration).

- **Avantages sociaux**

Le régime d'exonération des avantages sociaux s'applique aussi de manière identique aux dirigeants d'entreprise qu'aux salariés.

L'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o, du C.I.R. 1992 concerne en effet les personnes qui perçoivent ou ont perçu des rémunérations visées à l'article 30, 1^o (salariés) et 2^o (dirigeants).

Sont ainsi visés les avantages qui sont obtenus par les dirigeants d'entreprise et par leurs ayants cause et qui consistent soit en :

- avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires ;
- avantages, qui bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération ;
- menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle.

- **Indemnités forfaitaires pour déplacements domicile-lieu de travail**

Le régime d'exonération des indemnités 'domicile-lieu de travail' en vélo (mais pas dans le cas d'un autre moyen de transport) est également applicable aux dirigeants d'entreprise.

L'indemnité kilométrique allouée pour les déplacements avec ce moyen de transport entre le domicile et le lieu de travail est exemptée d'impôt à concurrence d'un montant maximum de 0,24 EUR par kilomètre (pour l'ex. d'imp. 2021). Cette exonération est aussi accordée si le contribuable prouve ses frais professionnels réels ou si le contribuable obtient de sa société la mise à disposition d'un cycle, d'un cycle motorisé, ou d'un *speed pedelec* et pour lequel il bénéficie aussi d'une indemnité kilométrique.

- **Chèques-repas**

À partir du 1^{er} janvier 2007, les chèques-repas qui sont délivrés à des dirigeants d'entreprise indépendants sont considérés par l'administration comme des avantages immunisés, aux mêmes conditions que celles qui valent pour les chèques-repas des travailleurs salariés.

Il faut toutefois que le régime existe pour les travailleurs de l'entreprise. Ainsi, l'octroi de chèques-repas à des dirigeants d'entreprise indépendants est fonction de l'octroi de chèques-repas aux travailleurs salariés de l'entreprise et le montant maximum des jours prestés qui est pris en compte pour l'octroi des chèques-repas ne peut dépasser le nombre de jours maximum qui peut être presté par un travailleur salarié occupé à plein temps.

Si une personne physique est dirigeant d'entreprise de plusieurs sociétés, elle a seulement droit à un chèque-repas par jour ouvrable, avec un maximum de 220 chèques par an, si elle souhaite que cet octroi puisse être considéré comme un avantage social exonéré.

- **Cotisations et paiements des frais médicaux**

Depuis l'ex. d'imp. 2005 également, et pour les engagements individuels conclus à partir du 1^{er} janvier 2004, sont également exonérées d'impôt, conformément à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 20°, du C.I.R. 1992, les cotisations ou les primes d'engagements individuels ou collectifs (= assurances) payés par (l'employeur ou) l'entreprise à l'avantage (du travailleur ou) du dirigeant d'entreprise et les liquidations de ces engagements, pour autant que ces engagements n'indemnisent pas une perte de revenus et pour autant que conformément à l'article 38, § 2, du C.I.R. 1992, les engagements collectifs ou individuels en question :

- ✓ ont exclusivement pour but de rembourser des frais médicaux relatifs à l'hospitalisation, à la journée d'hospitalisation, aux soins d'affections graves et les soins palliatifs à domicile du travailleur ou du dirigeant d'entreprise et le cas échéant de tous les membres de la famille vivant sous le même toit (assurance hospitalisation) ;
- ✓ ont exclusivement pour but de rembourser les frais spécifiques provoqués par l'indépendance du travailleur ou du dirigeant d'entreprise (assurance dépendance) ;
- ✓ prévoient exclusivement le versement d'une rente dans le cas où le travailleur ou le dirigeant d'entreprise est la victime d'une affection grave ;
- ✓ distribuent d'autres avantages sur la base d'autres assurances de personnes à condition que l'engagement :
 - ne prévoit que des versements pendant le contrat de travail (du travailleur ou) du dirigeant d'entreprise (des périodes de suspensions de contrat de travail sont

- également prises en considération) ;
- puisse être considéré comme un complément d'avantage attribué dans le cadre de la législation en matière de sécurité sociale.

Pour l'application de l'article § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 20^o, du C.I.R. 1992, les termes suivants ont le sens défini ci-après :

- hospitalisation : tout séjour médicalement nécessaire d'au moins une nuit dans une institution légalement considérée comme une institution hospitalière ;
- journée d'hospitalisation : le séjour médicalement nécessaire sans nuitée dans une institution légalement considérée comme une institution hospitalière ;
- affections graves : les affections reconnues comme telles par le ministre qui a les Affaires sociales dans ses attributions ;
- soins palliatifs à domicile : le traitement au domicile des patients en phase terminale orienté vers les besoins physiques et psychiques du patient et contribuant au maintien d'une certaine qualité de vie ;
- dépendance : le besoin médicalement établi d'aide pour accomplir les activités ordinaires et instrumentales de la vie quotidienne.

Pour les dirigeants d'entreprise qui ne sont pas rémunérés régulièrement ou qui ne sont pas rémunérés au moins une fois par mois et pour les travailleurs, la cotisation d'un engagement individuel n'est exonérée que s'il existe également un engagement collectif dans l'entreprise.

- **Exonération temporaire pour heures supplémentaires COVID-19**

Comme annoncé plus avant, une nouvelle rubrique 6 a été insérée dans le document préparatoire à la déclaration de l'ex. d'imp. 2021. Nous y revenons plus loin (pour suivre l'ordre des différentes rubriques).

Rémunérations

La rubrique 1 s'intitule désormais sobrement « Rémunérations » (puisque'il n'est plus nécessaire de préciser que ce sont celles autres que pour préavis presté).

Les codes *400 sont destinés à la déclaration des rémunérations de dirigeants d'entreprise (art. 30, 2^o, du C.I.R. 1992), qu'il s'agisse de rémunérations 'ordinaires' ou de tantièmes.

Les rémunérations doivent également comprendre les impôts, cotisations sociales, charges personnelles, etc., que le débiteur des revenus (la société) a supportés à la place du dirigeant d'entreprise.

La déclaration envisage la situation où ces rémunérations figurent sur une ou plusieurs fiches 281.20 (ce qui est généralement le cas), mais aussi de revenus imposables pour lesquels le dirigeant d'entreprise n'a reçu aucune fiche. L'absence de fiche n'est évidemment pas une raison pour rendre des revenus imposables non imposables.

Cela étant, nous distinguerons pour notre part ci-après les rémunérations 'ordinaires', les tantièmes et les avantages de toute nature (le point 5, ci-après), étant entendu que les uns comme les autres constituent des rémunérations de dirigeant d'entreprise qui se mentionnent ensemble en regard des codes *400.

Rémunérations ‘ordinaires’ consistant en ‘Avantages de toute nature’

Il n'existe pas de rubrique spécifiquement destinée à la déclaration des ATN recueillis par un dirigeant d'entreprise. Ils se renseignent sous les codes *400 avec les rémunérations ‘ordinaires’, comme indiqué plus avant.

Il est indispensable de rappeler qu'en application de l'article 32 du C.I.R. 1992, le caractère imposable ne requiert pas uniquement que le contribuable soit qualifié de dirigeant d'entreprise, mais également que l'avantage que le fisc veut taxer ait été obtenu en raison du fait que le contribuable est dirigeant d'entreprise. Il est donc admis qu'un avantage de toute nature peut uniquement être taxé en tant que rémunération de dirigeant d'entreprise si l'administration démontre que l'avantage a été payé et obtenu en raison et à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle (art. 31, al. 2, 2°, du C.I.R. 1992). En d'autres termes, l'avantage doit être une compensation de l'activité professionnelle exercée.

Cela étant, conformément à l'article 36, alinéa 2, du C.I.R. 1992, le Roi peut (entendez l'administration) peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire pour certains avantages. C'est ce qu'il fait notamment pour les avantages suivants (applicables aux dirigeants d'entreprise).

- **Compte-courant débiteur**

Comme déjà indiqué plus avant au commentaire du cadre IV, l'A.R. du 24 février 2021 (*M.B.*, 1^{er} mars 2021) a fixé à 10,20 % (contre 8,78 % l'année précédente) le taux applicable pour déterminer le montant de l'avantage de toute nature taxable octroyé en 2020, qui résulte de prêts non hypothécaires sans terme (essentiellement crédits de caisse et comptes courants - débiteurs - des dirigeants d'entreprise).

C'est en cette matière que la Cour d'appel d'Anvers a accepté » que l'on puisse s'écarter de ces taux.

- **Chauffage et électricité**

Le gouvernement a revalorisé, à partir de l'ex. d'imp. 2013, les règles d'évaluation forfaitaire prévues pour les ATN résultant de la disposition gratuite d'immeubles et de la fourniture gratuite de chauffage et d'électricité (cf. l'A.R. du 23 février 2012, *M.B.*, 28 février 2012).

Depuis les montants de base de 1.245 EUR et de 620 EUR sont indexés conformément à l'article 178, § 3, 2° et § 7, du C.I.R. 1992.

Pour le personnel de direction et les dirigeants d'entreprise, pour l'ex. d'imp. 2021 (avantages octroyés à partir du 1^{er} janvier 2020), la valeur fiscale de l'avantage en question est fixée comme suit (art. 18, § 3, point 4 de l'A.R. du C.I.R. 1992) :

- pour le chauffage : de 2.060 EUR par an (2.030 EUR pour l'ex. d'imp. précédent) ;
- pour l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage : 1.030 EUR par an (1.010 EUR pour l'ex. d'imp. précédent).

- **Disposition gratuite de domestiques, jardiniers, chauffeurs, etc.**

Conformément à l'article 18, § 3, point 5, de l'A.R. du C.I.R. 1992, en cas d'occupation à temps plein de domestiques, ouvriers domestiques, personnel de maison, jardiniers, chauffeurs, femmes de ménage, servantes, etc., l'ATN annuel est évalué à 5.950 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (inchangé car non indexé, depuis son introduction par l'A.R. du 13 juillet 2001, *M.B.*, 11 août 2001, en vigueur le 1^{er} janvier 2002) par ouvrier ou employé de maison mis gratuitement à disposition.

On dira plus volontiers « gens de maison » dans notre politiquement correct, car 'domestiques', franchement, est quand même connoté négativement.

- **Immeuble mis à disposition**

Comme indiqué plus avant, dans l'article 36, alinéa 2, du C.I.R. 1992, le législateur a donné au Roi le pouvoir d'établir les règles d'évaluation forfaitaire pour les ATN qui sont obtenus autrement qu'en espèce. Ces règles sont reprises dans l'article 18 de l'A.R. du C.I.R. 1992.

Par l'introduction de ces règles d'évaluation forfaitaire, le législateur avait l'intention de protéger les contribuables contre l'arbitraire de l'administration. Dans le même temps, le but des règles d'évaluation forfaitaire était également de traiter les contribuables de la même manière.

Comme déjà indiqué plus avant dans le commentaire du cadre IV de la déclaration, la mise à disposition d'un immeuble ou partie d'immeuble en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle (d'un travailleur ou) d'un dirigeant d'entreprise constitue un ATN imposable dans le chef du bénéficiaire de ladite mise à disposition. Conformément à l'article 18, § 2 et § 3, point 2 de l'A.R. du C.I.R. 1992, cet avantage, à défaut d'une réglementation sociale ou économique qui en détermine la valeur, est fixé de manière forfaitaire sur la base du RC de l'immeuble ou de la partie d'immeuble.

Depuis, l'A.R. du 7 décembre 2018 modifiant l'A.R. du C.I.R. 1992, en ce qui concerne les ATN résultant de la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles (*M.B.*, 27 décembre 2018) prévoit que pour calculer l'ATN résultant de la disposition gratuite d'un immeuble bâti, le montant de base qui est égal à 100/60^e du RC indexé doit toujours être multiplié par 2, que la mise à disposition ait lieu par une personne physique ou par une personne morale, et quel que soit le montant du RC de l'immeuble, sachant que l'avantage ainsi évalué doit (comme auparavant) être majoré de 2/3 s'il s'agit d'une habitation meublée (art. 18, § 3, 2, al. 4, de l'A.R. du C.I.R. 1992). Mais l'application généralisée du coefficient '2' vaut pour les avantages payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2019, et donc à partir de l'ex. d'imp. 2020 et par conséquent pour l'ex. d'imp. 2021 également.

- **ATN/voitures**

Si une entreprise met un véhicule de société à disposition d'un dirigeant d'entreprise, ce véhicule peut généralement être utilisé tant à des fins professionnelles qu'à des fins personnelles. On entend par des fins personnelles, tant l'usage privé au sens strict que l'utilisation pour le trajet du domicile au lieu du travail.

Un véhicule offre en effet diverses possibilités d'utilisation : à des fins privées, pour effectuer le trajet domicile - lieu de travail ou encore pour les déplacements professionnels.

L'avantage évalué forfaitairement qui se rapporte à l'usage personnel d'un véhicule de société constitue pour le dirigeant d'entreprise qui en bénéficie un ATN imposable, qui se calcule selon le mode forfaitaire décrit dans le commentaire du cadre IV plus avant, sauf s'il rembourse le montant de l'avantage à la société. Il n'y a en effet pas d'ATN imposable à prendre en compte si l'utilisateur paie à la société une indemnité qui est au moins égale à l'ATN évalué forfaitairement.

Si le véhicule mis à disposition n'est pas utilisé à des fins privées mais uniquement à des fins professionnelles, il n'y a pas d'ATN à prendre en considération non plus. La charge de la preuve d'une utilisation personnelle de la voiture de société incombe à l'administration (pour autant que le contribuable ait respecté sa part des règles de procédure et ne soit pas sanctionné par un renversement de la charge de la preuve pour n'y avoir pas satisfait).

Sauf cette exception, il n'appartient pas au contribuable de démontrer qu'il n'a pas utilisé sa voiture de société à des fins personnelles.

Depuis l'ex. d'imp. 2013 (cf. la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011 et la loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012 et l'A.R. du 23 février 2012, *M.B.*, 28 février 2012), quand une société loue un véhicule et qu'elle le met ensuite à la disposition de son dirigeant d'entreprise, l'ATN résultant de l'usage personnel doit (également) être calculé en appliquant un pourcentage-CO₂ à 6/7 de la valeur catalogue du véhicule mis gratuitement à disposition (application de l'art. 36, § 2, du C.I.R. 1992) (on renvoie au commentaire du cadre IV).

Rappelons que la détermination forfaitaire de l'ATN suivant cette formule de calcul s'applique pour les véhicules visés à l'article 65 du C.I.R. 1992, à savoir les voitures, voitures mixtes, minibus et camionnettes assimilées à des voitures Ni les 'véritables' camionnettes, ni les motocyclettes ne tombent sous le régime forfaitaire. L'ATN qui leur correspond doit être déterminé sur la base de la valeur réelle de l'avantage.

- **ATN/PC, tablette, mobiles, etc.**

Comme indiqué dans le commentaire du cadre IV, le 'législateur' fiscal (en réalité l'administration) est intervenu pour fixer forfaitairement (art. 18, § 3, point 10, de l'A.R. du C.I.R. 1992) l'avantage qui résulte de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition. L'avantage est fixé à :

- 72 EUR par an pour un PC, fixe ou portable, mis gratuitement à disposition ;
- 36 EUR par an pour une tablette ou un téléphone mobile, mis gratuitement à disposition ;
- 60 EUR par an pour la connexion internet, mise gratuitement à disposition, qu'elle soit fixe ou mobile, et sans considération du nombre d'appareils pouvant utiliser cette connexion ;
- 48 EUR par an pour un abonnement de téléphonie fixe ou mobile, mis gratuitement à disposition.

Revenus locatifs à considérer comme rémunérations

Aucun changement n'est intervenu pour l'ex. d'imp. 2021 concernant la quotité du loyer et des avantages locatifs à considérer comme rémunérations si ce n'est le coefficient de revalorisation à prendre en considération.

Rappelons brièvement les principes applicables.

Le loyer et les avantages locatifs recueillis par un dirigeant d'entreprise, à l'occasion de la location à sa société, d'un bien immobilier bâti sis en Belgique sont considérés comme des revenus professionnels du dirigeant d'entreprise dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé dudit bien immobilier.

Si le loyer et les avantages locatifs sont payés ou attribués régulièrement et au moins une fois par mois, il convient de mentionner la quotité du loyer et des avantages locatifs à considérer comme rémunération en regard des codes *401.

Rappelons que les contribuables concernés sont notamment toutes personnes physiques qui exercent, au sein de la société un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues (dirigeants d'entreprise de la 1^{ère} catégorie) ; sont notamment visés les administrateurs d'associations ou organismes qui ont une personnalité juridique et qui sont soumis à l'impôt des sociétés. Sont également concernés les administrateurs rémunérés ou non d'ASBL même assujetties à l'impôt des personnes morales lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations répétées à caractère lucratif.

Ne sont pas visés par la requalification, ni les dirigeants d'entreprise de la 2^e catégorie, ni les commissaires-réviseurs, ni les administrateurs rémunérés ou non d'ASBL assujetties à l'IPM qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations répétées de caractère lucratif.

Ainsi, la requalification ne peut s'appliquer que dans le chef d'un conjoint propriétaire (ou d'un cohabitant légal propriétaire). Si un conjoint donne un bien dont il est entièrement propriétaire en location à la société dans laquelle l'autre conjoint est dirigeant d'entreprise, la requalification ne s'applique pas. La requalification n'est donc possible que dans le chef d'un conjoint qui est en même temps propriétaire et dirigeant d'entreprise de la société locatrice.

Lorsque le bien immobilier est la propriété des deux conjoints, la situation de chaque conjoint doit être appréciée individuellement. En général, il convient donc de juger pour chacun d'eux, dans quelle mesure les conditions de taxation des revenus de la location à titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise sont remplies, compte tenu de leur fonction dans la société et de la part qui résulte de leur régime matrimonial dans la propriété du bien immobilier.

Si l'immeuble fait partie du patrimoine commun des époux, la requalification s'applique, tant en ce qui concerne le RC que le loyer, comme si chacun d'eux est propriétaire à 50 %.

Concernant les biens immobiliers cette fois, sont seuls visés les biens immobiliers (i) bâtis, (ii) sis en Belgique, (iii) dont le droit d'usage est cédé en vertu d'un contrat de location et (iv) appartenant en propre au dirigeant d'entreprise en sa qualité de propriétaire, possesseur, usufruitier, emphytéote ou superficiaire.

Ne sont pas visés (i) les loyers de biens immobiliers qui ont la nature de biens immobiliers non bâtis, (ii) dont le droit d'usage est cédé, notamment les contrats de sous-location, les contrats de cession de l'usufruit et les conventions d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, et (iii) qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du propriétaire.

Concernant les exceptions ci-dessus des conventions d'emphytéose, de superficie, etc., celles-ci ne s'appliquent que pour autant que les actes dressés reflètent la réalité (en d'autres mots ne sont pas simulés). Le ministre des Finances a toutefois indiqué que si la requalification en cas de sous-location, cession d'usufruit, etc. n'est en principe pas applicable, il n'est pas exclu que l'administration fasse appel sur ce plan à la disposition générale anti-abus de droit inscrite à l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 (dans sa version initiale à l'époque des réponses) pour procéder malgré tout à la requalification (l'ancienne mesure anti-abus générale prévo(ya)it que la qualification juridique donnée par les parties à un acte juridique n'est pas opposable à l'administration lorsque celle-ci constate - par présomptions ou autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment - que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que la qualification réponde bien à des besoins légitimes de caractère financier ou économique).

Autrement dit, lorsque l'agent taxateur constate que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt ou d'en réduire la charge, il est en droit de recourir à l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 et, à l'effet de rétablir une juste perception de l'impôt, de qualifier ces conventions de conventions de location pure et simple, à moins que les parties ne prouvent que les qualifications qu'ils ont données répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

La jurisprudence confirme cette approche lorsqu'il apparaît clairement qu'une construction de location et de sous-location ou une construction basée sur un usufruit est simulée et qu'elle a été mise en place simplement et seulement pour échapper à la requalification.

En pratique, si le dirigeant d'entreprise donne des bâtiments en location à une société dans laquelle il exerce un mandat d'administrateur, de gérant ou de liquidateur ou une fonction analogue, il doit mentionner en regard des codes *401 la quotité du loyer et des avantages locatifs qui excède les 5/3 du RC de ces biens, multiplié par 4,60 pour l'ex. d'imp. 2021 (A.R. du 15 mars 2020, *M.B.*, 23 mars 2020).

Pour l'ex. d'imp. 2021, la requalification s'applique par conséquent dès que le revenu locatif excède 7,6667 fois le revenu cadastral (non indexé) ($4,60 \times 5/3$).

Avantages non récurrents liés aux résultats

Les dirigeants d'entreprise qui sont liés par un contrat de travail à la société qui les emploie, entrent en considération, comme les travailleurs salariés (cadre IV de la déclaration) pour l'attribution des avantages non-récurrents liés aux résultats exonérés d'impôt (que les flamands appellent aussi système du bonus).

Le régime applicable aux dirigeants d'entreprise étant similaire à celui des travailleurs, on renvoie également au commentaire du cadre IV, plus avant. Il n'y a toutefois pas de ligne

« arriérés » comme pour les travailleurs.

Le montant de l'avantage accordé est (normalement) mentionné sur la fiche 281.20 en regard du code 418, dans la mesure où il a été soumis à la cotisation spéciale de 33 % et pour autant qu'il atteigne au maximum 2.968 EUR (voir ci-après). Si le bonus accordé dépasse le plafond de 2.968 EUR, la partie qui dépasse doit être mentionnée par l'employeur sur la fiche 281.20 en regard de la rubrique 9.a (code 400).

En effet, ce type d'avantages est exonéré à concurrence de 2.968 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 (2.972 EUR pour l'ex. d'imp. précédent). Seul l'excédent éventuel par rapport à ce plafond est taxé.

Rémunérations pour heures supplémentaires COVID-19

La rubrique 6 du document préparatoire est nouvelle à partir de l'ex. d'imp. 2021 et s'intitule exactement : « Rémunérations pour heures supplémentaires volontaires prestées du 1.4 au 30.6.2020 inclus chez des employeurs des secteurs critiques et/ou du 1.10 au 31.12.2020 inclus chez des employeurs des secteurs cruciaux dans la lutte contre la pandémie de COVID-19, qui entrent en ligne de compte pour l'exonération ». Elle se décompose en :

- rémunérations (codes *403), et
- nombre d'heures supplémentaires payées en 2020 (codes *404).

La fiche 281.10 de l'année de revenus 2020 (ex. d'imp. 2021) contient elle aussi un nouveau cadre 22 intitulé « Rémunérations qui entrent en ligne de compte pour l'exonération pour les heures supplémentaires volontaires prestées en raison de la pandémie du Covid-19 du 01.04 au 31.06.2020 inclus auprès d'employeurs appartenant aux secteurs critiques et/ou du 01.10 au 31.12.2020 inclus auprès d'employeurs appartenant aux secteurs cruciaux ».

En pratique, se mentionne en regard du code *403 les rémunérations pour les heures supplémentaires volontaires que le dirigeant d'entreprise a prestées durant les périodes mentionnées ci-avant et chez les employeurs appartenant aux secteurs mentionnés ci-avant également. En regard du code *404, se mentionne le nombre d'heures supplémentaires prestées pour ces rémunérations.

Cotisations sociales personnelles non retenues

Peuvent être mentionnées en rubrique 9 (codes *405) les cotisations sociales personnelles qui n'ont pas été retenues sur les rémunérations du dirigeant d'entreprise mais qui ont été payées par lui en 2020 en exécution de la législation sociale.

Les intérêts de retard dus pour paiement tardif de ces cotisations sont assimilés aux cotisations sociales.

Peut également être mentionné le montant des cotisations réellement versé à la mutuelle en 2020 en tant que dirigeant d'entreprise dans le cadre de la responsabilité financière des sociétés mutualistes (*a priori*, personne n'est concerné en 2020).

On rappelle que les cotisations d'assurance libre ou complémentaire versées à une société mutualiste en vue de pouvoir bénéficier de certains services spécifiques (notamment le

transport des malades, les cures en plein air, l'intervention pour aide familiale, etc.) ne peuvent toutefois pas être mentionnées ici, pas plus que les cotisations ou primes payées à une société mutualiste ou à un organisme d'assurances, pour des assurances dites « hospitalisation » (ces cotisations ne peuvent d'ailleurs pas non plus être mentionnées à la rubrique 10 du cadre XVI, parmi les « autres frais professionnels »).

Frais professionnels forfaitaires

Les dirigeants d'entreprise 'bénéficient' d'un forfait de frais professionnels et disposent de la possibilité de prouver des frais réels supérieurs à celui-ci. Ce forfait est fixé par l'article 51, alinéa 2, 2°, du C.I.R. 1992 à 3 % du mont brut des rémunérations.

Pour l'ex. d'imp. 2021, le pourcentage est de 3 %, avec un maximum de 2.580 EUR en raison de l'indexation (2.540 EUR pour l'ex. d'imp. précédent) (relevons d'ores et déjà qu'il s'élèvera à 2.590 EUR pour l'ex. d'imp. 2022).

Ce forfait légal de 3 % se calcule sur le total des revenus mentionnés aux rubriques 1 (rémunérations ordinaires) ; 2 (loyers requalifiés) ; 3 (pécule de vacances anticipé) ; 4 (indemnités de dédit et de reclassement) ; 5 (avantages non récurrents liés aux résultats) ; 6 (travailleur occasionnel horeca) et 7 (prime du fonds d'impulsion), diminué du montant mentionné à la rubrique 8 (cotisations sociales personnelles non retenues).

Frais professionnels réels

De même que les autres catégories de contribuables qui recueillent des revenus professionnels, les dirigeants d'entreprise sont en droit de déduire leurs frais professionnels réels.

En la matière, les quatre conditions essentielles imposées par l'article 49 du C.I.R. 1992 auxquelles les frais professionnels doivent répondre pour pouvoir être portés en déduction des revenus imposables, s'appliquent bien entendu également aux dirigeants d'entreprise.

Particularités applicables aux dirigeants d'entreprise

On relève deux particularités légales en matière de frais professionnels réels des dirigeants d'entreprise qui leur sont exclusivement réservées. Il s'agit de la déduction de certains intérêts de certaines dettes et de la déduction de pertes de leur société qu'ils prennent eux-mêmes en charge. Les cautionnements constituent également un sujet particulier les concernant, mais cette question ne repose pas sur une base légale spécifique. Passons ces trois éventualités en revue.

• Intérêts de certaines dettes

L'article 53, 18°, du C.I.R. 1992 prévoit en termes généraux que les intérêts des dettes contractées en vue de l'acquisition d'actions ou parts représentatives du capital d'une société ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels.

L'article 52, 11°, du C.I.R. 1992 prévoit une exception à cette règle et doit, de ce fait, être interprétée de façon restrictive.

Conformément audit article 52, 11°, du C.I.R. 1992, les dirigeants d'entreprise - qu'ils soient de la 1^{ère} ou de la 2^e catégorie- peuvent déduire, à titre de frais professionnels, les intérêts de certaines dettes, à savoir les intérêts effectivement payés de dettes contractées auprès de tiers en vue de l'acquisition d'actions ou parts représentatives d'une fraction du capital de la société qui les rémunère (en fait une société résidente dont ils perçoivent périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable).

- **Prise en charge de pertes de la société**

En vertu de l'article 53, 15°, du C.I.R. 1992, les dirigeants d'entreprise, pas plus que les autres contribuables, ne peuvent normalement pas déduire à titre de frais professionnels les pertes de 'leur' société qu'ils prennent en charge, à moins qu'ils ne rapportent la preuve que les trois conditions suivantes sont remplies simultanément :

- la prise en charge des pertes de la société doit avoir été effectuée en vue de sauvegarder des revenus professionnels que les contribuables concernés retirent périodiquement de la société ;
- cette prise en charge doit être réalisée par un paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme d'argent ;
- la société en cause doit avoir affecté la somme ainsi payée à l'apurement de ses pertes professionnelles.

Cette possibilité de déduction est unique aux dirigeants d'entreprise. Ainsi, par exemple, si un travailleur salarié prend en charge de la même manière une perte de sa société-employeur, elle n'est en principe pas déductible, à défaut de disposition spécifique analogue (on peut toutefois se demander si dans ce cas, la déduction ne pourrait quand même pas être admise sur la base des dispositions générales relatives à la déduction des frais professionnels prévues aux articles 49 et suivants du C.I.R. 1992).

En matière de preuve, il incombe bien entendu au dirigeant d'entreprise intéressé de fournir, à l'appui de sa déclaration fiscale, la preuve que toutes les conditions visées ci-avant sont remplies, notamment en ce qui concerne :

- la réalité du paiement d'une somme d'argent, à titre définitif et sans condition, au profit de la société ;
- la preuve de l'affectation de la somme ainsi reçue par la société à l'apurement de ses pertes professionnelles.

Le caractère définitif du paiement peut notamment ressortir d'un document, daté et signé, adressé à sa société par le contribuable intéressé et mentionnant :

- le montant du paiement effectué ;
- son caractère irrévocable et l'absence de toute condition ;
- l'affectation qui doit lui être donnée.

Il est souhaitable également qu'une copie de la décision de l'AG soit produite, faisant ressortir :

- soit que les pertes sociales sont mises à charge des dirigeants d'entreprise ;
- soit que la prise en charge des pertes sociales par les dirigeants d'entreprise est approuvée.

L'apurement des pertes sociales peut, quant à elle, être établie sur la base du bilan et du compte de résultats de la société en cause.

- **Autres frais réels des dirigeants d'entreprise**

En dehors des frais réels consistant en intérêts de dettes et en pertes de la société pour lesquels il existe donc deux dispositions spécifiques dans le C.I.R. 1992 examinées ci-avant, la qualité de dirigeant d'entreprise peut conduire encore, notamment, aux situations particulières suivantes en matière de frais professionnels.

- Pertes en raison d'une caution personnelle

En règle générale, la garantie personnelle donnée volontairement par un dirigeant d'entreprise contre les risques d'une opération conclue à son intervention par cette société ne constitue pas précisément un acte d'administration et la perte qui dérive éventuellement de cette caution personnelle n'est pas admise comme frais professionnels.

De même, lorsqu'il appert qu'un dirigeant d'entreprise, agissant dans son intérêt personnel et dans le but de sauvegarder sa participation prépondérante dans le capital de 'sa' société, a donné sa caution, non pour acquérir ou conserver ses revenus professionnels, mais pour sauvegarder son patrimoine privé, la perte qu'il subit à concurrence de sa caution ensuite de la carence de la société ne revêt pas un caractère professionnel.

L'administration consent cependant, dans des cas spéciaux nettement déterminés, à s'en tenir à la réalité des faits et à admettre le caractère professionnel d'une caution donnée par un administrateur au profit de sa société, notamment lorsqu'il résulte des circonstances que ledit administrateur s'est laissé inspirer par un souci d'intérêt général, en faveur de cette société, en vue d'éviter, par exemple, le brusque effondrement de celle-ci.

En pareil cas, on peut, en effet, considérer que l'intéressé a agi non pas tant en sa qualité d'actionnaire ou de créancier, mais bien plutôt en sa qualité de dirigeant de l'entreprise, pour s'acquitter d'une obligation morale impérieuse.

La perte d'une caution qu'un administrateur a dû fournir ensuite d'une faute commise par lui dans la gestion de la société (art. 2.56 du CSA ; anc. art. 527 et 528 du C.Soc.) peut également être considérée comme ayant un caractère professionnel dans le chef de l'intéressé (Com.I.R. 1992, n° 53/242).

Si le paiement intervient après la faillite de la société, l'administration considère qu'il ne revêt aucun caractère professionnel. La jurisprudence est du même avis (Cass., 14 juin 2002, confirmant Liège, 28 janvier 2000).

- Rémunérations payées par le dirigeant

La rémunération versée par un dirigeant d'entreprise à un membre non-cohabitant de sa famille constitue des frais professionnels déductibles dans son chef (et pas dans celui de la société), étant toutefois évident qu'elles doivent présenter un rapport nécessaire avec l'acquisition ou la conservation des rémunérations que ledit dirigeant retire de son activité

professionnelle personnelle dans la société.

Il a été jugé qu'il résulte de la lecture combinée de l'article 52, 4° et de l'article 49, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 que les rémunérations versées aux membres de la famille ne sont déductibles au titre des charges professionnelles du dirigeant que si elles sont inhérentes à ses activités de dirigeant au sein de l'entreprise et non à l'activité sociale de celle-ci. À cette fin, il faut vérifier si les activités des membres de la famille profitent au dirigeant ou à l'entreprise (Cass., 7 avril 2016 ; Cass., 21 septembre 2017 ; Cass., 29 janvier 2021). L'article 52, 4°, du C.I.R. 1992 ne porte pas atteinte à la condition générale de l'article 49 du C.I.R. 1992 selon laquelle les frais doivent avoir été engagés ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables (Gand, 18 février 2020).

Le cas échéant, c'est donc aussi le dirigeant d'entreprise lui-même qui est le redevable du Pr.P. sur ces rémunérations au sens de l'article 270 du C.I.R. 1992 et qui doit justifier les rémunérations par la production des fiches et relevé(s) récapitulatif(s) visés à l'article 57 du même Code.

- Frais de formation des dirigeants

La demande vise à savoir si les frais d'études et les frais y relatifs dans le chef de la SCRL peuvent être considérés à titre de frais professionnels déductibles conformément aux dispositions prévues par l'article 49 du C.I.R. 1992, sans que, en application de l'article 32, alinéa 2, 2°, du C.I.R. 1992, la prise en charge de ces frais par la société dans le chef du bénéficiaire de la formation, le gérant, constitue un ATN.

Il a été décidé que les frais pour la formation (droits d'inscription, frais de séjour et frais de voyage et de transport) dans le chef de la SCRL constituent des frais professionnels déductibles conformément aux dispositions prévues par l'article 49 du C.I.R. 1992 et le fait de suivre la formation en application de l'article 32, alinéa 2, 2°, du C.I.R. 1992 n'entraîne pas la naissance d'un quelconque ATN dans le chef du dirigeant d'entreprise (décision anticipée 2020.0839 du 19 mai 2020, ©SPF Finances, 26-06-2020, www.fisconetplus.be).

Retenues pour pensions complémentaires

Ces retenues sont de trois sortes et se déclarent à l'une des trois subdivisions de la rubrique 12 du cadre XVI.

Conformément à l'article 145¹, 1°, du C.I.R. 1992, il est accordé une réduction d'impôt calculée sur les dépenses suivantes qui ont été effectivement payées pendant la période imposable (1°) à titre de cotisations et primes personnelles visées à l'article 34, § 1^{er}, 2°, alinéa 1^{er}, a à c/1, du même Code, payées (à l'intervention de l'employeur par voie de retenue sur les rémunérations du travailleur, ou) à l'intervention de l'entreprise par voie de retenue sur les rémunérations du dirigeant d'entreprise qui n'est pas dans les liens d'un contrat de travail.

L'article 145³ du C.I.R. 1992 stipule quant à lui que les cotisations et primes personnelles visées à l'article 145¹, 1°, du même Code, sont prises en considération pour la réduction à condition qu'elles soient versées à titre définitif à une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle établie dans un État membre de

l'EEE et que les prestations en cas de retraite tant légales qu'extra-légales, exprimées en rentes annuelles, ne dépassent pas 80 % de la dernière rémunération brute annuelle normale et tiennent compte d'une durée normale d'activité professionnelle. Une indexation des rentes est permise. La limite de 80 % s'apprécie conformément à l'article 59, § 4, du C.I.R. 1992.

Lorsque les cotisations et primes personnelles visées à l'article 145¹, 1^o, du C.I.R. 1992, ont trait à la continuation à titre individuel d'un engagement de pension visée à l'article 33 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, les versements effectués ne peuvent pas dépasser 1.500 EUR par an (montant à indexer). Ce montant annuel est réduit *au prorata* des jours d'affiliation, au cours de la même année, à un régime de pension visé dans la loi précitée.

Enfin, et c'est l'ajout introduit par la loi du 6 décembre 2018 instaurant une pension libre complémentaire pour les travailleurs salariés et portant des dispositions diverses en matière de pensions complémentaires (*M.B.*, 27 décembre 2018), applicable à partir de l'ex. d'imp. 2020, lorsque les cotisations et primes personnelles visées à l'article 145¹, 1^o, du C.I.R. 1992 ont trait à une pension libre complémentaire pour les travailleurs salariés (PLCS), telle que visée par le titre 2 de la loi du 6 décembre 2018 précitée, les contributions annuelles ne peuvent pas dépasser la différence positive entre le montant fixé conformément à l'article 3, § 2, alinéa 2, a, et § 3 de ladite loi, avec un minimum de 980 EUR (montant à indexer), et le montant fixé conformément à l'article 3, § 2, alinéa 2, b, de la même loi.

En exécution du cadre légal rappelé ci-dessus, on distingue donc trois types de retenues possibles pour pensions complémentaires dans la déclaration à l'I.P.P. à partir de de l'ex. d'imp. 2020 et donc également dans celle relative à l'ex. d'imp. 2021 :

- les cotisations et primes « normales » (codes *408, rubrique 12, a) du cadre XVI de la déclaration), soit les cotisations personnelles d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès, soit les cotisations et primes personnelles en vue de la constitution d'une pension complémentaire visée à l'article 33 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, payées à l'intervention de l'entreprise par voie de retenue sur les rémunérations du dirigeant ;
- les cotisations et primes personnelles, également payées à l'intervention de l'entreprise par voie de retenue sur les rémunérations du dirigeant, qui ont trait à la continuation à titre individuel d'un engagement de pension visée à l'article 33 de la loi du 28 avril 2003 précitée (codes *412, rubrique 12, b du cadre XVI de la déclaration) : ces cotisations et primes ne peuvent pas dépasser 2.480 EUR pour l'année de revenus 2020, ex. d'imp. 2021 (2.450 EUR pour l'année précédente) (art. 145³, al. 3, du C.I.R. 1992) ;
- (à partir de l'ex. d'imp. 2020) les cotisations et primes pour une pension libre complémentaire pour les travailleurs salariés, visée au titre 2 de la loi du 6 décembre 2018 instaurant une pension libre complémentaire pour les travailleurs salariés et portant des dispositions diverses en matière de pensions complémentaires (codes *421, rubrique 12, c du cadre XVI de la déclaration).

Revenus (et frais y afférents) d'origine étrangère

La rubrique 18 du cadre XVI a été reformulée depuis l'ex. d'imp. 2012. On y mentionne les revenus d'origine étrangère (et les frais y afférents), mentionnés aux rubriques 1 à 10, pour lesquels le contribuable estime pouvoir bénéficier d'une exonération d'impôt (en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition ou d'un autre traité ou accord international) ou d'une réduction d'impôt de moitié.

La formulation est toutefois légèrement différente à partir de l'ex. d'imp. 2021, qui indique désormais qu'il s'agit de revenus exonérés à l'I.P.P. qui *peuvent* entrer en considération pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus.

On renvoie au commentaire du cadre IV [rubrique Revenus d'origine étrangère (et frais y afférents)].

Cadre XVII : Bénéfices d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles

Le cadre de la déclaration

Le cadre XVII pour l'ex. d'imp. 2021 ne présente qu'une seule modification par rapport à l'ex. d'imp. 2020. Il s'agit de l'introduction d'une nouvelle distinction parmi les « Bénéfices antérieurement exonérés qui deviennent imposables (à l'exclusion des plus-values) » pour la mention du « montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été demandée pour l'exercice d'imposition 2020 » (nouveaux codes *635).

En effet, on se souvient que la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 11 juin 2020) a donné à ceux qui recueillent des bénéfices (et des profits) le droit de déduire de manière anticipée la perte (estimée) de l'ex. d'imp. 2021 sur l'ex. d'imp. 2020 (il convenait, en principe, d'introduire une demande pour le 15 septembre 2020). Le montant pour lequel la déduction anticipée a ainsi été demandée doit être repris l'année suivante (c'est-à-dire sur les revenus de 2020 - ex. d'imp. 2021), en l'ajoutant aux bénéfices (ou profits) de cette année. En vue de la déclaration de ce montant, un nouveau point a) a été ajouté à la rubrique des cadres XVII (bénéfices) [et XVIII (profits)] relatifs aux bénéfices [ou profits] antérieurement exonérés qui deviennent imposables. Il convient d'y mentionner le montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été demandée pour l'ex. d'imp. 2020. On y revient.

Bénéfice brut de l'exploitation proprement dite

- **Notion de bénéfice brut et comptabilité probante**

La notion de « bénéfice brut » n'est pas définie dans les textes légaux en matière de fiscalité. Il est généralement admis (en matière fiscale) que le bénéfice brut est égal au résultat des différentes opérations de l'entreprise, compte tenu des variations de stocks, mais avant déduction des dépenses et charges professionnelles.

Si le contribuable tient une comptabilité complète selon le principe de la comptabilité en partie double, le bénéfice brut peut être constaté par le biais du compte des résultats. Mais certains postes doivent être adaptés au niveau des produits (correction pour les recettes

imposables ou une augmentation d'éléments non comptabilisés mais imposables) et au niveau des charges (corrections pour les dépenses qui ont affecté le résultat mais qui ne sont pas admises en déduction sur le plan fiscal, le plus souvent pour des raisons budgétaires).

Si le contribuable tient une comptabilité simplifiée, il tiendra normalement trois journaux (journal financier, journal des achats et journal des ventes) et un livre d'inventaire. Le bénéfice brut peut alors être établi comme suit :

- soit avec correction de l'inventaire : produits des ventes hors TVA - achats hors TVA + ou - variation des stocks = bénéfice brut ;
- soit sans correction d'inventaire : produits des ventes hors TVA - achats hors TVA = bénéfice brut.

Il est important de savoir qu'il n'est pas nécessaire, pour qu'une comptabilité soit admise comme suffisante en matière d'impôts sur les revenus, qu'elle réponde à toutes les exigences de la législation sur la comptabilité, mais elle doit présenter les mêmes garanties d'exactitude qu'une comptabilité tenue suivant ces prescriptions (Cass., 10 mars 1964).

Toute comptabilité, tout système de comptes doivent être admis pour autant :

- que les livres et les documents produits constituent un ensemble cohérent permettant de déterminer avec précision les revenus imposables ;
- que toutes les écritures soient appuyées de pièces justificatives ;
- que les chiffres comptabilisés correspondent à la réalité.

Une comptabilité ne répond pas par elle-même aux conditions ci-dessus. Ce n'est que sa vérification qui peut en faire apparaître le caractère probant.

Ainsi, pour établir que les comptes du contribuable ne sont pas probants, l'administration peut donc :

- soit constater que les comptes présentent des lacunes telles qu'ils ne peuvent constituer un ensemble permettant de déterminer avec précision les revenus imposables ;
- soit constater l'absence de pièces justificatives ;
- soit constater l'impossibilité de vérifier l'exactitude des chiffres comptabilisés ;
- soit démontrer l'inexactitude des chiffres comptabilisés.

- **Absence de déclaration et imposition d'office**

En vertu de l'article 342, § 2, du C.I.R. 1992, l'administration dispose de la possibilité d'imposer sur un minimum forfaitaire de bénéfices les entreprises étrangères opérant en Belgique qui ne tiennent pas une comptabilité probante. L'article 182 de l'A.R. du C.I.R. 1992 fixe de façon forfaitaire et par secteur le minimum de bénéfices sur lesquels ces entreprises étrangères sont imposables en Belgique.

Afin de pouvoir poursuivre les entreprises belges (et les titulaires de profession libérales) qui n'introduisent pas de déclaration fiscale dans les délais, le législateur a étendu cette mesure en 2005 à toutes les entreprises (et donc également les entreprises belges) (personnes physiques et personnes morales) et aux titulaires d'une profession libérale qui n'ont pas introduit de déclaration fiscale à l'I.P.P. ou ont introduit leur déclaration en dehors des délais prévus par la loi (art. 342, § 3, du C.I.R. 1992, tel qu'introduit par la loi-programme du 11 juillet 2005, *M.B.*, 12 juillet 2005).

Pour les entreprises belges qui n'introduisent pas ou introduisent leur déclaration hors délai, ce sont les mêmes minima forfaitaires que ceux utilisés pour les entreprises étrangères qui s'appliquent (art. 182, § 1^{er}, de l'A.R. du C.I.R. 1992).

Le montant du bénéfice imposable minimum forfaitaire ne peut (depuis l'ex. d'imp. 2007) pas être inférieur à 19.000 EUR (art. 182, § 2, al. 1^{er}, de l'A.R. du C.I.R. 1992).

Le montant du minimum forfaitaire de bénéfice applicable aux entreprises a été porté, dans le cadre de la réforme de l'impôt des sociétés, à 34.000 EUR (à compter de l'ex. d'imp. 2019) et 40.000 EUR (à partir de l'ex. d'imp. 2021) (art. 342, § 4, du C.I.R. 1992). Ce montant est par ailleurs majoré en cas d'infractions répétées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 25 % minimum à 200 % maximum et les montants sont indexés. Ceci ne concerne toutefois pas les personnes physiques, uniquement les sociétés.

- **Notion fiscale du bénéfice brut**

La première rubrique du cadre XVII (codes *600) est destinée à la mention du 'bénéfice brut de l'exploitation proprement dite'. Il s'agit du résultat brut qui résulte directement de l'exercice de la profession exercée par l'exploitant, après déduction du prix d'achat des marchandises vendues et des matières premières, mais avant la déduction de ses frais professionnels déductibles. S'y mentionnent également les ATN obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle.

Les autres composantes du bénéfice comme le bénéfice antérieurement exonéré qui devient imposable, les résultats financiers, les plus-values, les bénéfices correspondant aux frais de réalisation de certains éléments de l'actif qui ont été déduits antérieurement et certaines indemnités, doivent être mentionnés aux rubriques 2 à 6 de ce même cadre XVII.

Certains avantages consistant en exonérations sociales ou culturelles visées à l'article 38 du C.I.R. 1992 ne constituent pas non plus des bénéfices imposables dans le chef des contribuables qui recueillent des bénéfices.

Concernant les avantages sociaux, une réserve doit toutefois être formulée. Ceux-ci sont définis par la loi comme étant des avantages minimales que l'employeur accorde aux membres de son personnel dans un but social évident, afin d'améliorer les rapports entre les membres du personnel et de renforcer les liens des membres du personnel avec l'entreprise. Il est ainsi considéré, par exemple, que la distribution gratuite d'eau, de soupe, de café, de thé, bière ou de boissons rafraîchissantes pendant les heures de travail constitue un avantage social non imposable dans le chef du travailleur. Idem pour la distribution gratuite de fruits comme en-cas pour la consommation immédiate pendant les heures de travail ou encore pour la fourniture de noix, de pépins, de graines, de fruits secs et de mélanges de ceux-ci comme 'en-cas' pendant les heures de travail.

Bien que le fait de boire de l'eau ou manger des fruits, frais ou secs, régulièrement est bon pour la santé des travailleurs, mais également pour celle des indépendants, lorsqu'un indépendant occasionne des frais pour se procurer à lui-même de telles denrées alimentaires, les frais liés à ces avantages ne sont pas exonérés à titre d'avantages sociaux. Les aliments ou les boissons visés ci-avant qu'un indépendant achète pour lui-même sont des dépenses ayant

un caractère personnel qui ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels.

Cela étant, comme annoncé plus avant, les articles 24, 25 et 26 du C.I.R. 1992 visent à préciser la notion de 'bénéfices' taxables à l'I.P.P. S'y est récemment inséré un article 25/1 du C.I.R. 1992 (cf. la loi du 23 juin 2020, *M.B.*, 1^{er} juillet 2020, en vigueur le 11 juillet 2020). Revenons en les précisant sur ces 4 articles 'constitutifs' de bénéfices imposables à l'I.P.P.

L'article 24 du C.I.R. 1992 précise essentiellement que les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent :

- 1°. de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci ;
- 2°. de tout accroissement de la valeur des éléments d'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 ;
- 3°. de toute plus-value, même non exprimée ou non réalisée sur des immobilisations financières et des autres titres en portefeuille qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, dans la mesure où leur valeur s'est accrue et à la fin de la période imposable n'excède pas leur valeur d'investissement ou de revient ;
- 4°. de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt.

Les éléments de l'actif visés ci-dessus comprennent tous les avoirs quelconques, en ce compris les stocks et commandes en cours d'exécution.

Relevons que l'article 24 du C.I.R. 1992 a été complété par un alinéa 3 par la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations (*M.B.*, 10 mai 2019), en vigueur le 1^{er} mai 2019, mais ceci ne concerne que les sociétés.

En ce qui concerne les plus-values sur des véhicules visés à l'article 66 du C.I.R. 1992, à partir de l'ex. d'imp. 2021, le dispositif ne change pas mais la référence à l'I.Soc. est 'rapatriée' dans la partie I.P.P. pour servir de base aux frais déductibles et à la détermination de la plus-value (sur véhicules soumis à limitation de déduction de frais).

Ainsi, concernant les plus-values, l'article 24, alinéa 4, du C.I.R. 1992 prévoit que « les plus-values sur des véhicules visés à l'article 66 ne sont prises en considération qu'à concurrence d'un taux égal au rapport exprimé en pourcent entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente, pour chaque période imposable limité à 100 %, et la somme des amortissements comptables pour les périodes imposables correspondantes », ledit article 66 étant en vigueur le 1^{er} janvier 2020 et applicable à partir de l'ex. d'imp. 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020.

Cela étant, on observe que la notion de bénéfice est en réalité très large. Tous les bénéfices qui proviennent directement ou indirectement, de manière licite ou illicite, d'une activité commerciale doivent être déclarés.

L'article 25 du C.I.R. 1992 vise quant à lui à compléter ce qui précède en indiquant que les bénéfiques comprennent également :

- 1°. la rémunération que l'entrepreneur s'attribue pour son travail personnel ;
- 2°. les avantages de toute nature que l'entrepreneur obtient en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle ;
- 3°. les profits des spéculations de l'entrepreneur ;
- 4°. les sommes affectées au remboursement total ou partiel de capitaux empruntés, à l'extension de l'entreprise ou à l'accroissement de la valeur des éléments de l'actif ;
- 5°. les réserves, fonds de prévision ou provisions quelconques, le résultat reporté à nouveau et toutes sommes auxquelles une affectation analogue est donnée ;
- 6°. les indemnités de toute nature que l'entrepreneur obtient en cours d'exploitation :
 - a. en compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices de l'entreprise (voir ci-après) ;
 - b. en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices.

Il a été complété par un 7°, libellé comme suit : « pour l'exercice d'imposition 2021 : un montant égal à l'exonération postulée pour l'exercice d'imposition 2020 conformément à l'article 67*sexies* » du C.I.R. 1992. Nous y revenons plus loin.

L'article 26 du C.I.R. 1992 aborde une catégorie de bénéfices tout à fait remarquable, les 'avantages anormaux ou bénévoles'. Il s'agit de 'bénéfices' que l'indépendant / commerçant aurait dû réaliser, mais qu'il n'a pas faits (de sorte qu'ils ne sont pas déclarés spontanément par les intéressés) en raison du fait qu'il ne s'est pas comporté de manière 'normale' sur un plan économique. En l'occurrence, on taxe donc des bénéfices qui n'ont pas été réalisés mais qui auraient dû l'être selon l'administration ! Comme arme de destruction massive (fiscale), on invente difficilement mieux.

Pour qu'il puisse être question d'un avantage anormal ou bénévole, l'administration doit prouver l'existence matérielle d'un avantage et son caractère anormal ou bénévole. La charge de la preuve repose donc sur le fisc.

Sans entrer ici dans trop de détails, ce dispositif étant en réalité surtout appliqué à l'impôt des sociétés (problématique des prix de transfert), signalons qu'en règle générale, on considère les avantages anormaux ou bénévoles comme étant, dans le chef du bénéficiaire, un enrichissement sans contrepartie d'une prestation.

La jurisprudence admet qu'est 'anormal' ce qui est contraire à l'ordre habituel des choses, aux règles ou aux usages établis, ce qui est en contradiction avec les pratiques du commerce et qu'est 'bénévole' l'avantage qui est alloué en dehors de l'exécution d'une obligation ou sans contrepartie adéquate ou réelle. Les avantages bénévoles constituent, en fait, une catégorie particulière d'avantages anormaux.

Le principe consiste à ajouter les avantages anormaux ou bénévoles au bénéfice imposable de la personne qui les accorde, sauf si ces avantages entrent en ligne de compte pour la détermination des revenus imposables du bénéficiaire. La personne qui a accordé un avantage pourtant anormal ne peut être taxée sur celui-ci s'il est accordé à un résident belge qui peut être taxé sur ce même avantage. En revanche, un tel avantage doit être ajouté aux bénéfices de la personne qui les accorde si le bénéficiaire est un contribuable étranger établi dans un paradis fiscal ou dans un pays où il bénéficie d'un régime fiscal plus avantageux.

Relevons encore que l'article 26 du C.I.R. 1992 est applicable sans préjudice de l'application éventuelle, dans le chef du bénéficiaire de l'avantage, des dispositions des articles 79 (s'il est une personne physique) et 207, alinéa 2 (s'il est une société) du C.I.R. 1992.

Cela signifie que :

- pour une personne physique, aucune déduction au titre de pertes professionnelles ne peut être opérée sur la partie des bénéfices ou profits 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 une société, aucune déduction ne peut être effectuée par la société bénéficiaire sur les avantages dont il s'agit même si, dans le chef de la société attributrice, cet avantage n'a pas été taxé.

Toutefois, les pertes professionnelles (pour les personnes physiques et pour les sociétés) et la déduction pour investissement (pour les sociétés) qui, en raison de l'interdiction de la déduction partielle sur les avantages anormaux ou bénévoles, ne peuvent être déduites des bénéfices de la période imposable, peuvent en principe être reportées de manière illimitée sur les bénéfices des périodes imposables suivantes en application respectivement des articles 72 et 206 et du C.I.R. 1992.

Cela étant, on observe encore qu'il n'est pas possible dans la déclaration de renseigner le bénéfice net. Les éléments constitutifs du bénéfice (rubriques 1 à 6 du cadre XVII) forment le bénéfice brut. Le bénéfice professionnel net est égal au bénéfice professionnel brut diminué des frais professionnels fiscalement admissibles. Le résultat net peut ainsi être négatif ; le contribuable a dans ce cas subi une perte.

Enfin, **l'article 25/1 du C.I.R. 1992** (et son homologue l'art. 27/1 du C.I.R. 1992 pour les profits), inséré par la loi du 23 juin 2020 (*M.B.*, 1^{er} juillet 2020), en vigueur le 11 juillet 2020, dispose que « Lorsque le montant des bénéfices pour la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2021 comprend le revenu visé à l'article 25, 7^o, du C.I.R. 1992 (voir plus avant et au point 6 plus loin) et que le montant des bénéfices après déduction des frais professionnels est positif, l'impôt total pour cette période imposable est augmenté du montant obtenu en appliquant le taux déterminé conformément à l'alinéa 3 à la base déterminée conformément à l'alinéa 2.

L'augmentation est calculée sur le montant des bénéfices après déduction des frais professionnels, diminué de 10 % de la différence positive entre le revenu visé à l'article 25, 7^o, et le montant des bénéfices après déduction des frais professionnels. Le montant ainsi déterminé ne peut excéder le revenu visé à l'article 25, 7^o.

Le taux visé à l'alinéa 1^{er} est égal à 9 %, multiplié par une fraction dont le numérateur est égal au montant positif visé à l'alinéa 1^{er}, et le dénominateur est égal au revenu visé à l'article 25, 7^o, diminué du montant positif visé à l'alinéa 1^{er}. La fraction ne peut être supérieure à 2 et est égale à 2 lorsque le revenu visé à l'article 25, 7^o, est égal ou inférieur au montant positif visé à l'alinéa 1^{er}. Le taux ainsi déterminé est arrondi à la deuxième décimale supérieure ou inférieure, selon que le chiffre de la troisième décimale atteint ou non 5 ».

Il s'agit de la sanction pour avoir surestimé la perte probable de l'année 2020 qui a été imputée sur l'ex. d'imp. 2020 (et de toute façon reprise sur l'ex. d'imp. 2021).

- **Bénéfices exonérés en raison du COVID-19**

La loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 11 juin 2020), en vigueur le 11 juillet 2020, instaure une mesure temporaire d'exonération de certains bénéfices (et de profits).

Il s'agit des indemnités qui sont accordées dans le cadre de mesures d'aide COVID-19 prises par les Régions ou les Communautés. S'y sont ajoutées ensuite les aides octroyées dans le même contexte par les provinces et les communes. La loi vise à l'exonération de ces aides qui sont octroyées aux entreprises (aussi bien personnes physiques que personnes morales).

En principe, tout ce qu'une entreprise obtient constitue des bénéfices imposables (art. 24 du C.I.R. 1992). Cela signifie qu'en principe, les indemnités qu'elles reçoivent des Régions sont taxables.

Pour les personnes physiques, conformément à l'article 25, 6 °, a, du C.I.R. 1992, les indemnités de toute nature que l'entrepreneur obtient en cours d'exploitation en compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices de l'entreprise, sont imposables en tant que bénéfices. Des dispositions similaires s'appliquent aux profits.

En principe, les indemnités de compensation des Régions doivent être considérées comme de telles indemnités. La fermeture obligatoire pouvant être considérée comme un acte forcé au sens de l'article 171, 4 °, b, du C.I.R. 1992, de telles indemnités sont en principe imposables distinctement à un taux de 16,5 % dans la mesure où les indemnités visées à l'article 25, 6 °, a, du C.I.R. 1992 n'excèdent pas les bénéfices nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la réduction d'activité (sauf si l'imposition globale avec les autres revenus du contribuable est plus favorable).

Étant donné qu'il n'est pas dans l'intention (du gouvernement fédéral) de percevoir une quelconque taxe sur les aides régionales, il a été décidé d'exempter toute forme d'aide financière des Régions de l'impôt sur les revenus.

En particulier, la prime bruxelloise de 4.000 EUR, les primes wallonnes de 5.000 EUR et 2.500 EUR et les primes flamandes de 4000, 2.000 et 160 EUR sont exonérées d'impôt. Ces primes sont destinées à compenser les revenus de la fermeture de l'entreprise.

A noter que l'indemnité forfaitaire de 202,68 EUR accordée par la Région flamande et couvrant les frais d'électricité, de chauffage ou d'eau pour le premier mois de chômage temporaire suite à la crise du Coronavirus n'est pas non plus imposable. Une telle indemnité est en principe une indemnité en remplacement total ou partiel d'une perte temporaire de revenus, et donc imposable en tant que revenu de remplacement mais il a été décidé de l'exonérer d'impôts sur les revenus.

Sont également exonérées les indemnités attribuées dans le cadre des mesures des Communautés flamande, française et germanophone aux organisateurs dans l'accueil des enfants et aux accueillants d'enfants affiliés en compensation pour les jours d'absence des enfants.

Si le bénéficiaire est une personne physique entrepreneur, il ne doit pas reprendre les sommes exonérées dans sa déclaration I.P.P. L'indemnité sera toutefois bien mentionnée sur la note de calcul jointe à l'avertissement-extrait de rôle pour l'ex. d'imp. 2021. De cette façon, on peut plus facilement tenir compte de cette indemnité pour les avantages dépendant du revenu. Il sera demandé aux Régions de fournir les informations nécessaires au SPF Finances.

En fait, les services publics en question doivent mentionner les sommes payées sur la nouvelle fiche 281.99 prévue à cet effet et qui doit être introduite via Belcotax-on-web pour le 29 juin 2021.

La loi précitée du 29 mai 2020 prévoit toutefois que l'exonération n'est applicable que si :

- l'indemnité ne constitue pas une indemnité directe ou indirecte en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de services ;
- la réglementation conformément à laquelle l'indemnité est attribuée dispose expressément que cette indemnité est octroyée dans le but de faire face aux conséquences économiques ou sociales, directes ou indirectes de la pandémie de la COVID-19 ;
- l'indemnité est payée ou attribuée entre le 15 mars 2020 et le 31 décembre 2020.

La mesure a ensuite été prolongée jusqu'au 31 mars 2021 par la loi du 20 décembre 2020 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 30 décembre 2020). Cette loi a également complété le dispositif par une disposition relative aux cas où les primes de soutien exonérées doivent être remboursées : la partie des indemnités qui a été antérieurement définitivement exonérée de l'impôt sur les revenus, et qui est remboursée au profit de la Région, de la Communauté, de la province ou de la commune concernée, n'est pas considérée comme frais professionnels déductibles (nous avons remplacé le 'frais professionnel déductible' au singulier par une formulation au pluriel car le mot frais n'existe pas en singulier en français). Cette mesure est entrée en vigueur le 30 décembre 2020.

La mesure a ensuite été à nouveau prolongée jusqu'au 31 décembre 2021 par la loi du 2 avril 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 13 avril 2021), soit pour tout l'ex. d'imp. 2022 également.

- **Pas de définition de ce qu'est une activité professionnelle**

Toutes les précisions qui précèdent étant apportées, force est de constater que le législateur n'a pas défini ce qu'était une activité professionnelle (il a défini ce qu'était un bien affecté à l'exercice de l'activité professionnelle pour le régime des plus-values uniquement).

Secteur agricole

- **Rétro-imputation de certaines pertes en faveur du monde agricole**

La loi du 11 février 2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses (*M.B.*, 22 mars 2019) a instauré un nouveau régime d'aide pour les contribuables actifs dans le secteur agricole et horticole, qui consiste en la « rétro-imputation des pertes en compensation de dommage causé aux cultures agricoles, provoqué par des conditions météorologiques défavorables ». Ces pertes peuvent être déduites des revenus professionnels des trois périodes imposables précédant la période imposable dans laquelle ce dommage a été définitivement constaté.

La mise en œuvre pratique du régime exige toutefois un accord de coopération avec les Régions.

Depuis, et dans l'ordre chronologique, a été publié le Protocole de coopération du 27 mai 2019 entre l'Autorité fédérale et la Région flamande (*M.B.*, 11 juin 2019).

Le protocole entre l'autorité fédérale et la Région wallonne (protocole du 8 janvier 2021) a été publié au *M.B.* du 19 janvier 2021 et est entré en vigueur ce même jour. Il est applicable aux dommages causés par des conditions météorologiques défavorables qui ont eu lieu à partir du 1^{er} janvier 2018.

Une autre condition est que les mauvaises conditions météorologiques soient formellement reconnues comme une calamité par la Région. Cette reconnaissance doit également être publiée. La sécheresse de l'été 2018 a été formellement reconnue comme calamité agricole par l'arrêté du gouvernement wallon du 7 mai 2020 reconnaissant comme une calamité agricole la sécheresse du 2 juin au 6 août 2018 et délimitant l'étendue géographique de cette calamité (*M.B.*, 14 mai 2020).

Relevons qu'il ne faut pas attendre de protocole ni un tel régime de constatation définitive de la calamité avec la Région bruxelloise, puisque cette Région ne reconnaît pas les calamités agricoles. Et en ce qui concerne la Région flamande, elle est maintenant passée à un système d'assurance, de sorte qu'à l'avenir, elle ne reconnaîtra plus les calamités agricoles. Par conséquent, pour la Région flamande aussi, il est inutile de fournir une telle clarification concernant la date de la détermination finale du dommage.

Exonération de l'aide compensatoire accordée aux indépendants victimes de certaines nuisances

C'est une mesure applicable à partir de l'ex. d'imp. 2019.

Contrairement aux autres exonérations comme pour PRJ (rubrique 10), personnel supplémentaire (rubriques 11 et 12), emploi de stagiaire (rubrique 13) et pour passif social (rubrique 14), cette exonération ne fait pas l'objet d'une rubrique spécifique dans la déclaration. En effet, ces dernières sont appliquées en déduisant le montant de l'exonération du montant net positif des bénéfices et/ou profits (de sorte qu'elles doivent être mentionnées dans la déclaration fiscale), tandis que l'exonération des indemnités compensatoires visées ici est appliquée directement sur le montant (brut) de l'indemnité perçue (selon l'administration, cette caractéristique ressort de la manière dont le texte légal est formulé). Il en résulte concrètement que les personnes physiques qui ont reçu des indemnités compensatoires de pertes de revenus en cas de travaux publics ne doivent pas reprendre ces indemnités dans leur déclaration à l'I.P.P.

La loi du 22 octobre 2017 a instauré l'exonération des indemnités compensatoires de pertes de revenus attribuées par les régions conformément à la loi du 3 décembre 2005 en faveur des travailleurs indépendants victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public, ou conformément à une autre réglementation régionale, en faveur des entreprises victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public (nouvel art. 67quinquies du C.I.R. 1992).

Pour la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale, les dispositions pertinentes de la loi du 3 décembre 2005 instaurant une indemnité compensatoire de pertes de revenus en faveur des travailleurs indépendants victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public ont continué à s'appliquer dans un premier temps parce que ces Régions n'avaient pas encore de réglementation propre en ce qui concerne les indemnités compensatoires.

La Région flamande a remplacé ces dispositions de la loi du 3 décembre 2005 par un décret du 15 juillet 2016 portant octroi d'une prime de nuisances aux petites entreprises sérieusement incommodées par des travaux publics en Région flamande (*M.B.*, 6 septembre 2016).

Depuis, les deux autres Régions ont également abrogé la loi précitée du 3 décembre 2005 et adopté un régime propre (ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 mai 2018 relative aux aides pour le développement économique des entreprises, *M.B.*, 22 mai 2018) et décret wallon du 2 mai 2019 instaurant une indemnité compensatoire en cas de travaux sur la voie publique, *M.B.*, 3 septembre 2019).

Ce régime est exécuté par l'arrêté du Gouvernement wallon portant exécution du décret du 2 mai 2019 instaurant une indemnité compensatoire en cas de travaux sur la voie publique (*M.B.*, 3 septembre 2019).

L'indemnité compensatoire correspond à un montant fixé par le Gouvernement (wallon), multiplié par le nombre de jours pendant lesquels l'activité de l'entreprise est entravée par des travaux, avec un maximum de soixante jours par chantier. Il faut que l'activité qui nécessite un contact avec la clientèle soit entravée pendant au moins 20 jours consécutifs par des travaux sur la voie publique. Des travaux entravent l'activité du site d'exploitation d'une entreprise si du fait des travaux (i) soit l'accès pédestre au site d'exploitation est fortement détérioré, (ii) soit les emplacements de parking spécifiques au site d'exploitation ou les emplacements de parking à proximité immédiate du site d'exploitation et habituellement utilisés par la clientèle ne sont pas accessibles.

Le montant de l'indemnité est de 100 EUR. L'administration a confirmé que cette indemnité forfaitaire entre en considération pour l'exonération (circ. 2019/C/125 du 29 novembre 2019).

L'exonération s'applique tant aux bénéfices (le présent cadre XVII) qu'aux profits (cadre XVIII).

Elle s'applique également si les compensations dont il s'agit ont été allouées après la cessation de l'activité professionnelle (hypothèse de bénéfices ou profits, exonérés en l'occurrence, d'une activité professionnelle exercée antérieurement).

Vu l'exonération précitée, il est prévu que la partie des indemnités compensatoires qui est remboursée au profit de la Région concernée ne soit pas déductible au titre de frais professionnels lorsque ladite partie a été antérieurement définitivement exonérée conformément au régime précité (nouvelle catégorie de dépenses qui ne constituent pas des frais professionnels reprise à l'art. 53, 25°, du C.I.R. 1992).

Bénéfice antérieurement exonéré qui devient imposable (à l'exclusion des plus-values)

Outre le cas mentionné ci-avant concernant le secteur agricole, les autres situations où l'on peut être confronté à une partie de bénéfices qui était antérieurement exonérée et qui est à présent devenue imposable (codes *601) parce qu'il n'est plus satisfait aux conditions d'exonération, se présentent en cas de reprise de :

- l'exonération obtenue suite à l'engagement de personnel supplémentaire affecté aux exportations et à la gestion intégrale de la qualité (par suite d'une diminution du personnel ou de la non-production des relevés et documents exigés, étant entendu que la reprise ne peut jamais excéder la quotité du bénéfice qui a été antérieurement exonérée) ;
- l'exonération obtenue suite à l'engagement d'« autre personnel supplémentaire » (mêmes raisons et même remarque que ci-avant) ;
- l'exonération provisoire d'un plan de réorganisation judiciaire (produits temporairement exonérés pour un ex. d'imp. antérieur, qui proviennent de moins-values actées sur des éléments du passif à la suite de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation par le tribunal d'un accord amiable), qui deviennent imposables du fait que les conditions ne sont plus respectées) ;
- l'exonération des subsides en capital et en intérêts octroyés aux agriculteurs par les autorités régionales compétentes en tant qu'aide à l'agriculture et qui ont été exonérés pour un ex. d'imp. antérieur, mais qui deviennent imposables pour l'ex. d'imp. 2021 du fait que le contribuable a cédé de plein gré au cours des 3 premières années de l'investissement, l'immobilisation à laquelle ces subsides se rapportent (par cession « de plein gré » il faut entendre une cession dans des circonstances autres qu'à l'occasion d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue) ;
- (c'est une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2021) l'exonération pour passif social en vertu du statut unique (voyez la rubrique 14) obtenue pour l'ex. d'imp. 2020 pour les travailleurs qui ont quitté l'entreprise en 2020, quelle qu'en soit la raison (départ à la pension, licenciement, départ volontaire, décès, cessation de l'activité de l'entreprise, etc.) (la reprise totale ne peut jamais excéder l'exonération effectivement obtenue pour ces travailleurs) ; et
- beaucoup plus rare, voire rarissime ..., l'immunisation de la provision pour passif social constituée jusqu'à l'ex. d'imp. 1990 (à ne pas confondre avec la nouvelle exonération pour passif social introduite à partir de l'ex. d'imp. 2020, rubrique 14 du présent cadre XVII) et qui devient totalement ou partiellement imposable par suite d'un prélèvement sur cette réserve ou de son transfert.

Les plus-values qui deviennent totalement ou partiellement imposables ne sont pas à mentionner ici mais doivent être reprises à la rubrique 4.

À partir de l'ex. d'imp. 2021, les 6 situations évoquées ci-dessus (et dont la 5^e constitue donc une nouveauté à partir de l'ex. d'imp. 2021) sont regroupées sous une sous-rubrique 'b) autres' et ses codes *601.

La raison est l'apparition (comme annoncé en début de commentaire de ce cadre XVII comme seule modification qui lui est apportée) d'une nouvelle sous-rubrique a) (et ses codes *635) pour l'inscription du « montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été demandée pour l'exercice d'imposition 2020 ».

Il s'agit de mentionner ici le montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été déclaré pour l'ex. d'imp. 2020 en regard des codes *634 de la déclaration à l'I.P.P. ou du formulaire de demande spécialement prévu à cet effet (le formulaire 276 COV).

Cette rubrique disparaîtra de la prochaine déclaration.

C'est la loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 1^{er} juillet 2020), en vigueur le 11 juillet 2020, qui a introduit, parmi les exonérations à caractère économique, un article 67*sexies* dans le C.I.R. 1992 pour les « pertes professionnelles éventuelles futures » subies relatives à l'année de revenus 2020. Cette loi a été amendée par la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) (*M.B.*, 23 juillet 2020, err. *M.B.*, 31 juillet 2020). L'A.R. du 22 août 2020 porte exécution de l'article 67*sexies*, § 2, du C.I.R. 1992 (*M.B.*, 27 août 2020).

Les contribuables qui recueillent des bénéfices (ou des profits) pouvaient, en 2020, déduire immédiatement leurs pertes professionnelles estimées pour cette année 2020, sous forme de bénéfices (ou de profits) exonérés, de leurs revenus de 2019.

Il n'était pas nécessaire (comme pour d'autres mesures) de démontrer un lien de causalité entre la perte attendue et la pandémie de la COVID-19. Les pertes professionnelles estimées relatives à l'ensemble de l'année 2020 ont ainsi pu être prises en compte de manière anticipée.

Afin d'éviter que les pertes professionnelles ne soient prises en compte deux fois (la perte estimée en tant qu'exonération des revenus de 2019 et la perte réelle en tant que déduction des revenus de 2020), l'exonération qui a été demandée sur les revenus de 2019 doit à présent faire l'objet d'une reprise et elle est rendue imposable dans la déclaration de revenus relative à l'année 2020 (ex. d'imp. 2021), de manière à neutraliser en principe la perte réelle de 2020. Pour les contribuables qui recueillent des bénéfices, cette reprise de bénéfice antérieurement exonéré qui devient imposable se fait donc par la déclaration du montant correspondant à la rubrique 2(a) du cadre XVII.

Si, après la reprise de l'exonération de 2019 (ex. d'imp. 2020), il n'y a pas de perte, mais un résultat positif pour l'année de revenus 2020 (c'est-à-dire que la perte réelle de l'année de revenus 2020 est inférieure au montant pour lequel l'exonération relative à l'année de revenus 2019 a été revendiquée ; autrement dit que l'indépendant a surestimé le montant de la déduction anticipée pour perte), une sanction est appliquée sous la forme d'une majoration d'impôt. Le calcul de cette augmentation d'impôt est fait par l'administration.

En pratique, cette augmentation d'impôt s'élève à un pourcentage du résultat positif pour l'année de revenus 2020, diminué de 10 % de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération (art. 25/1 du C.I.R. 1992 en ce qui concerne les bénéfices et art. 27/1 du C.I.R. 1992 en ce qui concerne les profits, voir le cadre suivant). Le résultat positif sur lequel l'augmentation est calculée ne peut toutefois pas excéder l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019.

Ce pourcentage s'élève en principe à 0,2 %, multiplié par un facteur exprimant le rapport entre le résultat de l'année de revenus 2020 et la perte qui serait subie sans la reprise de

l'exonération.

Si la perte sans la reprise s'élevait par exemple à 4.000 EUR et le résultat positif à 1.000 EUR (exonération de 5.000 EUR), on arriverait ainsi à un pourcentage de $(1.000/4.000 \times 100) \times 0,2 \%$, soit 5 %.

Si la perte sans la reprise s'élevait par exemple à 3.000 EUR et le résultat positif à 1.000 EUR (exonération de 4.000 EUR), on arriverait à un pourcentage de $(1.000/3.000 \times 100) \times 0,2 \%$, soit 6,67 %.

Il est tenu compte d'une divergence maximale de 'un sur un' (la perte sans reprise est aussi grande que le résultat pour l'année de revenus 2020), de sorte que le pourcentage maximal est égal à 20 %.

Ce pourcentage est alors multiplié à nouveau par 45 %, à savoir le taux de l'impôt des personnes physiques censé avoir été appliqué au revenu exonéré.

Afin de simplifier la formule, il est tenu compte d'un pourcentage de base de $0,2 \% \times 100 \times 45 \%$, soit 9 %.

Ce pourcentage de base est multiplié par une fraction, dont le numérateur est égal au résultat positif pour l'année de revenus 2020, et le dénominateur est égal au montant de l'exonération reprise diminuée du résultat positif de l'année de revenus 2020 (= le montant de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération).

Cette fraction ne peut toutefois pas être supérieure à 2. Le taux auquel l'augmentation est calculée ne peut donc pas excéder 18 % (le double du pourcentage de base de 9 %) suite à l'application de cette fraction.

Lorsque, sans la reprise de l'exonération, aucune perte ne serait subie (et le dénominateur serait donc négatif ou nul), ce taux maximum de 18 % est automatiquement appliqué.

Exemple 1^{er}

Le contribuable prévoit pour l'année de revenus 2020 qu'il souffrira d'une perte qu'il estime entre 5.000 EUR et 7.000 EUR. Pour l'année de revenus 2019, il postule une exonération de 5.000 EUR.

année de revenus 2019

bénéfice brut : 60.000

frais professionnels déductibles : -35.000

différence : 25.000

exonération perte 2020 : -5.000

Montant net du bénéfice imposable : 20.000

année de revenus 2020

bénéfice brut : 26.000

reprise de l'exonération : 5.000

frais professionnels déductibles : - 32.000

perte : - 1.000
résultat sans exonération : - 6.000

Étant donné que la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération est supérieure au montant pour lequel l'exonération a été demandée, aucune augmentation d'impôt n'est appliquée.

Exemple 2

Voir exemple 1^{er}, mais la perte pour l'année de revenus 2020 s'avère être la moitié de celle attendue.

année de revenus 2020
bénéfice brut : 29.500
reprise de l'exonération : 5.000
frais professionnels déductibles : - 32.000
montant net du bénéfice imposable : 2.500
résultat sans exonération : - 2.500

Étant donné que la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération est inférieure au montant pour lequel l'exonération a été demandé, une augmentation d'impôt est appliquée.

- base de l'augmentation : résultat positif de l'année de revenu, diminué de 10 % de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération : $2.500 - (2.500 \times 10 \%) = 2.250$.
- taux de l'augmentation : $9 \% \times (2.500 / (5.000 - 2.500)) = 9 \% \times (2.500 / 2.500) = 9 \% \times 1 = 9 \%$.

Exemple 3

Voir exemple 1^{er}, mais la perte pour l'année de revenus 2020 s'avère être 80 % de celle attendue.

année de revenus 2020
bénéfice brut : 28.000
reprise de l'exonération : 5.000
frais professionnels déductibles : - 32.000
montant net du bénéfice imposable : 1.000
résultat sans exonération : - 4.000

Étant donné que la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération est inférieure au montant pour lequel l'exonération a été demandée, une augmentation d'impôt est appliquée.

- base de l'augmentation : résultat positif de l'année de revenu, diminué de 10 % de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération : $1.000 - (4.000 \times 10 \%) = 600$
- taux de l'augmentation : $9 \% \times (1.000 / (5.000 - 1.000)) = 9 \% \times (1.000 / 4.000) = 9 \% \times \frac{1}{4} = 2,25 \%$.

Exemple 4

Voir exemple 1^{er}, mais la perte pour l'année de revenus 2020 s'élève à 20 % de la perte attendue.

année de revenus 2020

bénéfice brut : 31.000
reprise de l'exonération : 5.000
frais professionnels déductibles : - 32.000
montant net du bénéfice imposable : 4.000
résultat sans exonération : - 1.000

Étant donné que la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération est inférieure au montant pour lequel l'exonération a été demandée, une augmentation d'impôt est appliquée.

- base de l'augmentation : résultat positif de l'année de revenu, diminué de 10 % de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération : $4.000 - (1.000 \times 10 \%) = 3.900$
- taux de l'augmentation : $9 \% \times (4.000 / (5.000 - 4.000))$, limité à 2 = $9 \% \times (4.000 / 1.000)$, limité à 2) = $9 \% \times 2 = 18 \%$.

Exemple 5

Voir exemple 1^{er}, mais il n'y a aucune perte pour l'année de revenus 2020.

année de revenus 2020

bénéfice brut : 35.000
reprise de l'exonération : 5.000
frais professionnels déductibles : - 32.000
montant net du bénéfice imposable : 8.000
résultat sans exonération : - 3.000

Étant donné que sans la reprise, aucune perte n'aurait été subie, une augmentation d'impôt est appliquée.

- base de l'augmentation : résultat positif de l'année de revenu 8.000, limité à 5.000 (le montant de l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019).
- taux de l'augmentation : $9 \% \times 2 (*) = 18 \%$

(*) le résultat positif pour 2020 (8.000) est supérieur à l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019 (5.000)

Exemple 6

Voir exemple 1^{er}, mais pour l'année de revenus 2020 il y a un bénéfice de 12.000.

année de revenus 2020

bénéfice brut : 39.000
reprise de l'exonération : 5.000
rais professionnels déductibles :- 32.000

montant net du bénéfice imposable : 12.000
résultat sans exonération : 7.000

Étant donné que sans la reprise, aucune perte n'aurait été subie, une augmentation d'impôt est appliquée.

- base de l'augmentation : résultat positif de l'année de revenu 12.000, limité à 5.000, le montant de l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019.
- taux de l'augmentation : $9 \% \times 2 (*) = 18 \%$

(*) le résultat positif pour 2020 (12.000) est supérieur à l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019 (5.000)

La majoration de l'impôt fait partie de l'impôt des personnes physiques et ne constitue donc pas, conformément à l'article 53, 2°, du C.I.R. 1992, des frais professionnels déductibles.

Plus-values (après déduction des frais de réalisation)

Se mentionnent à la rubrique 4 du cadre XVII, les plus-values imposables, en distinguant si elles le sont distinctement à 16,5 % (codes *603) ou globalement (codes *604) qui ont été réalisées au cours de l'exercice de la profession sur des éléments de l'actif affectés à cette profession (les plus-values obtenues à l'occasion de la cessation de l'activité professionnelle se mentionnent au cadre XXI).

C'est l'article 41 du C.I.R. 1992 qui explicite ce qu'il faut entendre par « affectées à l'exercice de l'activité professionnelle » (uniquement, on le rappelle si nécessaire, pour l'application des règles relatives aux plus-values).

L'objectif de cette disposition légale était à l'époque de mettre un terme aux nombreuses contestations sur la question de savoir dans quels cas il peut être considéré qu'un élément d'actif est utilisé pour l'exercice d'une activité professionnelle indépendante. Les plus-values que le contribuable réalise sur ces actifs forment en effet un revenu professionnel imposable (en vertu des art. 24, al. 1^{er}, 2° ; 27, al. 2, 3° et 28, du C.I.R. 1992).

Sont considérées comme telles :

- 1°. les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif ;
- 2°. les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement ;
- 3°. les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif.

Si une immobilisation entre dans une de ces trois catégories, elle est affectée à l'exercice de l'activité professionnelle (en matière de plus-values).

À l'inverse, si une immobilisation n'entre pas dans une de ces trois catégories elle n'est pas affectée à l'exercice de l'activité professionnelle (telle, par exemple, une immobilisation indiscutablement utilisée dans le cadre de l'activité professionnelle, mais hors champ de l'article 41 du C.I.R. 1992).

- **Vente d'un immeuble et du terrain**

Doit également être réglée la question de la vente d'un immeuble qui a été amorti en tout ou en partie, qui comprend forcément un terrain qui lui n'a pas pu faire l'objet d'amortissements.

Pour l'appréciation du caractère imposable de la plus-value, il n'est pas possible, selon l'administration, d'opérer une distinction entre la valeur vénale du terrain et celle de la construction (question parlementaire n° 352 de M. Tyberghien-Vandenbussche du 19 avril 1993). Il a été jugé que toute parcelle cadastrale sur laquelle se dresse un bâtiment, doit être considérée pour le tout comme un bien immobilier bâti et donc comme un élément d'actif. La plus-value relative au terrain - quoiqu'il ne soit pas amorti - est imposable si le bâtiment érigé sur ce terrain a été amorti.

La jurisprudence a été pendant longtemps divisée.

Lorsqu'il n'existe aucune contestation quant au fait que le contribuable a fait un usage professionnel d'un bien immobilier (bâtiment et terrain) et que des amortissements sur le bâtiment ont été admis, le terrain fait partie de l'actif qui est considéré comme ayant été affecté à l'exercice de l'activité professionnelle, conformément à l'article 41, 2°, du C.I.R. 1992 (Gand, 3 novembre 2015). Il n'y a aucun fondement juridique permettant d'opérer une ventilation d'un bien immobilier (parcelle cadastrale) entre, d'une part, le terrain et, d'autre part, les constructions érigées sur le terrain ; ou entre, d'une part, le terrain bâti et, d'autre part, le terrain non bâti. En l'absence de disposition fiscale spécifique, c'est le droit civil qui s'applique et en droit civil, tout ce qui s'unit et s'incorpore à la chose appartient en règle à un seul et même propriétaire. C'est notamment le cas pour les constructions qui sont érigées sur un terrain puisque ces deux éléments sont considérés comme formant un seul ensemble indissociable par le simple fait de cette érection (art. 551 et svts du Code civil ancien). La seule circonstance qu'il ne puisse pas être pratiqué d'amortissements sur la valeur du terrain n'empêche pas que la totalité du bien immobilier soit considérée comme l'actif en raison duquel des amortissements ont été admis.

La Cour de cassation a toutefois cassé l'arrêt gantois précité (du 3 novembre 2015). Lorsqu'un contribuable fait usage d'une comptabilité simplifiée (c.-à-d. le terrain et le bâtiment ne sont pas activés) et qu'il n'y applique que des amortissements, mais aucune réduction de valeur, le terrain, qui entre en considération pour la réduction de valeur, mais pas pour l'amortissement, n'est pas un élément d'actif qui est utilisé pour l'activité professionnelle. La plus-value imposable ne peut être déterminée sur le bâtiment qu'en scindant le prix de vente entre la part relative au terrain et celle relative au bâtiment. Dans ce cas, le terrain et le bâtiment ne peuvent être considérés comme constituant 'un ensemble lié et durable' (Cass., 21 juin 2018).

Confrontée au même problème, la Cour d'appel d'Anvers a décidé de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle (Anvers, 28 mai 2019).

La question de droit à laquelle ils est demandé une réponse est de savoir si le principe d'égalité, tel qu'il est garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution, est violé si l'article 41 du C.I.R. 1992 est interprété en ce sens qu'un commerçant personne physique, qui tient une comptabilité simplifiée, n'est pas imposé sur la plus-value portant sur des terrains qu'il utilise

à des fins professionnelles mais sur lesquels il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur, alors qu'un contribuable qui tient une comptabilité en partie double est imposé sur cette plus-value parce qu'il doit inscrire ce terrain à l'actif du bilan, même s'il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur sur ces terrains ?

La Cour estime que cette différence de traitement de contribuables qui se trouvent dans une situation comparable (la réalisation de plus-values sur des terrains qui sont en fait affectés à l'activité professionnelle) ne viole pas le principe d'égalité. La différence de traitement repose en effet sur un critère objectif, à savoir la nature de la comptabilité que tiennent les contribuables concernés conformément aux règles légales en vigueur en la matière.

Pour un contribuable qui tient une comptabilité en partie double et qui décide de comptabiliser des immobilisations parmi les éléments de l'actif, il convient de partir de l'hypothèse que celui-ci a effectivement eu l'intention de comptabiliser les fluctuations de la valeur des terrains dans le résultat d'exploitation.

La Cour constitutionnelle répond donc par la négative à la question préjudicielle (C. const., 28 mai 2020).

On retiendra ainsi que dès lors que les critères de l'article 41 du C.I.R. 1992 ont un caractère limitatif, l'imposition ou non de plus-values sur des terrains utilisés à des fins professionnelles sur lesquels aucune réduction de valeur n'a été admise fiscalement dépend uniquement de la manière dont ces terrains sont traités comptablement (comptabilisation ou non en tant qu'élément de l'actif et donc tenue ou non d'une comptabilité en partie double).

- **La déclaration**

Il s'agit bien ici de mentionner ici les plus-values imposables réalisées au cours de l'exercice de la profession. En effet, les plus-values obtenues à l'occasion de la cessation de l'activité professionnelle se mentionnent au cadre XXI.

Par ailleurs, les plus-values sur des terrains d'exploitations agricoles ou horticoles ne se mentionnent pas non plus ici, mais, le cas échéant, au cadre XV, rubrique B, 5. En effet, de telles plus-values sont totalement et inconditionnellement exonérées à titre de bénéfiques (art. 44, § 2, du C.I.R. 1992), mais elles peuvent, le cas échéant, être taxables sur pied de l'article 90, alinéa 1^{er}, 8^o, du C.I.R. 1992 (revenus divers consistant en plus-values sur immeubles non bâtis, appelés 'terrains' dans la déclaration).

Mais les plus-values qui ont été exonérées pour la période imposable de leur réalisation et pour lesquelles le délai de remploi est venu à expiration en 2020 sans que les remplois valables aient été effectués, doivent également être mentionnées à la rubrique 4 du cadre XVII (voir également plus loin).

Cela étant, on distingue :

- a) les plus-values imposables distinctement (à 16,5 %) (codes *603) : il s'agit des plus-values qui se rapportent à :
 - des immobilisations corporelles ou financières affectées à l'exercice de l'activité professionnelle depuis plus de 5 ans, pour lesquelles il n'est pas opté pour la taxation étalée ;

- d'autres actions ou parts acquises depuis plus de 5 ans,
- b) les plus-values imposables globalement : ce sont les plus-values pour lesquelles il est opté pour la taxation étalée (voir plus loin) et les plus-values qui se rapportent à des biens qui ont la nature d'immobilisations corporelles ou financières depuis moins de cinq ans au moment de leur réalisation (elles se mentionnent en regard des codes *604).

Les plus-values réalisées sur des immobilisations financières ou sur d'autres actions ou parts affectées depuis plus de 5 ans sont toutefois imposables globalement dans la mesure où elles correspondent à une moins-value antérieurement admise (dont la récupération n'a pas encore donné lieu à réimposition).

- **Plus-values sur voitures**

On s'était habitué au fait que, en matière de taxation étalée, si une plus-value réalisée de plein gré ou une plus-value forcée concernait une *voiture* ou un véhicule qui y est assimilé, il suffisait que le contribuable remploie 75 % du prix de réalisation perçu ou de l'indemnité perçue puisque les amortissements fiscalement admissibles correspondaient à ce pourcentage.

La règle des 75 % a toutefois été abandonnée à partir de l'ex. d'imp. 2019 (cf. la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses 2019-I, *M.B.*, 15 mai 2019, qui vise en la matière à aligner totalement le nouveau régime d'imposition à l'I.P.P. sur celui de l'I.Soc.).

Plus précisément, à l'I.P.P., les plus-values professionnelles sur voitures et autres véhicules y assimilés (véhicules visés à l'art. 66 du C.I.R. 1992) étaient jusqu'il y a peu imposables à concurrence de 75 %, et ce afin de tenir compte du fait que les amortissements fiscalement admis sur ces véhicules étaient également limités à 75 % à l'I.P.P. Or, cette limitation de déduction à concurrence de 75 % a été abandonnée, l'I.P.P. connaissant désormais les mêmes limitations que celles applicables à l'I.Soc. (art. 66, § 1^{er} et 198*bis* du C.I.R. 1992). Ce qui signifie que le pourcentage de déduction dépend notamment de l'émission de CO₂ de la voiture et peut varier de 50 à 120 %. On notera toutefois qu'à l'I.P.P., la déduction d'au minimum 75 % des frais reste applicable pour les véhicules acquis avant le 1^{er} janvier 2018.

Dans la foulée, le calcul des plus-values imposables à l'I.P.P. a également été adapté. Comme à l'I.Soc., la plus-value n'est dorénavant imposée que dans la mesure où les amortissements comptabilisés ont également été admis fiscalement (art. 185*ter* du C.I.R. 1992 en ce qui concerne l'I.Soc., et art. 24, al. 3 et art. 27, al. 3, du C.I.R. 1992 en ce qui concerne l'I.P.P.). Il faut, à cet effet, calculer un pourcentage représentant le rapport entre les amortissements fiscalement admis et la totalité des amortissements comptabilisés sur le véhicule concerné. Seule la partie de la plus-value déterminée sur base de ce pourcentage est imposable.

Indemnités

La rubrique 6 du cadre XVII et ses quatre subdivisions (codes *607, *605, *618 et *610, pour une taxation à respectivement 12,5 %, 16,5 %, 33 % et globalement) est réservée à la mention des indemnités obtenues ou qui ont été acquises pendant et en rapport avec l'activité professionnelle en compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices de l'entreprise.

Il s'agit notamment des indemnités qu'un commerçant obtient par suite d'une convention par

laquelle il s'engage à réduire ou à limiter totalement ou partiellement l'activité de son entreprise, par exemple, en s'engageant pendant une période déterminée à ne plus fabriquer ou vendre certains produits [art. 25, 6°, a), du C.I.R. 1992].

Ces indemnités sont taxables distinctement dans la mesure où elles n'excèdent pas les bénéfices nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années (dite période de référence, voir ci-après) qui précèdent celle de la réduction d'activité (art. 171, 1°, c), du C.I.R. 1992). La quotité excédentaire est imposable globalement et doit toujours être mentionnée sous le d), en regard des codes *610.

La quotité imposable distinctement l'est au taux de 33 % (ligne c), codes *618.

La quotité imposable distinctement l'est cependant au taux de 16,5 % (art. 171, 4°, b), du C.I.R. 1992) et se mentionne à la ligne b) (codes *605) dans le cas où l'indemnité a été obtenue à l'occasion d'un acte survenant à partir de l'âge de 60 ans ou à la suite du décès ou à l'occasion d'un acte forcé.

Concernant la période de référence (de quatre ans), on rappelle qu'elle coïncide avec les quatre dernières années qui précèdent la réduction d'activité, de sorte que l'année même de la réduction de l'activité n'est pas prise en considération.

Au cas où il n'y a pas quatre années d'activité professionnelle antérieure à l'année durant laquelle l'activité professionnelle diminue, la période de référence est limitée à une, deux ou trois années d'activités professionnelles effectives, mais n'est pas « portée » à quatre ans (c'est souvent la manie de donner aux règles une appellation qui ne leur convient aucunement, ici, règle des « 4 x 4 », qui est à l'origine d'une mauvaise appréhension des règles en question. Et les mauvaises habitudes sont tenaces ... !).

Cela étant, le revenu net à prendre en considération dans le cadre de la période de référence est le total des bénéfices nets (ou profits nets, car ce qui est exposé ici vaut également pour les contribuables qui recueillent des profits, cadre XVIII de la déclaration à l'I.P.P.) qui a été déclaré et qui est taxé globalement (les bénéfices - ou profits - taxables distinctement ne sont pas pris en compte).

On entend par bénéfices (ou profits) nets les bénéfices (ou profits) bruts diminués des frais professionnels. Il n'est pas tenu compte ni de l'exonération pour personnel supplémentaire, ni de la déduction pour investissement, ni de l'attribution au conjoint aidant ou cohabitant légal aidant, ni du quotient conjugal.

En ce qui concerne les frais professionnels, il n'est pas tenu compte des pertes professionnelles subies en dehors de la période de référence (ni celles endurées avant celle-ci, ni celle de l'année du commencement de l'activité réduite).

- **Droit passerelle de crise COVID-19 et droit passerelle de reprise**

Le « droit passerelle de crise COVID-19 » est le droit passerelle qui, en application de la loi (non fiscale) du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants (*M.B.*, 24 mars 2020), est

octroyé aux indépendants qui, à la suite du COVID-19, sont forcés d'interrompre partiellement ou totalement leur activité indépendante.

La loi précitée du 23 mars 2020 a été modifiée par l'A.R. n° 41 du 26 juin 2020 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants (*M.B.*, 30 juin 2020) et par l'A.R. du 22 août 2020 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants (*M.B.*, 31 août 2020, err. *M.B.*, 10 septembre 2020 ; ce dernier A.R. a prolongé le régime jusqu'à la fin de l'année 2020). La loi est l'œuvre du SPF Économie, PME et Classes moyennes ; les arrêtés royaux émanent du SPF Sécurité sociale.

Le « droit passerelle de reprise » octroyé, sous certaines conditions, aux indépendants afin de soutenir le 'redémarrage' de leurs activités est également réglé par la loi et les A.R. précités.

Plus précisément, le droit passerelle de reprise découlant de l'article 4^{ter} introduit par l'A.R. n° 41 du 26 juin 2020 précité a pour objectif de soutenir le redémarrage de certains secteurs pour les mois de juin, juillet et août, au moyen d'un droit passerelle, sans exiger qu'ils interrompent leur activité à nouveau 7 jours consécutifs calendriers.

Notons que les mesures ont ensuite été prolongées jusqu'au 31 mars 2021, puis dans un deuxième temps, jusqu'au 30 juin 2021 (voy. l'A.R. du 25 mars 2021 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre de la COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants et la loi du 22 décembre 2020 instituant des mesures diverses en faveur des travailleurs indépendants dans le cadre de la crise du COVID-19, *M.B.*, 7 avril 2021).

Ces dispositions légales et réglementaires ne traitant pas du régime fiscal applicable à de telles indemnités, c'est l'administration (fiscale) qui s'est chargée de le définir par le biais de deux circulaires (circ. n° 2020/C/94 du 8 juillet 2020 et circ. n° 2020/C/114 du 4 septembre 2020).

Le régime fiscal des prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise ou du droit passerelle de reprise dépend de la nature de l'activité interrompue dans le cadre de laquelle le contribuable indépendant a obtenu ces prestations et donc de la catégorie de revenus à laquelle appartiennent les revenus issus de l'activité interrompue du bénéficiaire.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité - ou redémarre une activité - dont les revenus doivent être considérés :

- comme des rémunérations de travailleur visées à l'article 30, 1°, du C.I.R. 1992 (un aidant indépendant dont les revenus sont imposables à titre de rémunérations de travailleurs) ;
- ou comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise visées à l'article 30, 2°, du C.I.R. 1992 (un dirigeant d'entreprise indépendant),

les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise ou droit passerelle de reprise sont imposables à titre d'indemnités visées à l'article 31, alinéa 2, 4° ou à l'article 32, alinéa 2, 2°, du C.I.R. 1992, en réparation totale ou partielle d'une perte

temporaire de rémunérations.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus doivent être considérés comme des bénéfices (le présent cadre XVII) [ou profits ; le cadre suivant] visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o ou 2^o, du C.I.R. 1992, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise, sont en principe imposables à titre d'indemnités visées à l'article 25, 6^o, a, ou 27, alinéa 2, 4^o, a, du C.I.R. 1992, obtenues en compensation ou à l'occasion d'un acte susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices ou des profits.

L'interruption forcée de l'activité indépendante en raison de la pandémie de la COVID-19 peut être considérée comme un acte forcé visé à l'article 171, 4^o, b, du C.I.R. 1992. Les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise sont par conséquent imposables distinctement au taux de 16,5 % dans la mesure où (avec les autres indemnités visées à l'article 25, 6^o, a ou à l'article 27, al. 2, 4^o, a, du C.I.R. 1992) elles n'excèdent pas les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée, réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la réduction de l'activité (sauf si l'imposition globale avec les autres revenus du bénéficiaire est plus favorable). Dans la mesure où (avec ces autres indemnités), elles excèdent les bénéfices ou profits nets imposables de ces quatre années, elles sont imposables aux taux d'imposition progressifs.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus doivent être considérés comme des bénéfices (le présent cadre XVII) [ou profits ; le cadre suivant] visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o ou 2^o, du C.I.R. 1992, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de reprise, sont en principe imposables à titre d'indemnités visées à l'article 25, 6^o, b, ou 27, alinéa 2, 4^o, b, du C.I.R. 1992, obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus doivent être considérés comme des rémunérations de conjoints aidants (ou de cohabitants légaux aidants) visées à l'article 30, 3^o, du C.I.R. 1992, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise, ou dans le cadre du droit passerelle de reprise, ne sont pas imposables. Il n'existe en effet aucune disposition légale qui soumet de tels revenus à l'impôt sur les revenus.

- **Indemnités exonérées**

Au risque de se répéter, les trois catégories d'indemnités suivantes sont exonérées :

- les indemnités régionales compensatoires de pertes de revenus, en faveur des entreprises victimes de nuisances dues à des travaux publics ;
- les indemnités attribuées en application d'une réglementation régionale, communautaire, provinciale ou communale, pour lutter contre les conséquences économiques de la pandémie de la COVID-19, aux conditions qu'elles ne constituent pas des indemnités directes ou indirectes en échange de la fourniture de biens ou de la prestations de services, que la réglementation conformément à laquelle elles sont attribuées dispose expressément qu'elles sont octroyées dans le but de faire face aux conséquences économiques ou sociales, directes ou indirectes de la pandémie de la COVID-19 et qu'elles soient payées ou attribuées à partir du 15 mars 2020 ;
- les subsides en capital et en intérêts que les institutions régionales compétentes paient, dans le respect de la réglementation européenne en matière d'aide d'État, à des

agriculteurs, en vue de l'installation, du démarrage et/ou de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles ou corporelles, pour autant que le contribuable ne cède pas de plein gré une de ces immobilisations au cours des trois premières années de l'investissement (auquel cas il perd l'exonération relative à cette immobilisation à partir de la période imposable pendant laquelle la cession a eu lieu et il doit en outre déclarer le bénéfice antérieurement exonéré comme bénéfice de cette même période imposable (rubrique 2, b, codes *601).

Frais professionnels forfaitaires

La loi du 26 mars 2018 concernant le renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale (*M.B.*, 30 mars 2018) a instauré, à partir de l'ex. d'imp. 2019, un forfait de frais légal pour les 'contribuables avec bénéfices' (c.-à-d. les entreprises/affaires unipersonnelles qui déclarent leurs revenus, appelés bénéfices en l'occurrence, dans le cadre XVII). C'est le même forfait de frais professionnels que celui des travailleurs salariés. Il s'élève à 30 % du bénéfice brut avec un maximum de 4.880 EUR pour l'ex. d'imp. 2021.

Il est curieux d'observer que les titulaires de profession libérale (cadre XVIII) bénéficient d'un forfait de frais sensiblement moins élevé que les 'entrepreneurs' (cadre XVII). La justification qui en est donnée est tout aussi étrange : « S'agissant d'une catégorie de revenus distincte déduisant des charges généralement plus faibles, le forfait des profits n'a quant à lui pas été modifié ».

Les salariés qui sont indépendants (avec bénéfice) en profession accessoire peuvent faire usage deux fois du forfait de frais, une fois pour leur rémunération de travailleur salarié et une deuxième fois pour leurs bénéfices. Le forfait de frais ne s'applique dans ce cas pas pour les deux revenus ensemble (art. 51, al. 3, du C.I.R. 1992).

Le forfait de frais pour bénéfices (30 %) est calculé sur le bénéfice brut après déduction des cotisations sociales et après déduction du prix d'acquisition des marchandises vendues et des matières premières (art. 51, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992).

Les contribuables qui sont imposés sur des bases forfaitaires conformément à l'article 342, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 ne peuvent pas faire usage du forfait de frais légal (art. 51, al. 2, 5^o, du C.I.R. 1992). Cela s'applique non seulement pour les contribuables avec bénéfices, mais aussi pour ceux avec profits et pour les conjoints aidants pour la part des revenus fixés forfaitairement qu'ils obtiennent.

Pour les contribuables taxés forfaitairement visés au premier alinéa de l'article 342 du C.I.R. 1992, la base imposable est déjà fixée en comparaison à des contribuables similaires, en ce compris leurs frais. Pour les contribuables qui font usage des forfaits sur la base d'un accord entre le groupement professionnel et l'administration (en vertu de l'art. 342, al. 2, du C.I.R. 1992), il est déjà tenu compte de certains frais qui sont inhérents à leur profession. Ces contribuables 'forfaitaires' ne peuvent déduire de leurs bénéfices forfaitaires que les frais d'une 'autre nature'. C'est pourquoi ces frais doivent encore toujours être prouvés un à un et ces contribuables ne peuvent faire usage du forfait de frais.

Relevons aussi qu'est intervenu tout récemment l'A.R. du 20 décembre 2020 modifiant divers arrêtés royaux en matière d'impôts sur les revenus (*M.B.*, 29 décembre 2020). Lorsque le

contribuable exerce différentes activités dont les revenus sont à ranger dans une même catégorie de revenus, à savoir celle des ‘profits’ ou des ‘rémunérations’, les frais professionnels forfaitaires y afférents sont calculés sur l’ensemble des revenus provenant de ces activités (à l’exception de certaines indemnités, telles que les indemnités obtenues pour réparer une perte temporaire de rémunération, etc.) (art. 7, § 6, de l’A.R. du C.I.R. 1992).

Cette règle est désormais étendue au cas où un contribuable exerce diverses activités dont les revenus sont qualifiés de ‘bénéfices’ (puisque, depuis l’ex. d’imp. 2019, les contribuables qui recueillent des ‘bénéfices’ peuvent également déduire un montant forfaitaire de frais). L’entrée en vigueur rétroagit de 2 ans ! (à savoir le 1^{er} janvier 2018 et applicable à partir de l’ex. d’imp. 2019).

Frais professionnels réels

a. Généralités

• Rejet des frais privés

Cela semble aller de soi, mais rappelons quand même que l’article 53, 1^o, du C.I.R. 1992 précise, de manière quelque peu superfétatoire, que ne constituent pas des frais professionnels, les dépenses ayant un caractère personnel, telles que le loyer et les charges locatives afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l’habitation, les frais d’entretien du ménage, d’instruction ou d’éducation et toutes autres dépenses non nécessitées par l’exercice de la profession.

Parfois, il convient de faire un tri dans l’ensemble des frais déduits par le contribuable entre ‘privé’ et ‘professionnel’. Comme en témoigne l’arrêt (assez amusant) suivant.

Le contribuable est herboriste et, en 1999, a lancé un commerce de grossiste en herbes, extraits de plantes et produits connexes. Le 8 décembre 2000, il a fondé la coopérative Aquarius Age Company Belgium dont il a été nommé directeur général.

La Cour accepte la déduction des frais suivants : les frais faits pour le bureau des marques, 20 % des frais de nourriture, d’attributs et de soins pour le chien, l’abonnement à De Paardenkrant, les frais d’électricité, l’entretien du jardin de plantes ; 50 % de l’achat de champagne, de vins et d’huile d’olive, deux vestes de cuisinier et trois nappes, 945 kg de flocons de blé et l’inscription à un congrès pour les plaintes gastro-intestinales.

La déduction des frais suivants est également acceptée par la Cour, non pas parce qu’ils respectent les conditions de l’article 49 du C.I.R. 1992, mais parce qu’ils ont été acceptés au cours d’un contrôle précédent : les frais de l’entretien et des soins pour le cheval, les amortissements d’un réfrigérateur, d’une raboteuse, d’un établi, d’une scie sauteuse, d’un four à pain et d’une table de massage.

En revanche, la Cour n’accepte pas la déduction des frais suivants : les frais de semelle et de lunettes de lecture, les frais d’entretien d’un véhicule Lexus, les frais pour l’achat de livres et un ticket d’entrée à la foire aux livres, une entrée pour un spectacle d’Urbanus, des frais de voyage et de séjour pour deux personnes pour un séjour de sept nuits et un voyage en avion pour trois personnes, les frais d’achat d’alimentation chez Bio-Planet ainsi que la location de

matériel de fête et d'horeca, des frais de restaurant, des tickets VIP pour Rock Zottegem, des frais de parking, une facture de décoration délivrée par l'atelier floral Provenza, les amortissements pour des travaux de sol du jardin des plantes et un nettoyeur à haute pression, la taxe de circulation de la Lexus, 80 % du Pr.I., la taxe communale des ménages, les frais de réparation d'un mini-tracteur, des lunettes de soleil, la location d'une voiture à Tenerife, l'assurance de la Lexus, les frais de voyage et de séjour pour trois personnes pour un séjour de sept nuits, la livraison de sandwiches fourrés, l'achat de lampes, de petit bois, etc., les frais de voyage et de séjour pour deux personnes pour un séjour de neuf nuits à Tenerife, un séjour de 4 jours dans un Bed & Breakfast à Peer et un billet VIP pour un spectacle de The Scorpions et le festival Afro-latina, du sponsoring et des frais de transport vers l'aéroport (Gand, 22 septembre 2020).

- **Conditions habituelles de déduction**

Bien évidemment, les frais supportés par les indépendants qui recueillent des bénéficiaires doivent, pour être admis en déduction, répondre aux conditions visées à l'article 49 du C.I.R. 1992.

Il résulte notamment de l'article 49 du C.I.R. 1992 que le contribuable doit en principe (cela veut dire que c'est la règle, le principe) justifier la réalité et le montant des frais professionnels au moyen de documents probants.

Plus précisément, l'article 49 du C.I.R. 1992 comporte quatre conditions essentielles auxquelles les frais professionnels doivent répondre pour pouvoir être portés en déduction des revenus imposables.

Les frais doivent se rattacher à l'exercice de l'activité professionnelle Cette condition implique notamment que les frais mixtes (exposés partiellement pour l'exercice de l'activité professionnelle et partiellement à des fins privées) doivent être ventilés afin de déterminer le montant déductible. À cet égard, il convient (idéalement) de fixer la quote-part professionnelle et privée de commun accord entre le contribuable et le service de taxation. La quotité professionnelle (qui est souvent maintenue d'année en année) doit bien entendu s'approcher le plus possible de la réalité. Un changement dans les conditions d'exercice de la profession peut donner lieu à un ajustement de la quotité professionnelle à prendre en considération.

Par ailleurs, il ne suffit pas d'établir - même au moyen de documents - la réalité et le montant de certains frais (notamment en ce qui concerne les frais de réception et de restaurant, les frais de carburants, les achats de boissons et de cadeaux, etc.) et de tenir compte, le cas échéant, des limites de déduction fixées par la loi afin que ces frais puissent être déductibles comme frais professionnels. Il doit évidemment en outre être démontré que la totalité ou une partie de ces frais a effectivement un caractère professionnel, que le contribuable démontre qu'il exerce une activité économique réelle.

Les frais doivent également être faits ou supportés pendant la période imposable ou avoir acquis le caractère de dettes certaines et liquides et sont comptabilisées comme telles. Malgré le 'ou', cette condition ne contient en réalité pas de possibilité de choix entre la comptabilisation de la dette au moment où elle a acquis un caractère liquide et certain et la comptabilisation au moment où la dette a été effectivement payée. Une dépense

professionnelle peut être déduite au moment où la dépense a été payée, sauf lorsque cette dépense a acquis antérieurement un caractère liquide et certain, dans lequel cas c'est à ce moment qu'elle doit (obligatoirement) être comptabilisée et déduite.

Comme troisième condition, les frais doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables. Il n'est pas exigé que les dépenses soient faites et/ou supportées dans la même année que celle au cours de laquelle le contribuable a bénéficié des revenus imposables. Dès qu'il est établi que les frais sont exposés en vue d'acquérir des revenus imposables, la déduction doit être acceptée. Le fait que les frais exposés n'ont pas encore produit de revenus, est sans incidence. C'est l'intention qui est déterminante. Selon la Cour de cassation, il ne résulte pas de cette disposition que la déductibilité des frais est subordonnée à la condition qu'ils soient inférieurs au montant des revenus professionnels déclarés qu'ils ont permis d'acquérir ou de conserver.

Enfin, à titre de rappel toujours, la quatrième condition est que le contribuable doit justifier la réalité et le montant de ses frais au moyen de documents probants (facture, extrait de compte, etc.).

C'est uniquement lorsqu'il n'est pas possible de produire des documents probants, soit parce qu'ils ont été détruits involontairement, volés ou perdus, soit parce qu'il s'agit de frais pour lesquels il n'est pas habituel de demander ou d'obtenir des documents probants, qu'il est permis de rapporter cette preuve par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Si l'administration a la charge de la preuve des éléments générateurs de l'impôt qu'elle souhaite enrôler à charge du contribuable, il appartient à celui-ci d'apporter la preuve qu'il réunit les conditions pour bénéficier des déductions qu'il revendique. Le droit de se taire et de ne point contribuer à sa propre incrimination ne peut ainsi être applicable à la charge de la preuve des conditions d'une exonération ou d'une déduction fiscale.

Les appelants soutiennent à tort qu'ils n'étaient pas tenus de conserver leurs documents comptables au-delà de sept années, et qu'il ne peut dès lors leur être reproché de ne pas être en mesure de produire les documents réclamés par la Cour d'appel pour établir la réalité et le montant de leurs charges et dépenses. En effet, dès lors que la question du caractère déductible des charges et des dépenses est intervenue dès le début de la procédure de taxation et qu'un litige est survenu avec l'administration à cet égard, il appartenait aux appelants de conserver l'ensemble de ces pièces (Mons, 29 janvier 2020).

Cela étant, la déclaration exige la ventilation des frais en trois catégories distinctes :

- les frais de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value (imposable ou non) a été réalisée pendant la période imposable (codes *620) ;
- les rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant (codes *611) ;
- les autres frais professionnels (codes *606).

À la 1^{ère} sous-rubrique, se mentionne le montant des frais faits ou supportés pendant la période imposable suite à la réalisation d'éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et sur lesquels le contribuable a réalisé une plus-value pendant cette même période imposable. Peu importe que cette plus-value soit imposable ou exonérée.

Il s'agit d'éviter une double déduction de frais. En effet, dans le passé, ces frais ont été déduits comme frais professionnels (codes *606), alors qu'en 2020, ils doivent être déduits de la plus-value brute réalisée cette année (depuis l'ex. d'imp. 2007, l'art. 43 du C.I.R. 1992 qui donne la définition de la plus-value prévoit expressément que l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation doit être diminuée des frais de réalisation ; cf. l'art. 2 la loi du 22 juin 2005, *M.B.*, 30 juin 2005).

Les frais de réalisation sont tous les frais qui sont liés à l'opération de réalisation. Il ne s'agit pas seulement des frais qui sont exposés au moment de la réalisation (par ex. les frais de courtage) mais aussi les frais antérieurs qui se rapportent à la réalisation, même s'ils ont déjà été exposés durant une période imposable antérieure (par ex., les frais de publicité).

À la 2^e sous-rubrique, se mentionnent, séparément donc, les rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant.

Le contribuable peut mentionner ici les rémunérations qu'il a attribuées en 2020 à son conjoint ou au cohabitant légal qui :

- l'a aidé dans l'exercice de sa profession et qui,
- en 2020, n'a exercé aucune activité professionnelle distincte lui ouvrant des droits propres à des prestations dans un régime obligatoire de pension, d'allocations familiales et d'assurance contre la maladie et l'invalidité, au moins égales à celles du statut social des travailleurs indépendants et qui,
- en 2020 n'a pas bénéficié d'une prestation dans le cadre du régime de la sécurité sociale ouvrant de tels droits propres et qui,
- en 2020 était assujéti volontairement ou obligatoirement au statut social complet des travailleurs indépendants.

Le montant des rémunérations attribuées doit correspondre à la rémunération normale des prestations fournies par le conjoint aidant ou le cohabitant légal aidant mais ne peut pas excéder 30 % du montant net (avant déduction des rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant) des revenus qui seront effectivement imposés globalement et qui proviennent de cette activité professionnelle.

Cette limite de 30 % ne peut être dépassée que s'il est manifeste que les prestations du conjoint aidant ou du cohabitant légal aidant lui ouvrent droit à une quote-part plus importante de revenus (art. 86, al. 2, du C.I.R. 1992).

Une clé de répartition de revenus 50/50 est ainsi couramment admise dans le cadre des activités d'un couple exploitant en commun.

Il va de soi que les rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant qui sont déduites ici à titre de frais professionnels doivent également être déclarées dans le chef de l'intéressé(e) au cadre XX, rubrique 1.

Ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels (et ne peuvent dès lors pas être mentionnées en regard des codes *611), les attributions au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant :

- qui, en 2020, a exercé une activité professionnelle distincte lui ouvrant des droits propres

à des prestations dans un régime obligatoire de pension, d'allocations familiales et d'assurance contre la maladie et l'invalidité, au moins égales à celles du statut social des travailleurs indépendants ;

- qui, en 2020, a bénéficié d'une prestation dans le cadre du régime de la sécurité sociale ouvrant de tels droits propres ;
- qui est né avant le 1^{er} janvier 1956, et qui, en 2020, n'a pas exercé une telle activité ni bénéficié d'une telle prestation, et ne s'est pas assujéti volontairement au statut social complet des travailleurs indépendants.

Dans ces cas, les attributions au conjoint aidant ou cohabitant légal aidant peuvent toutefois, aux conditions et dans les limites fixées en la matière, être mentionnées à la rubrique 16 (codes *616 ; voir également plus loin).

Les frais professionnels qui sont propres au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant auquel le contribuable a attribué des rémunérations visées à la présente rubrique 8, b) (codes *611) ne peuvent pas être repris parmi les frais professionnels du contribuable qui attribue lesdites rémunérations.

Les 'autres' frais professionnels (3^e sous-rubrique) qui nécessitent un commentaire font l'objet de points distincts, ci-après.

b. Justification de certains frais par fiches

Suivant l'article 57, 1^o, du C.I.R. 1992, les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature, payés ou attribués, qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique (à l'exclusion des rémunérations des conjoints aidants), ne sont considérés comme des frais professionnels que s'ils sont justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, établis dans les formes et délais déterminés par le Roi.

En exécution de l'article 57 du C.I.R. 1992, l'article 30 de l'A.R. du C.I.R. 1992 stipule que ces fiches et ce relevé récapitulatif doivent être introduits par voie électronique (cette obligation 'électronique' a été introduite à partir du 1^{er} janvier 2009 par l'A.R. du 3 juin 2007), pour chacun des bénéficiaires des revenus, sauf lorsque les débiteurs (ou la personne qu'ils ont mandatée pour l'introduction de ces fiches et de ce relevé) ne disposent pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation. Dans ce cas, ces fiches et ce relevé doivent être introduits soit sur support papier soit sur un support électronique.

Dans les deux cas (papier ou électronique), les fiches doivent être rentrées avant le 30 juin de l'année qui suit celle des informations qu'elles doivent contenir, soit le 30 juin 2021 (pour les renseignements de l'année 2020).

L'Avis relatif aux fiches 281.50 continue d'affirmer que des informations complémentaires concernant l'introduction des documents précités peuvent toujours être obtenues auprès des « Centres PME Matières Spécifiques - Précompte professionnel »).

Pour en revenir aux fiches, un bénéficiaire de revenus repris sur une fiche 281.50 est soit une personne physique, soit une personne morale.

S'il s'agit d'une personne physique, il y a lieu d'indiquer obligatoirement :

- le nom du bénéficiaire des revenus en majuscules et le prénom en minuscules ;
- le domicile (rue, numéro, numéro boîte aux lettres, code postal et commune) du bénéficiaire des revenus au 1^{er} janvier 2021 ou, à tout le moins, la dernière adresse connue par le débiteur des revenus (si l'on ne peut que difficilement connaître l'adresse privée du bénéficiaire des revenus, cette adresse peut être remplacée par celle du siège d'activité du bénéficiaire, mais à la condition que soit mentionnée également sur la fiche son numéro d'entreprise et sa profession).

À noter que pour les bénéficiaires qui ont un numéro d'entreprise (tels les personnes morales, les commerçants et les titulaires de professions libérales et intellectuelles et les prestataires de services) ce numéro d'entreprise doit être mentionné sur la fiche et sur le relevé récapitulatif. Cette information est donc obligatoire dans ces cas. Le n° BCE peut être obtenu auprès de la Banque Carrefour des Entreprises.

On relèvera aussi qu'en vue d'une identification efficace du bénéficiaire (par le fisc), le numéro national (numéro de registre national) ou la date de naissance, peut aussi être mentionné sur la fiche (mais cette mention n'est pas obligatoire en ce qui concerne les fiches 281.50).

S'il s'agit d'une personne morale, son numéro BCE doit toujours être indiqué. Aucune exception n'est acceptée pour des personnes morales belges. Le numéro BCE existe en effet toujours et peut être retrouvé via la Banque Carrefour des Entreprises.

Pour les bénéficiaires étrangers, le débiteur des revenus est invité à mentionner les informations aussi complètes que possible : nom et prénom de manière séparé dans les zones prévues à cet effet, nom de la société, rue, numéro, boîte, ville, code postal à l'étranger et pays et si connu, le numéro d'identification étranger. L'administration a annoncé qu'elle apporterait une attention toute particulière à la bonne identification des bénéficiaires de fiches 281.50 pour les revenus 2019. Le cas échéant, les expéditeurs de données seront invités à corriger, annuler, ou compléter les fiches pour lesquelles aucun numéro national n'a pu être associé sur base des éléments d'identification transmis. A partir des revenus de l'année 2020, l'administration a décidé, stupidement selon nous, de ne plus annoncer à l'avance ses actions de contrôle.

Cela étant, la rubrique des commissions, courtages, ristournes, gratifications, etc., concerne les sommes allouées à des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles (personnes physiques ou morales) soumises aux obligations comptables des entreprises prévues au Livre III, Titre 3, Chapitre 2, du Code de droit économique, mais pour lesquelles aucune facture ne doit être délivrée (et n'a donc été reçue) du fait qu'il s'agit d'une rétribution pour des opérations qui ne sont pas soumises à l'obligation de facturer suivant la réglementation en matière de TVA. C'est le cas s'il s'agit de la contrepartie d'opérations qui ne sont visées ni à l'article 53, § 2, du Code TVA, ni à l'article 1^{er} de l'A.R. n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA.

Ainsi, il n'existe pas d'obligation de facturer pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé, sauf dans les cas visés aux articles précités. En outre, l'assujetti qui effectue des livraisons de biens

ou des prestations de services exonérées par l'article 44 du Code TVA est expressément exclu de l'obligation de délivrer une facture (p.ex. les commissions et les courtages payés aux intermédiaires indépendants en matière d'assurance, en matière de change, en matière de placement de valeurs mobilières, etc.).

Se mentionnent également sous cette rubrique les commissions, courtages, ristournes, gratifications, etc., alloués à des assujettis personnes physiques ou morales qui ont fait usage de la faculté prévue à l'article 53, § 2, du Code TVA de ne pas délivrer eux-mêmes une facture pour les opérations qu'ils ont effectuées mais de s'assurer que le cocontractant le fasse pour eux en leur nom et pour leur compte (cela n'est seulement autorisé qu'à la condition qu'il y ait un accord préalable entre les deux parties pour appliquer ce procédé et que chaque facture fasse l'objet d'une procédure d'acceptation par l'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services).

Par ailleurs, il est signalé que dans le cas d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2, du Code TVA, le membre qui fournit des biens ou des services à un autre membre, doit lui délivrer un document particulier ou s'assurer qu'un tel document a été établi en son nom et pour son compte par cet autre membre cocontractant, lorsque la facture visée à l'article 53, § 2, du Code TVA n'a pas été délivrée. Il s'agit du cas où les intéressés ont fait usage de la faculté prévue à cet article de ne pas délivrer eux-mêmes une facture pour les opérations qu'ils ont effectuées mais de s'assurer que le cocontractant le fasse pour eux en leur nom et pour leur compte. Rappelons que cela n'est seulement autorisé qu'à la condition qu'il y ait un accord préalable entre les deux parties pour appliquer ce procédé et que chaque facture fasse l'objet d'une procédure d'acceptation par l'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services).

Ce document particulier est assimilé à une facture (art. 53, § 3, du Code TVA). En pratique, le débiteur de la commission, du courtage, etc., doit donc établir une fiche 281.50 chaque fois qu'il n'a reçu du bénéficiaire, et enregistré, ni une facture (ne valent pas factures, les reçus ou autres documents similaires), ni un document particulier au sens de l'article 53, § 3, du Code TVA, pour les prestations pour lesquelles il a payé cette commission.

Il est toutefois entendu que le débiteur doit toujours établir des fiches 281.50 si le bénéficiaire est un non-résident qui n'est pas soumis aux obligations comptables des entreprises, prévues au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du Code de droit économique, et ce même s'il a reçu une facture pour les commissions, etc.

On rappelle que l'administration a introduit des tolérances successives (purement administratives) à la non-production de fiches justificatives. Retenons aussi qu'il ne fait plus aucun doute que, depuis le 1^{er} novembre 2018, aucune fiche individuelle ne doit plus être établie pour les honoraires payés aux titulaires de professions libérales (personnes physiques) qui ont établi une facture en vertu de la législation TVA. Il aura fallu plus de 10 ans pour que les choses deviennent claires à ce propos.

Provision pour pécules de vacances

Il s'agit bien de frais professionnels déductibles (et pas d'une provision au sens fiscal du terme et susceptible d'être exonérée).

Les contribuables qui exploitent des entreprises commerciales, industrielles ou agricoles ainsi

que les titulaires de profession libérale peuvent procéder à la constitution d'une réserve exonérée pour pécule de vacances.

Chaque année, l'administration communique les taux maximums de la provision pour péculs de vacances pouvant être constituée à la fin de l'année civile et qui est déductible au titre de charge professionnelle. Ces taux sont restés inchangés pendant de nombreuses années.

La circulaire 2021/C/14 du 22 février 2021 fixe les limites endéans lesquelles les sommes comptabilisées dans les bilans établis au 31 décembre 2020 pour le paiement en 2021 du pécule de vacances du personnel sont déduites à titre de frais professionnels.

Concrètement, les provisions pour péculs de vacances comptabilisées dans les bilans clôturés le 31 décembre 2020 en vue de leur paiement aux membres du personnel en 2021, sont déductibles au titre de charge professionnelle dans la mesure où elles ne dépassent pas :

- 18,20 % (comme l'année précédente) des rémunérations fixes et variables allouées en 2020 au personnel employé admis au bénéfice de la législation sur les vacances annuelles des travailleurs salariés. On entend par rémunérations 'variables', les commissions, primes, pourcentages et salaires pour les heures supplémentaires. Le résultat doit être diminué du pécule de vacances supplémentaires attribué en 2020 (à savoir, le pécule de vacances pour les jours où les employés ont pris des vacances supplémentaires parce qu'ils n'avaient pas encore droit à des vacances normales au début ou à la reprise de l'activité ; ce pécule de vacances supplémentaires correspond à la rémunération normale afférente aux jours de vacances supplémentaires pris et est financé par une avance sur le double pécule de vacances légal de l'année suivante ; ce qui explique pourquoi ce 'pécule de vacances supplémentaires' doit être déduit) ; le 'pécule de vacances supplémentaires' ne peut pas non plus être repris dans la base de calcul sur laquelle le pourcentage de 18,20 % doit être appliqué ;
- 10,27 % des 108/100 des salaires accordés en 2020 aux ouvriers et apprentis admis au bénéfice de la même législation.

On observe ainsi que l'exclusion du pécule de vacances lui-même, de la prime de fin d'année, du treizième mois et des indemnités similaires de la base de calcul du montant imposable de la provision ne s'applique que pour les employés et non pour les ouvriers et les apprentis. Pour les ouvriers et apprentis, au contraire de ce qui se passe pour les employés, le pécule de vacances lui-même, la prime de fin d'année, le treizième mois, et les indemnités similaires peuvent être compris dans la base de calcul. L'administration admet également que pour les ouvriers qui ont quitté l'entreprise dans le courant de l'année, les salaires des ouvriers et apprentis soient bien compris dans la base de calcul du montant déductible.

La circulaire rappelle par ailleurs et comme chaque année depuis que le dispositif existe sur le fait que le flexisalaire et le flexi-pécule de vacances attribués en 2020 aux travailleurs occupés dans le cadre d'un flexi-job ne peuvent pas être repris dans la base de calcul du pécule de vacances à payer en 2021.

C'est logique, étant donné que l'employeur doit payer au travailleur le pécule de vacances dû pour les prestations exécutées dans le cadre d'un flexi-job (flexi-pécule de vacances) ensemble avec le flexisalaire (conformément à l'article 5, § 3, de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale), il ne peut reprendre ce flexisalaire dans la base de calcul du pécule de vacances qu'il devra payer à son personnel au cours de

l'exercice comptable suivant et qu'il a déjà acté dans sa comptabilité comme dette certaine et liquide au cours de l'exercice comptable courant.

La circulaire précitée (2021/C/14 du 22 février 2021) nous informe que l'administration a été interrogée quant à la possibilité d'élargir de manière forfaitaire la base sur laquelle sont calculés les taux de 18,20 % et 10,27 % mentionnés ci-dessus en raison du mécanisme d'assimilation des journées de chômage - des suites de la COVID-19 - à des journées effectives de travail. Il ne peut être donné une suite favorable à cette requête.

En ce qui concerne le pécule de vacances des ouvriers cette demande est sans fondement dès lors que la charge supplémentaire résultant de l'assimilation des journées de chômage - des suites de la COVID-19 - à des journées effectives de travail tombe totalement à charge du Régime de l'Office National des Vacances Annuelles (ONVA), sans la moindre incidence financière pour les employeurs.

En ce qui concerne l'élargissement de manière forfaitaire de la base de calcul du taux de 18,20 % pour le pécule de vacances des employés, l'article 49 du C.I.R. 1992 ne permet pas de reprendre en frais professionnels un montant déterminé de manière forfaitaire dès lors que ce montant ferait l'objet d'une approximation et serait donc en contradiction avec la condition de dette certaine et liquide.

En revanche, si l'employeur estime devoir constituer une provision pour couvrir le surcoût estimé - en raison de l'assimilation des journées de chômage - du pécule de vacances des employés, celle-ci pourra être exonérée si toutes les conditions visées à l'article 48 du C.I.R. 1992 (provisions pour risques et charges ; voir plus loin) sont remplies.

Enfin, si elle ne fait pas l'objet d'une estimation forfaitaire mais est détaillée via un calcul individualisé par employé, basé exclusivement sur des données connues et certaines, l'élargissement de la base de calcul du taux de 18,20 % pour les journées de chômage assimilées (des suites de la COVID-19) des employés constitue bien une dette certaine et liquide au 31 décembre 2020 et constitue par voie de conséquence, sous respect des autres conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992, des frais professionnels déductibles durant l'année 2020.

Amortissements

- **Amortissements exceptionnels**

Conformément à l'article 3.42 de l'A.R. du CSA (anc. art. 64 de l'A.R. du C.Soc.), les immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps font l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 3.6, § 1^{er}, de l'A.R. du CSA (l'entreprise détermine les règles applicables à l'évaluation de l'inventaire visé à l'article III.89, § 1^{er}, du Code de droit économique).

Elles peuvent notamment faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré, conformément aux dispositions fiscales en la matière. Si l'application d'un tel plan accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, il est fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé de ces amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés

ainsi que de l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs.

Ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou non récurrents lorsque, en raison de leur altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation par l'entreprise.

Les amortissements exceptionnels sur les immobilisations corporelles peuvent être fiscalement acceptés à titre de frais professionnels déductibles (contrairement aux immobilisations incorporelles). Ce régime d'amortissement n'autorise cependant pas de récupérer rétroactivement des amortissements normaux qui n'auraient pas été comptabilisés antérieurement.

Dans le cas contraire, les amortissements actés sur les immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps ne peuvent faire l'objet d'une reprise que si, à raison de modifications des circonstances économiques ou technologiques, le plan d'amortissement antérieurement pratiqué s'avère avoir été trop rapide.

Rappelons que, au vœu de la législation comptable, les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps ne font l'objet de réductions de valeur qu'en cas de moins-value ou de dépréciation durable.

- **Amortissement des immobilisations incorporelles**

Conformément à l'article 3.39 de l'A.R. du CSA (anc. art. 61 de l'A.R. du C.Soc.), les immobilisations incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps font l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 3.6, § 1^{er}, de l'A.R. du CSA (l'entreprise détermine les règles applicables à l'évaluation de l'inventaire visé à l'article III.89, § 1^{er}, du CDE).

Les immobilisations incorporelles peuvent notamment faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré, conformément aux dispositions fiscales en la matière. Si l'application d'un tel plan accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, il est fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé de ces amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés ainsi que de l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs.

Ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou non récurrents lorsque, en raison de leur altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation par l'entreprise.

La loi fiscale déroge toutefois expressément à ces règles.

En effet, en vertu de l'article 63 du C.I.R. 1992, les immobilisations incorporelles (acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 1990) ne peuvent être amorties que :

- selon la méthode linéaire ;
- sur une période d'au moins :
 - 3 ans : pour ce qui concerne les investissements en recherche et développement (investissements en recherche, fabrication et mise au point de prototypes et de produits d'inventions et de savoir-faire (know-how) utiles au développement des activités futures de l'entreprise) ;
 - 5 ans : pour ce qui concerne les autres investissements (clientèle, goodwill, concessions, brevets, licences, savoir-faire (know-how), marques et autres droits similaires).

Il existe deux dérogations aux règles de limitation légale qui précèdent en ce qui concerne :

- les immobilisations incorporelles se rapportant à des investissements en œuvres audiovisuelles ;
- les logiciels informatiques à considérer comme des immobilisations incorporelles qui :
 - subissent des réductions de valeur anormales en raison d'un lien direct avec le passage à l'euro ;
 - ou, sont acquis ou constitués spécifiquement pour opérer ce passage (loi du 30 octobre 1998 relative à l'euro, *M.B.*, 10 novembre 1998, applicable aux amortissements exprimés durant la période imposable qui est liée à l'ex. d'imp. 1999 ou aux exercices suivants).

Par conséquent les amortissements exceptionnels sur les immobilisations incorporelles ne constituent pas des frais professionnels déductibles fiscalement et ils doivent être taxés comme excédent d'amortissements pour autant qu'ils dépassent l'amortissement linéaire normal tel que prévu ci-dessus.

• Régime d'option ou amortissement dégressif

L'amortissement dégressif (ou décroissant) est une méthode d'amortissement suivant laquelle l'annuité d'amortissement correspond à un pourcentage fixe de la valeur restant encore à amortir, aussi appelée valeur résiduelle, c'est-à-dire la valeur d'investissement ou de revient, comprenant les frais accessoires, moins les amortissements déjà appliqués.

A partir du moment où l'annuité d'amortissement dégressif est inférieure à celle que l'on obtiendrait en amortissant l'immobilisation de manière linéaire, on peut passer (revenir) au régime de l'amortissement linéaire.

Cette méthode implique que :

- le pourcentage fixe est appliqué la première année sur la valeur d'investissement ou de revient ;
- l'annuité d'amortissement décroît ensuite chaque année, puisque la base sur laquelle le pourcentage fixe est appliqué diminue chaque année.

L'amortissement dégressif est applicable à tous les avoirs qui sont susceptibles d'être amortis au point de vue fiscal et ce, quelle que soit leur durée normale d'utilisation.

L'amortissement dégressif n'est cependant pas applicable :

- aux voitures, voitures mixtes et minibus (sauf lorsque le véhicule est exclusivement destiné à un service de taxi ou à une location avec chauffeur et qu'il est exempté de ce

- chef de la taxe de circulation) ;
- aux immobilisations incorporelles, autres que les investissements en œuvres audiovisuelles, acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 1990 ;
- aux immobilisations (ou parties de celles-ci) dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers par le contribuable qui amortit les immobilisations (cette exclusion du régime d'amortissement dégressif s'applique aux immobilisations acquises ou constituées à partir du premier jour de l'année ou de l'exercice comptable dont les revenus sont imposables pour l'ex. d'imp. 1992) ;
- aux bicyclettes qui sont amorties à 120 % ;
- aux navires et bateaux auxquels s'applique le régime d'amortissement particulier prévu pour eux.

Vu que le régime d'amortissement dégressif est un régime d'option, il n'est admis que si le contribuable en a fait le choix dans les formes prescrites (sinon, l'administration prétend que l'amortissement linéaire est appliqué. Par elle ?).

L'option doit être notifiée au fonctionnaire compétent en même temps que la déclaration à l'I.P.P., et être accompagnée d'un relevé indiquant, pour chaque groupe d'éléments de nature analogue amortissables au même taux dégressif :

- la nature des divers éléments ainsi groupés ;
- leur valeur d'investissement ou de revient ;
- leur durée normale présumée d'utilisation ;
- le taux d'amortissement dégressif.

L'option ne peut porter que sur les éléments de l'actif (y compris ceux non encore entrés en possession du contribuable, mais ayant fait l'objet d'un accord parfait et de paiements partiels) acquis ou constitués pendant l'année (ou l'exercice comptable) à laquelle (auquel) se rapporte la déclaration à l'I.P.P. remise en même temps.

Le contribuable peut limiter son option à certains de ces éléments et opter pour l'amortissement linéaire en ce qui concerne les autres.

On notera encore que l'option est irrévocable en ce qui concerne les éléments groupés qui sont mentionnés sur le relevé. Elle vaut également pour les éléments de l'actif de nature analogue, amortissables au même taux, qui seront acquis ou constitués au cours des années ou des exercices comptables suivants, à moins que le contribuable ne renonce au régime d'option.

Lorsque le contribuable veut renoncer au régime d'option pour tous les groupes d'éléments (ou pour des parties nettement précisées de groupes d'éléments) acquis ou constitués au cours d'une année ou d'un exercice comptable déterminé, il doit le notifier au contrôleur en chef ou au dirigeant du bureau central de taxation avant l'expiration de cette année ou de cet exercice comptable (ou au plus tard en même temps que sa déclaration et dans le délai prévu pour la remise de celle-ci).

Un contribuable ayant renoncé à l'amortissement dégressif pour un groupe déterminé d'éléments ou pour une partie bien précisée du groupe d'éléments, ne pourra plus, aussi longtemps qu'il n'aura pas notifié régulièrement une nouvelle option, pratiquer des amortissements dégressifs sur des éléments acquis ou constitués au cours d'années ou

d'exercices comptables ultérieurs et qui, compte tenu de leur nature et de leur durée d'utilisation, appartiennent à un de ces groupes.

Rappelons que pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 1992, le montant de l'annuité d'amortissement dégressif ne peut en aucun cas excéder 40 % de la valeur d'investissement ou de revient de celles-ci.

Cette règle s'applique à toutes les catégories de biens d'investissement et ne souffre aucune exception.

On attire l'attention sur le fait que la limite maximum fixée par la loi porte sur l'annuité et non sur le taux d'amortissement. Ce taux peut donc excéder 40 % (par exemple le double de 25 % pour une immobilisation d'une durée normale d'utilisation de 4 ans).

- **Amortissements à 120 %**

L'article 64^{ter}, alinéa 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992 prévoit que sont déductibles à 120 % les frais faits ou supportés spécifiquement en vue de favoriser l'usage du cycle ou du speed pedelec, visés à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14^o, a, du même Code, par les membres du personnel de leur domicile à leur lieu de travail dans la mesure où les frais sont faits ou supportés en vue :

- d'acquérir, de construire ou de transformer un bien immeuble destiné à l'entreposage des cycles ou des speed pedelecs, visés à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14^o, a, du même Code, pendant les heures de travail des membres du personnel ou à mettre un vestiaire ou des sanitaires composés ou non de douches à la disposition de ceux-ci ;
- d'acquérir, d'entretenir et de réparer des cycles ou des speed pedelecs, visés à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14^o, a, du même Code, et leurs accessoires qui sont mis à la disposition des membres du personnel.

L'article 64^{ter}, alinéa 2, du C.I.R. 1992 prévoit que lorsque les frais visés ci-dessus se composent d'amortissements afférents aux immobilisations corporelles visées ci-dessus, le montant déductible par période imposable est obtenu en majorant de 20 % le montant normal des amortissements de cette période.

Relevons que la loi impose que les cycles ou les speed pedelecs visés ci-dessus, soient amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à trois.

Il est encore prévu par ce même article 64^{ter} du C.I.R. 1992 que les amortissements qui sont pris en considération au-delà de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles visées ci-avant, n'entrent pas en compte pour la détermination des plus-values ou moins-values ultérieures afférentes à ces immobilisations corporelles.

- **Amortissements exagérés ou excédentaires**

Le contribuable qui amortit certains éléments d'une façon excessive ou même en une fois, est imposé sur les excédents d'amortissements ainsi portés en compte. (Com.I.R. 1992, n° 61/93). Si, pour une année ou un exercice comptable déterminé, le contribuable pratique, sans raison valable, un amortissement - linéaire ou dégressif - supérieur au *quantum* prévu sur une catégorie d'avoirs, l'excédent non admissible est taxé.

Lorsque l'impôt a été perçu sur la partie des amortissements pratiqués, qui ne correspond pas à une dépréciation effective de certains éléments, le contribuable peut toujours, les années suivantes, porter un amortissement normal en déduction de ses revenus professionnels, et ce jusqu'à ce que la valeur d'investissement ou de revient de ces éléments soit intégralement amortie au point de vue fiscal.

Un excédent d'amortissement peut toutefois aussi servir ultérieurement à combler les manquants ou les insuffisances d'amortissements d'années ou d'exercices comptables subséquents.

- **Amortissements insuffisants ou non pratiqués**

Bien que des amortissements qui correspondent à une dépréciation survenue au cours d'années ou d'exercices comptables antérieurs doivent, en principe, être rejetés au titre de frais professionnels, l'administration admet, dans un esprit de large compréhension (dit-elle au Com.I.R. 1992, n° 61/96), que les amortissements insuffisants ou les amortissements non pratiqués (appelés communément manquants d'amortissements) soient récupérés au cours d'années ultérieures, et ce jusqu'à récupération intégrale de la valeur d'investissement ou de revient.

Dans le cas où, notamment en raison de l'absence ou de l'insuffisance des bénéfices bruts, l'amortissement admissible pour une année ou un exercice comptable déterminé n'est pas pratiqué par le contribuable ou n'est pratiqué que pour un montant inférieur au montant admissible, cette insuffisance d'amortissement ne peut pas être récupérée sur les bénéfices de l'année ou de l'exercice comptable suivant ; elle doit être :

- soit récupérée par prolongation de la période d'amortissement dans la mesure nécessaire pour permettre la reconstitution de la valeur d'investissement ou de revient de l'élément amortissable ;
- soit, si le contribuable le désire, comblée au moyen des excédents antérieurement taxés.

Frais de véhicules

Rappelons le prix moyen des carburants pour l'année 2020 (source : STATBEL) :

Groupe de produits	Produit	Prix moyen TVA incl. (EUR/L)
Essences	Essence 95 RON E5	1,3890
	Essence 95 RON E10	1,3492
	Essence 98 RON E5	1,4172
	Essence 98 RON E10	1,3861
Gasoil Diesel routier	Diesel B7	1,3679
	Diesel B10	1,3443
	Diesel B20	1,3694
	Diesel B30	1,4194
	Diesel XTL	2,2502
LPG	Autogas LPG (à la pompe)	0,4684

Rappelons que pour les ex. d'imp. 2019 et 2020, à l'I.P.P., la déductibilité des frais de carburant pour les déplacements professionnels - autres que les déplacements domicile-lieu du travail - était toujours limitée à 75 % de leur quotité professionnelle, pour autant qu'il s'agisse

de véhicules visés à l'article 65 du C.I.R. 1992, soit les voitures, les voitures mixtes, les minibus et les camionnettes visés à l'article 4, § 3, du CTA.

Cette limitation ne concerne donc pas les frais de carburant des véhicules visés à l'article 66, § 2, du C.I.R. 1992, à savoir :

- les véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
- les véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet ;
- les véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers.

En fait, le régime a été modifié à partir de l'ex. d'imp. 2019 par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017), qui a adapté la limitation de déduction des frais de voiture comme frais professionnels et ce, y compris à l'I.P.P. (bien qu'il s'agisse d'une réforme I.Soc.), mais le régime mis en place à cette occasion n'a trouvé à s'appliquer que pour les seuls ex. d'imp. 2019 et 2020. La même loi instaure également un nouveau régime à partir de l'ex. d'imp. 2021.

La règle a en effet changé avec le remplacement de l'article 66 du C.I.R. 1992 par l'article 11, 2°, de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017), et le remplacement de l'article 198*bis* de ce Code par l'article 41, 5°, de la même loi-réforme, mais seulement à partir du 1^{er} janvier 2020 et applicable à partir de l'ex. d'imp. 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (art. 86, B2 de ladite loi).

À partir de l'ex. d'imp. 2021 donc, la déduction des frais de voiture est fixée, tant à l'I.Soc. qu'à l'I.P.P., selon la formule suivante (art. 66, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2°, du C.I.R. 1992) :
 $120 \% - [0,5 \% \times \text{coefficient carburant} \times \text{émission CO}_2 \text{ en g/km}] = \text{pourcentage de déduction}$
avec un maximum de 100 % et un minimum de 50 % (art. 66, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992 dans sa version à partir de l'ex. d'imp. 2021 également).

Par exception à ce minimum de 50 %, si l'émission de CO₂ est supérieure ou égale à 200 g/km, la déduction est limitée à 40 % (art. 66, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992).

Et dans laquelle le 'coefficient carburant' est de 1,00 (pour les véhicules diesel), de 0,90 (gaz naturel et puissance imposable inférieure à 12 CV fiscaux) et de 0,95 (autre = essence, LPG, biocarburant, électrique, etc.).

Un régime transitoire est toutefois maintenu pour les voitures acquises par le contribuable avant 2018 : la déduction de 75 % vaut comme une déduction minimale. La déduction est donc aussi déterminée sur la base de la formule ci-dessus, mais ne peut jamais être inférieure à 75 % (art. 66, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992 dans sa version à partir de l'ex. d'imp. 2021).

La formule reprise ci-dessus est désormais également appliquée pour le calcul du pourcentage de déduction des frais de carburant.

Mais les frais du financement (intérêts du prêt auto) restent déductibles à 100 %.

À défaut de tableau d'amortissement fourni par l'organisme financier reprenant le détail des

intérêts payés, les intérêts se déterminent en déduisant du montant total à rembourser le montant réellement emprunté.

Il en va de même pour les intérêts d'un leasing, qui sont donc entièrement déductibles.

Rappelons qu'à l'I.P.P., si ces nouvelles règles en matière de déduction des frais de voiture applicables à partir de l'ex. d'imp. 2021 prévoient toujours une exception pour les voitures acquises avant le 1^{er} janvier 2018, à compter du même ex. d'imp., cette exception ne vaut cependant plus pour les véhicules à fortes émissions de CO₂ (de 200 gr/km au moins).

Au-delà de ce volume d'émission, l'exception ne s'applique plus et on retombe sur le pourcentage de déduction uniforme de 40 % tel qu'il s'applique pour les voitures particulières acquises à partir du 1^{er} janvier 2018 et qui émettent 200 grammes ou plus de CO₂ par kilomètre. Ce pourcentage (40 %) s'applique également aux frais de carburant.

Notons que l'ancienne déduction à 120 % (qui existait à l'I.Soc.) pour les voitures électriques (art. 198*bis*, al. 1^{er}, 1^o, a, du C.I.R. 1992) n'est plus possible et est limitée à 100 %.

Rappelons que la base imposable des plus-values réalisées sur les voitures est déterminée à partir de l'ex. d'imp. 2019 au même pourcentage que celui de la déduction. Pour la période à partir de l'ex. d'imp. 2021, c'est le pourcentage de déduction fixé selon la formule mentionnée ci-dessus qui trouve à s'appliquer. Cela signifie que les plus-values sont désormais imposables, à partir de l'ex. d'imp. 2021, à un taux égal au rapport entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente tel que visé à l'article 66, § 1^{er}, alinéa 4, du C.I.R. 1992 et la somme des amortissements comptabilisés (art. 24, al. 3 et 27, al. 3, du C.I.R. 1992).

Par analogie avec les plus-values, le régime des moins-values (subies sur la cession des voitures) est aussi aligné sur celui de l'I.Soc. Le pourcentage des moins-values déductibles comme frais professionnels est donc également déterminé sur la base du rapport entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente (art. 66, § 1^{er}, al. 4, du C.I.R. 1992 dans sa version ex. d'imp. 2021) et la somme des amortissements comptabilisés.

Revenons aux frais de carburant. On a signalé qu'à compter de 2020, la déductibilité des frais de combustible suit donc le pourcentage de déductibilité lié aux émissions de CO₂ du véhicule concerné. Or comme leur nom l'indique, les combustibles ont pour caractéristique de pouvoir entrer en combustion - ce qui n'est pas le cas de l'électricité. Et souvent, les véhicules électriques utilisent de l'électricité qui n'est pas mesurée distinctement dans la consommation électrique globale d'un indépendant ou d'une entreprise. La recharge à domicile a également un coût.

Rien à faire. L'administration considère que les frais d'électricité des véhicules électriques doivent être considérés, pour l'application de la limite de déduction des frais de voiture, comme des frais de carburant.

À partir de l'ex. d'imp. 2021, les frais de carburant, et par voie de conséquence, également les frais d'électricité des véhicules électriques, sont déductibles à concurrence des pourcentages de déduction en fonction des émissions de CO₂ du véhicule. Ces pourcentages de déduction

sont déterminés suivant les règles déterminées dans les articles 66, § 1^{er}, et 198bis du C.I.R. 1992. Ainsi, le pourcentage de déduction des frais d'électricité d'une voiture électrique avec un taux d'émission de CO₂ de 0 g/km est de 100 %.

De manière plus générale, les frais réels de voiture professionnels sont déductibles comme suit à partir de l'ex. d'imp. 2021 :

Déplacement domicile - lieu de travail	0,15 EUR/km
Frais de financement	100 %
Mobilophonie (kit mains libres avec smartphone, etc.)	100 %
Autres frais, y compris carburant :	
- 200 gr CO ₂ /km ou plus	40 %
- véhicule électrique	100 %
- autres véhicules	120 % - [0,5 % x coefficient carburant x émission CO ₂ en g/km] = min. 50 % et max. 100 %, avec - diesel = coeff. 1 - gaz naturel et moins de 12 CV fiscaux = coeff. 0,90 - autres = coeff. 0,95
Véhicule acquis avant le 1 ^{er} janvier 2018	min. 75 %

- **Régime applicable aux 'fausses hybrides'**

En matière de déduction des frais de voiture, une mesure spécifique a été introduite par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017) qui prévoit que les voitures hybrides plug-in, dont la capacité de la batterie est beaucoup trop faible pour assurer une autonomie suffisante en mode électrique (appelées pour la cause « fausses hybrides »), sont traitées fiscalement comme des voitures mues exclusivement par un moteur à combustion.

Une 'fausse hybride' est une voiture équipée à la fois d'un moteur à carburant et d'une batterie électrique qui peut être rechargée, mais dont la capacité de la batterie électrique ne permet pas un usage avantageux du véhicule via cette source d'énergie (= avec une autonomie sur la propulsion électrique). On entend par 'fausses hybrides', les véhicules hybrides rechargeables (c.-à-d. hybrides « plug-in ») dont la batterie électrique peut être rechargée en connectant le véhicule à une source d'alimentation externe, équipé d'une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kg de poids du véhicule ou qui a une émission de CO₂ de plus 50 g/km. Contrairement à un véhicule full hybride, où la batterie électrique est rechargée au moyen d'un moteur à combustion et/ou par l'énergie de freinage, la batterie électrique d'une hybride plug-in est rechargée en branchant le véhicule sur une source d'énergie extérieure (p.ex. une borne de chargement). Si la batterie d'un véhicule hybride n'est pas rechargée ou si la recharge de la batterie ne permet qu'une autonomie limitée, c'est presque exclusivement la propulsion par carburant qui est utilisée (EdM, DOC54 2839/001 p. 73). L'émission de CO₂ effective déroge donc fortement de l'émission de CO₂ officielle.

C'est la raison pour laquelle, à partir de l'ex. d'imp. 2021 et pour autant que la voiture soit achetée (*) après 2017 :

- le pourcentage pour la déduction comme frais professionnels est déterminé selon la formule mentionnée ci-dessus, où l'émission de CO₂ est déterminée sur la base de l'émission de CO₂ du même type de voiture (= véhicule correspondant) qui roule simplement au même carburant (**) (et donc pas sur la base de l'émission de CO₂ officielle inférieure de la version hybride) (art. 66, § 1^{er}, al. 3, du C.I.R. 1992 dans sa version à partir de l'ex. d'imp. 2021) ;
- l'ATN imposable calculé selon la formule connue (mais sur la base de l'émission de CO₂ du même type de voiture (= véhicule correspondant) qui roule simplement au même carburant (**)) (et donc pas sur la base de l'émission de CO₂ officielle inférieure de la version hybride) (art. 66, § 1^{er}, al. 3, du C.I.R. 1992 dans sa version à partir de l'ex. d'imp. 2021).

() les fausses hybrides achetées avant 2018 continuent à bénéficier pour l'avenir du régime fiscal avantageux actuel (pourcentage de déduction et ATN sur base de l'émission officielle de CO₂). Remarque : l'extension de la notion 'achat' à 'commande' ou 'date du contrat de leasing' n'est pas opérée dans l'exposé des motifs. Mais en réponse à une question parlementaire, le ministre a confirmé que la conclusion d'un contrat de leasing avant 2018 est assimilée à une acquisition avant 2018. Une voiture prise en leasing avant 2018 continue par conséquent à bénéficier de l'ancien régime fiscal avantageux, même si l'option d'achat n'est levée qu'à partir du 1^{er} janvier 2018 (question parlementaire n° 2122 de Mme Jadin du 14 mars 2018, Q&R, Ch. Repr., 54 150, p. 287).*

Le texte légal a été adapté en ce sens par l'article 42 de la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses-I (M.B., 15 mai 2019) qui précise que la nouvelle réglementation s'applique non seulement aux fausses voitures hybrides achetées à partir du 1^{er} janvier 2018, mais également à de tels véhicules pris en location ou en leasing à partir de cette date. Les véhicules pris en location ou en leasing avant cette date bénéficient donc du régime transitoire.

*(**) s'il n'existe pas de véhicule correspondant roulant au même carburant (fossile), l'émission de CO₂ officielle est multipliée par 2,5. Ce coefficient reflète la proportion moyenne entre l'émission officiellement communiquée d'une fausse hybride et celle d'un véhicule correspondant équipé avec un moteur qui utilise exclusivement le même carburant (EdM, DOC 54 2839/001 p. 74). Un A.R. doit encore spécifier ce que l'on doit entendre par un 'véhicule correspondant'.*

• **Frais refacturés**

À partir de l'ex. d'imp. 2019, les « *frais qui sont répercutés à des tiers* » ont été ajoutés à la liste de l'article 66, § 2, du C.I.R. 1992 comme motif d'exception général pour l'application de la limitation de déduction sur les frais de voiture.

Ces frais restent déductibles à 100 % à condition que ces frais soient explicitement et séparément mentionnés dans la facture (art. 66, § 2, 4^o, du C.I.R. 1992). La limitation de déduction s'applique alors dans le chef du tiers à qui les frais sont refacturés, et non dans le chef du contribuable qui les refacture. Les données nécessaires pour le calcul de la limitation de déduction (émission de CO₂ et type de carburant) doivent par conséquent être

communiquées à ces ‘tiers’. Attention au fait que le dirigeant d’entreprise n’est pas un tiers pour son entreprise, tout comme le travailleur salarié n’est pas un tiers pour son employeur.

On observera qu’il n’est pas exigé que les tiers auxquels sont répercutés les frais de voiture soient soumis en Belgique à l’impôt des personnes physiques, à l’impôt des sociétés ou à l’impôt des non-résidents ni que la limite de déduction leur soit effectivement appliquée.

Frais portés à 120 %

À l’I.P.P., pour l’ex. d’imp. 2020, il existait trois catégories de frais dont la déduction était portée à 120 % de leur montant. Il s’agissait :

- 1°. de la déduction des frais relatifs au transport collectif organisé des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail (art. 64ter, al. 1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992) ;
- 2°. des frais d’abonnement pour le raccordement à une centrale d’alarme, en cas de recours à une entreprise de gardiennage, etc., faits ou supportés en vue d’améliorer la sécurisation (art. 64ter, al. 1^{er}, 2°, du C.I.R. 1992) ;
- 3°. des frais faits ou supportés spécifiquement en vue de favoriser l’usage du cycle ou du *speed pedelec*, visés à l’article 38, § 1^{er}, 14°, a), du C.I.R. 1992, par les membres du personnel de leur domicile à leur lieu de travail dans la mesure où les frais sont faits ou supportés en vue d’acquérir, de construire ou de transformer un bien immobilier destiné à l’entreposage des cycles ou des *speed pedelecs* (visés au même article) pendant les heures de travail des membres du personnel ou à mettre un vestiaire ou des sanitaires composés ou non de douches à la disposition de ceux-ci ou en vue d’acquérir, d’entretenir et de réparer des cycles ou des *speed pedelecs* (visés au même article) et leurs accessoires qui sont mis à la disposition des membres du personnel (art. 64ter, al. 1^{er}, 3°, du C.I.R. 1992).

Le 1° ci-dessus a toutefois été abrogé par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l’impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017), en vigueur le 1^{er} janvier 2020 et applicable à partir de l’ex. d’imp. 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (art. 86.B2).

Subsistent donc pour l’ex. d’imp. 2021, la déduction à 120 % des frais de sécurisation et des frais de ‘bicyclette’.

Rappelons que lorsque les frais visés au 3°, ci-dessus, se composent d’amortissements afférents aux immobilisations corporelles visées, le montant déductible par période imposable est obtenu en majorant de 20 % le montant normal des amortissements de cette période.

Revenons au 2° : sous le vocable ‘frais de sécurisation’ que nous avons utilisé de manière simplifiée, se retrouvent les frais suivants faits ou supportés en matière de sécurisation :

- les frais d’abonnement pour le raccordement à une centrale d’alarme autorisée pour la gestion d’alarmes qui proviennent de systèmes installés dans des biens immobiliers afin de prévenir ou de combattre des délits contre des personnes ou des biens ;
- les frais en cas de recours à une entreprise de gardiennage autorisée pour effectuer du transport protégé tel que visé à l’article 8, § 1^{er}, 2°, de l’A.R. du 7 avril 2003 réglant certaines méthodes de surveillance et de protection du transport de valeurs et relatif aux spécificités techniques des véhicules de transport de valeurs (*M.B.*, 29 avril 2003) ;
- les frais en cas de recours collectif par un groupe d’entreprises à une entreprise de gardiennage autorisée pour l’exécution de missions de gardiennage relatives à la

surveillance et protection de biens mobiliers ou immobiliers.

Frais de réception et de cadeaux d'affaires

- **Frais de réception**

Les frais de réception sont déductibles à concurrence de 50 % de la quotité professionnelle (art. 53, 8°, du C.I.R. 1992). Il existe toutefois des exceptions à cette règle.

Cette limitation a elle aussi (comme celle applicable aux frais de restaurant) été instaurée par la loi précitée du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, applicable à partir du 1^{er} janvier 1989, soit à partir de l'ex. d'imp. 1990. Elle est applicable depuis lors sans modification.

La notion de « frais de réception » n'est pas définie dans les textes légaux, qu'il s'agisse du C.I.R. 1992 ou du Code TVA. Les frais de réception sont ceux que le contribuable engage dans le cadre de ses relations publiques, pour l'accueil de tiers dans ses propres locaux ou ailleurs.

Doivent notamment être considérés comme des frais de réception auxquels la limitation de 50 % est applicable (i) les frais de traiteurs exposés à l'occasion de l'organisation d'un banquet, d'un buffet froid, etc., (ii) les frais d'achat de boissons, d'aliments, d'articles pour fumeurs, etc., offerts à l'occasion de telles manifestations, (iii) l'achat de fleurs effectué en vue de l'organisation d'une réception ou d'un banquet, (iv) l'amortissement ou la location de locaux, tentures, tapis et mobilier et (v) les salaires du personnel d'accueil et de service qui sont liés à l'accueil de visiteurs.

Ces frais peuvent se rapporter à des manifestations diverses (congrès, journées portes ouvertes, anniversaires, júbilés, soirées de gala, etc.) organisées dans les locaux de l'entreprise, dans des locaux loués pour la circonstance ou mis gratuitement à la disposition de l'entreprise, en plein air ou encore dans des installations sportives, sur un bateau, en train, en autocar, etc.

La TVA grevant ces frais ne peut faire l'objet d'aucune déduction.

Il y aura donc lieu, dans de nombreux cas, de réaliser un exercice d'équilibriste entre frais de réception et frais de publicité (voir ci-après).

On relèvera aussi la mesure temporaire suivante prise dans le cadre de la pandémie de la COVID-19.

Par dérogation à ce qui précède (déduction limitée à 50 %), la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) (*M.B.*, 23 juillet 2020, err. *M.B.*, 31 juillet 2020), prévoit que sont intégralement déductibles au titre de frais professionnels, les 'frais de réception' exposés à titre professionnel qui sont faits ou supportés entre le 8 juin 2020 et le 31 décembre 2020. L'entrée en vigueur de cette exception est le 23 juillet 2020 (date de la publication de la loi).

Dans le commentaire qu'elle fait de cette mesure temporaire (circ. 2020/C/132 du 26 octobre

2020), l'administration indique notamment que la déductibilité totale temporaire ne s'applique pas aux 'frais de cadeaux d'affaires' (qui sont également soumis à une déduction limitée à 50 % conformément à l'art 53, 8°, du C.I.R. 1992).

- **Frais de cadeaux d'affaires**

Les frais relatifs aux cadeaux d'affaires sont eux aussi déductibles à concurrence de 50 % seulement (art. 53, 8°, du C.I.R. 1992). Ledit article contient une dérogation pour les articles publicitaires.

Il va de soi que, selon la règle générale, la quotité professionnelle de ces frais reste cependant entièrement déductible au titre de frais professionnels lorsque le cadeau constitue un ATN pour le bénéficiaire et qu'une fiche 281.50 est établie à son nom.

Par cadeaux d'affaires il y a lieu d'entendre les objets d'une certaine valeur, qui sont offerts périodiquement (par exemple à l'occasion de la fin d'année) ou occasionnellement et ce, dans le cadre des relations professionnelles. Ainsi, ne doivent pas être considérés comme cadeaux d'affaires, de sorte que les frais y afférents sont déductibles à 100 %, aussi bien les prix (en espèces ou en nature) octroyés à des consommateurs à l'occasion d'un concours ou d'une loterie organisés par l'entreprise que les échantillons qui doivent permettre au futur utilisateur ou consommateur de juger de la qualité du produit proposé.

Mais constituent notamment des cadeaux d'affaires, le vin, le champagne ou l'alcool, les parfums et eaux de toilette, les articles en cuir et plus généralement les articles de luxe offerts aux clients ou relations d'affaires à titre de cadeaux de fin d'année ainsi que les appareils ménagers (petit électro-ménager, frigo, congélateur, four à micro-ondes), montres, chronomètres, jumelles, appareils photographiques, caméras, enregistreurs, projecteurs de diapositives, magnétoscopes, téléviseurs, ordinateurs, etc., offerts à des intermédiaires méritants.

Il en est de même pour les bouquets et gerbes de fleurs, les pralines, chocolats, confiseries et sucreries diverses, les chèques-cadeaux, chèques-surprises, chèques-culture ou tous autres chèques du même genre, offerts à des clients ou relations d'affaires.

Le caractère de cadeau d'affaire est indéniable lorsque l'objet en cause n'est nullement lié à ce que produit ou vend le donateur (par exemple une bouteille de whisky offerte par un fabricant de vélos). Si le lien existe, la dépense n'est toutefois pas pour autant déductible à 100 % ; en effet, il faut pour ce faire qu'il s'agisse soit d'un article publicitaire, soit d'un échantillon.

- **Frais de réception (et de restaurant) à considérer comme des frais de publicité**

Comme évoqué plus avant, la différence entre les frais de réception déductibles à 50 % (art. 53, 8°, du C.I.R. 1992) et les frais de publicité (intégralement déductibles sous respect des conditions de l'art. 49 du C.I.R. 1992) n'est pas toujours aisée à établir et cette distinction doit pourtant être faite.

La Cour de cassation a décidé que si les frais de réception ne constituent pas en eux-mêmes des frais de publicité, ils peuvent en revanche parfaitement s'intégrer dans une stratégie à

vocation publicitaire ou événementielle tenant à attirer l'attention sur la firme qui l'organise ou sur les produits qu'elle commercialise (Cass., 8 avril 2005, 11 mars 2010, 15 juin 2012 et 13 mars 2015, toutes décisions rendues en matière de TVA, de sorte que l'incertitude demeurait en matière d'impôts sur les revenus).

La réponse à une question parlementaire semblait mettre fin à cette inquiétude. Certes, les frais d'accueil en matière de TVA et de réception en matière d'impôts sur les revenus n'ont pas tout à fait la même portée (le ministre vise Bruxelles, 21 décembre 2016), mais, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de cassation et en vue de l'harmonisation des directives TVA sur le plan des impôts sur les revenus, il dit accepter une déductibilité totale des frais de nourriture, de boissons et de catering dans de telles circonstances. Les frais exposés peuvent en effet être considérés ici plutôt comme des frais de publicité que comme des frais de réception (QPO n° 23784 de M. Klaps du 14 mars 2018).

Mais depuis, la Cour de cassation a fait du rétropédalage dans le cadre d'une décision ridicule de la Cour d'appel de Bruxelles. Celle-ci avait affirmé qu'il ne peut être question d'un 'restaurant' que si le lieu où les repas sont servis est accessible au public (Bruxelles, 21 décembre 2016). Or, on sait qu'il n'a jamais été exigé, ni dans le Com.I.R. 1992 ni dans le cadre de la TVA, qu'un établissement doive être accessible au public pour pouvoir être considéré comme un 'restaurant' ! Cet arrêt bruxellois est par conséquent cassé (Cass., 22 février 2019).

Mais à cette occasion, la Cour de cassation a estimé que les frais de catering, etc., qui ont été exposés dans le cadre d'un événement publicitaire conservent leur caractère de frais de réception déductibles à concurrence de la moitié seulement, même s'ils ont été réalisés dans le cadre d'un événement publicitaire. Elle revient ainsi sur sa jurisprudence antérieure, à tout le moins en matière de TVA.

Mais la Cour confirme un mois plus tard (Cass., 22 mars 2019, qui casse Gand, 14 juin 2016, qui avait donné raison au concessionnaire automobile et à sa journée 'portes ouvertes').

En matière d'impôts directs, la Cour se focalise ainsi sur la seule nature des frais en question sans tenir compte du but poursuivi par ceux-ci.

La saga peut donc reprendre. L'insécurité juridique à nouveau bien alimentée et l'entreprise soumise à la bonne volonté du contrôleur sur lequel elle tombe.

En effet, la notion même de frais de réception, tout comme celle de frais de publicité, n'est pas définie par le C.I.R. 1992. Il faut avant tout qualifier correctement les frais en cause pour déterminer la disposition fiscale qui leur est applicable et, dans cette qualification, la nature des frais n'est pas le seul critère : le but et les circonstances dans lesquelles les frais sont exposés peuvent également déterminer cette qualification (Y. Dewael, *Act. Fisc.*, n° 2020/13).

- **Articles publicitaires**

Comme annoncé plus avant, l'article 53, 8°, du C.I.R. 1992 contient une exception notable à la limitation de déduction à 50 % examinée ici, et ce en faveur des articles publicitaires qui portent de façon apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice. Ces articles sont donc, en principe, déductibles à 100 %.

Il s'agit d'objets, gadgets et articles utilitaires :

- destinés à servir de supports publicitaires pour une très large diffusion et qui ne sont pas réservés à une catégorie restreinte de clients ou de relations d'affaires ;
- de valeur modique pour celui qui les reçoit (tels que briquets jetables, agendas de poche, calendriers, stylos à bille, porte-clés, etc.) ;
- portant de manière apparente et durable la dénomination ou le logo de l'entreprise donatrice (Com.I.R. 1992, n° 53/155).

Ces trois conditions doivent être remplies simultanément.

Avantages sociaux au personnel

L'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o, du C.I.R. 1992 prévoit l'exonération des avantages sociaux dans le chef de leurs bénéficiaires. Il s'agit notamment des menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus en témoignage de reconnaissance ou de bienveillance dans des circonstances heureuses ou malheureuses à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle.

En contrepartie, conformément à l'article 53, 14^o, du même Code, les avantages sociaux qu'un employeur attribue à son personnel ne sont pas des frais professionnels déductibles. Mais il y a toutefois des exceptions.

Ne sont par exemple pas déductibles dans le chef de l'employeur :

- une aide financière accordée lors de circonstances exceptionnelles (intervention chirurgicale, hospitalisation, maladie grave, décès, etc.) à des membres du personnel, des membres du personnel pensionnés ou à des membres du ménage de membres du personnel décédés ;
- les cadeaux de faible valeur (soit d'un montant maximum de 50 EUR) ou les cadeaux d'usage (p.ex. lors de la naissance des enfants des membres du personnel) (le SDA admet à la demande des montants beaucoup plus importants : attribution d'un vélo, d'un iPod, des voyages, du cash sous forme de prime unique à hauteur de 500 EUR et même plus, etc., qui constituent autant d'exceptions à la notion de 'faible' valeur défendue par l'administration) ;
- l'utilisation régulière et systématique d'installations de l'entreprise (terrains et matériel de sport, salles de sport, de projection ou de théâtre, etc.) par des membres du personnel pour le sport, la culture ou l'occupation des loisirs ;
- les abonnements et billets d'entrée à des manifestations culturelles ou sportives (concert, opéra, théâtre, matches, etc.) distribués gratuitement ou à prix réduit au personnel ;
- le remboursement des frais d'études ou l'attribution des chèques-formation aux membres du personnel qui suivent individuellement des cours complémentaires, autre que des formations professionnelles spécifiques ;
- les séjours gratuits ou à prix réduit dans des résidences de vacances ou des centres de délasserment appartenant à l'entreprise qui sont ouverts à tous les membres du personnel, anciens membres du personnel, leur conjoint et leurs enfants ;
- l'utilisation occasionnelle d'une voiture de l'employeur pour un court déplacement du travailleur ;
- l'avantage découlant de la participation non obligatoire à un économat ou à une masse d'habillement, ou de l'affiliation à un service médical ou pharmaceutique ;

- l'utilisation d'une crèche d'entreprise créée au sein de l'entreprise (l'avantage qui découle de l'intervention de l'employeur dans les frais de garde des enfants du travailleur, portant sur un lieu d'accueil aménagé en dehors de l'entreprise, constitue toutefois un ATN imposable pour ce travailleur) ;
- les réductions accordées au personnel, c.-à-d. l'achat à prix réduit d'objets utilitaires fabriqués ou commercialisés par l'entreprise pour autant qu'il s'agisse d'achats effectués par les membres du personnel pour leur seul usage personnel et que ces achats portent sur des biens d'usage quotidien ou sur des biens d'usage durable d'une valeur relativement modique (par exemple : une radio, une télévision, une voiture de type courant). Par prix de faveur, il faut entendre le 'prix coûtant pour l'employeur'. Si le travailleur paie moins, la différence entre le prix coûtant supérieur et le montant réellement payé ne sera pas un avantage social exonéré, mais un avantage de toute nature imposable. Au plan social, une condition complémentaire est de vigueur depuis le 1^{er} avril 2002 : l'avantage de prix est exonéré de cotisations de sécurité sociale pour autant que l'avantage (différence entre le prix de vente normal et le prix réellement payé) n'excède pas 30 % du prix normal (A.R. du 28 février 2002 modifiant l'article 19 de l'A.R. du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 22 mars 2002) ;
- les voyages d'agrément pour des anciens membres du personnel pensionnés et les voyages d'agrément de plus d'un jour pour les membres du personnel.

Par exception (pour l'essentiel reprises au Com.I.R. 1992, n° 53/214), sont exonérés dans le chef du bénéficiaire **et** déductibles dans le chef de l'employeur qui les octroie (par décision administrative, au départ d'une liste 'officielle' publiée au *M.B.* du 28 novembre 1986) :

- les voyages collectifs pour le personnel de maximum un jour par an (à noter que les frais afférents à de tels voyages pour les anciens travailleurs pensionnés ne sont en revanche pas déductibles à titre de frais professionnels dans le chef de l'ancien employeur) ;
- les frais de réceptions pour le personnel (exposés à l'occasion des fêtes) et les cadeaux de faible valeur [par faible valeur, on entend un montant maximum de 50 EUR, à l'exception des cadeaux à l'occasion de l'attribution d'une distinction honorifique à un membre du personnel (le maximum est alors 105 EUR), lors de sa mise à la retraite ou à l'occasion de sa 'prépension' (le montant maximum est alors 35 EUR par année complète de service, avec un minimum de 105 EUR)] à l'occasion des fêtes de Saint-Nicolas, de la Noël, du nouvel an ou du saint-patron célébré habituellement dans le secteur d'activité de l'entreprise (Saint-Éloi ou Sainte-Barbe) pour le personnel ou à l'occasion d'un événement spécial annuel (par ex. un anniversaire). Les cadeaux peuvent être attribués en nature, en espèces ou sous la forme de bons de paiement (chèques-cadeaux, chèques-surprises, chèques-film, chèques-lire, etc.). Pour la déduction des cadeaux dans le chef de l'employeur, on applique toutefois d'autres plafonds (le montant total attribué annuellement ne peut dépasser 35 EUR par travailleur) ;
- l'utilisation occasionnelle des installations de l'entreprise par les membres du personnel pour le sport, la culture ou l'occupation des loisirs ;
- la distribution gratuite de potage, de café, de thé, de bière ou de rafraîchissements pendant les heures de travail ;
- l'avantage découlant de l'accès obligatoire, en vertu du règlement de travail, à un économat ou à une centrale d'habillement ou à un service médical ou pharmaceutique ;
- le transport collectif - gratuitement ou à prix réduit - des membres du personnel du domicile, de la gare, de l'arrêt du bus, etc. vers le lieu du travail et retour, organisé par l'employeur par ses propres moyens de transport ou avec ceux d'un exploitant d'autocars

(si le transport collectif s'effectue en voiture, voiture mixte, minibus ou 'fausse' camionnette, les frais ne sont toutefois déductibles qu'à concurrence de la proportion habituelle - voir plus avant les règles relatives à la déduction de tels frais) ;

- le remboursement des frais d'étude ou l'attribution des chèques-formation aux membres du personnel qui suivent une formation professionnelle spécifique ;
- la prime de mariage d'un montant maximum de 200 EUR ;
- l'intervention partielle de l'employeur ou de l'entreprise dans les titres-repas ;
- la distribution gratuite de fruits comme en-cas pour la consommation immédiate pendant les heures de travail ;
- la fourniture de noix, de pépins, de graines, de fruits secs et de mélanges de ceux-ci comme 'en-cas' pendant les heures de travail.

Parmi les avantages sociaux au personnel qui ne sont pas déductibles dans le chef de l'employeur, figurent les titres-repas qui sont exonérés dans le chef de leurs bénéficiaires (travailleurs ou dirigeants d'entreprise) sur la base de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 25^o, du C.I.R. 1992. Les conditions d'exonération sont énumérées à l'article 38/1, § 2 du même Code.

La loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses (*M.B.*, 31 décembre 2009) a toutefois rendu partiellement déductible l'intervention de l'employeur ou de l'entreprise dans le titre-repas. Le montant déductible dans le chef de l'employeur ou de l'entreprise était égal (à l'origine) à 1 EUR par chèque (art. 53, 14^o, du C.I.R. 1992) avec entrée en vigueur à partir du 1^{er} février 2009.

Ensuite, la loi du 6 décembre 2015 modifiant le C.I.R. 1992 en matière de titres-repas et d'avantages non-récurrents liés aux résultats (*M.B.*, 17 décembre 2015), visant à exécuter l'accord interprofessionnel, a entériné quelques mesures qui augmentent le pouvoir d'achat net des travailleurs.

Parmi celles-ci, le montant maximum de l'intervention de l'employeur dans les titres-repas a été augmenté de 5,91 à 6,91 EUR. À cette fin, l'article 38/1, § 2, 5^o, du C.I.R. 1992 a également été adapté.

De plus, le montant de l'intervention de l'employeur déductible à titre de frais professionnel est doublé de 1 à 2 EUR (adaptation de l'art. 53, 14^o, du C.I.R. 1992). Ces nouveaux montants sont applicables aux titres-repas qui sont octroyés à partir du 1^{er} janvier 2016 (ex. d'imp. 2017). Ils s'appliquent de manière identique pour l'ex. d'imp. 2021.

Frais professionnels déraisonnables

On a vu que le contribuable décide de manière autonome quelles dépenses sont nécessaires pour acquérir ou conserver ses revenus professionnels.

L'administration peut toutefois refuser la déduction des frais professionnels qui dépassent manifestement les besoins professionnels (art. 53, 10^o, du C.I.R. 1992). Les frais 'déraisonnables' sont les frais qui sont exposés exclusivement par le désir de mener un certain train de vie, d'entretenir des relations sociales ou mondaines d'un certain niveau, etc.

Les frais qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels seront donc réduits à un montant raisonnable et admissible, proportionné à la profession du contribuable.

Dans l'appréciation du caractère déraisonnable, le fonctionnaire du fisc doit travailler avec circonspection. Il ne peut l'invoquer à tort ou à travers (circ. n° Ci.D.19/324.587 du 1^{er} juin 1982).

En la matière, la charge de la preuve repose sur l'administration. Elle doit en outre démontrer le caractère déraisonnable pour chaque dépense séparément.

C'est ainsi que l'administration ne peut pas ramener sans plus à zéro une perte fiscale (provenant d'une activité accessoire) (Gand, 15 mai 1997, Civ. Gand, 2 février 2006, Anvers, 4 janvier 2011), même pas après une disproportion qui dure depuis des années entre les frais professionnels (élevés) et les revenus (faibles) (Bruxelles, 5 novembre 2015).

Aucune disposition légale ne prévoit comme condition que les revenus doivent être plus élevés que les dépenses pour que ces dernières puissent être déductibles (Cass., 23 avril 2010). C'est la raison pour laquelle les frais qui excèdent ces revenus ne sont pas déraisonnables (Anvers, 23 novembre 1999).

Si l'administration se contente de ramener les pertes à zéro, la cotisation est arbitraire.

Dès lors que les services de taxation ont appliqué l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 sans indiquer de façon spécifique quels frais dépassaient de façon déraisonnable les besoins professionnels et pour quelle raison, les cotisations sont arbitraires et doivent être annulées (Gand, 12 avril 2016).

Comment peut-on concevoir qu'il puisse en aller autrement et donc que l'administration pourrait s'arroger, de la sorte, le pouvoir de décider de la viabilité des acteurs économiques, en acceptant ou pas la déductibilité des pertes professionnelles qu'ils subissent ? Droit de vie ou de mort ! Sur plus de 14.000 contribuables avec activité accessoire déficitaire, seuls quelques centaines ont été contrôlés. L'administration n'attaque que là où elle sait que les juges se montrent sensibles à ses thèses. C'est tout proprement scandaleux.

Des jugements donnent toutefois étonnement raison à l'administration mais les arrêts condamnent cette attitude parfaitement arbitraire.

La juge N. Pirotte, qui nous avait fait connaître un nouveau délai en matière fiscale, l'éternité, inconnu jusqu'alors des praticiens du droit (Civ. Liège, 5 juin 2012 et 14 juin 2012 et puis Civ. Namur, 12 février 2020) a fait des émules, la juge A. Römer s'érigeant rapidement en championne de la discipline (Civ. Namur, 17 septembre 2014, 22 avril 2015, 14 décembre 2016, 7 décembre 2017 et 19 juin 2019) et la juge Th. Hardenne s'y adonnant également (Civ. Liège, 13 janvier 2020).

Ce qui est encore plus curieux est que pour justifier cette position 'innovante', ces dames invoquent que les flamands l'avaient dit aussi (et bien avant elles) ! Et citent Anvers, 8 juin 2000 et Civ. Bruges, 18 décembre 2006. Le problème est que ces décisions ne disent pas cela ; elles n'évoquent nullement l'éternité ! Nous avons ainsi des fonctionnaires qui évoquent pour justifier leur thèse de la jurisprudence réformée et des juges qui inventent de nouvelles notions ! Tout va bien. La fiscalité a encore de beaux jours devant elle en bord de Meuse.

Si une activité accessoire est un hobby, ni les 'revenus' générés, ni les frais y afférents ne sont

professionnels. Si l'activité accessoire est une activité professionnelle, toutes les revenus générés sont bien évidemment imposables et les frais y afférents déductibles, sauf s'ils sont déraisonnables. Mais le caractère déraisonnable doit être motivé par l'administration ; si elle se contente sans plus de rejeter la partie des frais qui excède les revenus (pertes ramenées à zéro) elle agit de manière arbitraire ... ce qui n'est pas autorisé dans un État de droit !

Quand il s'agit de l'activité professionnelle exclusive du contribuable (et donc pas une activité indépendante exercée à titre complémentaire) la jurisprudence rejette unanimement, et pour cause, la technique qui consiste à ramener les pertes à zéro ; elle est arbitraire.

On renvoie également au commentaire relatif au même sujet dans le cadre suivant (contribuables qui recueillent des profits).

Amendes et pénalités

Les amendes, y compris les amendes transactionnelles, ne constituent pas des frais professionnels déductibles, même si elles sont encourues par un membre du personnel dans l'exercice de son activité professionnelle. Il en va de même des confiscations et pénalités de toute nature (art. 53, 6°, du C.I.R. 1992).

Rappelons que la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017) a élargi le 'champ' des amendes non déductibles fiscalement.

En effet, les amendes administratives proportionnelles à un impôt déductible (ex : amendes en matière de TVA, de droits d'enregistrement, de Pr.I., de Pr.P., etc.) constituent également des frais professionnels non déductibles. Viennent également s'ajouter à la liste des dépenses non déductibles les majorations des cotisations sociales.

En définitive, toutes les amendes administratives infligées par les autorités publiques constituent des frais professionnels non déductibles. Cette extension est applicable à partir de l'ex. d'imp. 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020.

Dons de biens

- **Biens alimentaires et biens non alimentaires de première nécessité**

En matière de TVA, l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, b) et c), du Code TVA, permet de ne pas assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux la remise de biens alimentaires et non alimentaires, sous certaines conditions. L'administration y a consacré sa circulaire 2020/C/116 du 9 septembre 2020 d'une trentaine de pages. Cette circulaire fait suite à l'A.R. n° 59 du 18 mai 2020 relatif au prélèvement de cadeaux commerciaux de faible valeur et au prélèvement à des fins caritatives de biens alimentaires et de biens non alimentaires de première nécessité autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable, en ce qui concerne la TVA (*M.B.*, 25 mai 2020).

La circulaire 2020/C/136 du 5 novembre 2020 consacre l'alignement de ce régime TVA avec l'impôt sur les revenus (I.P.P., INR et I.Soc.) en matière de remise à des fins caritatives de biens alimentaires d'une part, et de biens non alimentaires de première nécessité, d'autre part.

La circulaire commente cette fois le traitement de la remise des biens en question tant au regard des dispositions relatives aux avantages anormaux ou bénévoles qu'au regard de la déductibilité au titre de frais professionnels.

La livraison à des fins caritatives de biens alimentaires d'une part, et de biens non alimentaires de première nécessité, d'autre part, n'est pas assimilée à une livraison à titre onéreux en matière de TVA, ne font l'objet d'aucune imposition en matière d'ISR dans le chef du donateur, aux mêmes conditions que celles exigées en matière de TVA.

Par biens alimentaires, sont visés les aliments destinés à la consommation humaine, à l'exclusion des boissons spiritueuses, dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation.

Plusieurs raisons objectives peuvent justifier que ces biens ne puissent plus être commercialisés dans des conditions normales. L'article 3, alinéa 1^{er}, 2^o, de l'A.R. n° 59 fixe ces circonstances au nombre de quatre : (i) la date de péremption du bien est fixée au plus tard cinq jours après la date du prélèvement du bien, (ii) l'emballage du bien est détérioré ou n'est pas conforme au standard de commercialisation du producteur ou du commerçant, (iii) le produit alimentaire ne répond pas au standard de production fixé par le producteur et (iv) la période de commercialisation habituelle du bien est dépassée.

Par biens non alimentaires, sont visés exclusivement les biens non alimentaires :

- de première nécessité,
- autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable, et
- dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation.

L'article 7 de l'A.R. n° 59 clarifie ces conditions et précise les biens pouvant bénéficier du régime de non-assimilation à une livraison de biens à titre onéreux.

Sont ainsi visés, les biens qui :

« 1^o consistent en des biens non alimentaires :

a) qui répondent à des besoins de première nécessité ;

b) dont la valeur de revente diminue de manière significative dès leur première utilisation ;

2^o ne peuvent plus être vendus dans des conditions de commercialisation normales pour une ou plusieurs des raisons qui suivent :

a) la date de péremption ou d'utilisation du produit, selon le cas, approche ou a expiré au moment du prélèvement du bien ;

b) l'emballage du bien est détérioré ou n'est pas conforme au standard de commercialisation du producteur ou du commerçant ;

c) le bien ne répond pas au standard de production fixé par le producteur ;

d) la période de commercialisation habituelle du bien est dépassée. »

Les articles 4 et 8 de l'A.R. n° 59 précité, énumèrent de manière limitative, respectivement en ce qui concerne les dons de biens alimentaires et les dons de biens non alimentaires, les différentes catégories de bénéficiaires habilités à recueillir de tels dons.

L'article 4 de l'A.R. n° 59 énumère de manière limitative les différentes catégories de bénéficiaires en faveur desquelles les assujettis à la TVA peuvent faire don de produits alimentaires à des fins caritatives afin de bénéficier de ce régime de non-assimilation avec une livraison de biens à titre onéreux.

Les assujettis donateurs doivent faire don des produits alimentaires à titre gratuit à l'une des quatre catégories de bénéficiaires énumérées ci-dessous :

- 1°. une banque alimentaire : c'est-à-dire un membre de la Fédération Belge des Banques Alimentaires, ou d'un organisme lui-même membre de la Fédération Européenne des Banques Alimentaires dont l'objet consiste à distribuer une aide alimentaire aux personnes nécessiteuses par le biais d'associations caritatives agréées par les banques alimentaires ;
- 2°. une administration ou autorité locale, communale, intercommunale, provinciale, communautaire, régionale ou fédérale dans le cadre de leurs missions de distribution d'une aide alimentaire aux personnes nécessiteuses. ; Sont par exemple visés : les CPAS, les SAMU sociaux, les plateformes régionales ou communales de distribution ;
- 3°. tout organisme caritatif reconnu par une autorité visée au 2° de cette disposition. Cette dernière catégorie, particulièrement large, concerne l'ensemble des acteurs du secteur caritatif (associations, groupement sans personnalité juridique, forums, projets, et cetera) pour autant qu'ils soient reconnus par une autorité publique ;
- 4°. une plateforme de distribution agréée par le Ministre des Finances ou son délégué.

Concernant les biens non alimentaires cette fois, c'est l'article 8 de l'A.R. n° 59 qui détermine de manière limitative à qui les assujettis à la TVA peuvent faire don de biens à des fins caritatives afin de pouvoir bénéficier de ce régime de non-assimilation avec une livraison de biens à titre onéreux.

Les biens doivent être fournis à titre gratuit par les assujettis qui en font don à l'une des trois catégories de bénéficiaires énumérées ci-dessous :

- 1°. une administration ou autorité locale, communale, intercommunale, provinciale, communautaire, régionale ou fédérale dans le cadre de leurs missions de distribution d'une aide matérielle aux personnes nécessiteuses ;
- 2°. tout organisme caritatif reconnu par une autorité visée au 1°;
- 3°. une plateforme de distribution agréée par le ministre des Finances ou son délégué.

Une condition essentielle demeure bien entendu que la remise des produits alimentaires et non alimentaires s'effectue à titre gratuit, à tous les stades de distribution, depuis les donateurs jusqu'aux personnes nécessiteuses.

L'assujetti donateur ne peut, en aucun cas, prétendre à une rétribution, même pour certains frais administratifs, logistiques ou de traitement.

En outre, il ressort de la *ratio legis* de la disposition que les biens donnés ne peuvent en aucun cas être vendus contre rétribution. Par conséquent, les bénéficiaires visés ne peuvent, en principe, pas demander de contrepartie aux personnes nécessiteuses (sauf de très rares exception ; on renvoie à la circulaire).

Lorsque le donateur est assujetti à l'I.Soc. (ou à l'INR/Soc.), on part de l'hypothèse que l'opération de remise de biens n'est constitutive d'aucun avantage dès lors que le donateur ne subit, en principe, pas d'appauvrissement étant donné que les biens ne peuvent plus être

vendus dans des conditions de commercialisation normales. En outre, les biens donnés reviennent exclusivement aux bénéficiaires. Dans ce cas, les biens donnés ne seront pas pris en considération pour l'application de l'article 26 du C.I.R. 1992 (avantage anormal ou bénévole accordé). En outre, les frais relatifs aux biens donnés sont fiscalement déductibles au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992.

En ce qui concerne les indépendants (tant ceux qui recueillent des bénéficiaires que les titulaires de professions libérales) assujettis à l'I.P.P. (ou à l'INR/p.p.), les mêmes dispositions sont d'application (sauf que l'administration semble ignorer que la notion d'avantages anormaux ou bénévoles n'existent pas en matière de profits).

- **Biens en nature dans le cadre de la lutte contre la COVID-19**

La loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 11 juin 2020) prévoit que lorsqu'un travailleur indépendant (qui recueille des bénéficiaires ou des profits) fait don d'appareils médicaux (par exemple, des respirateurs) et d'équipements de protection pour les prestataires de soins et les patients (par exemple, des masques, des vêtements de protection, des gels hydroalcooliques) à des établissements de santé, les frais liés aux biens donnés sont exceptionnellement déductibles à titre de frais professionnels.

Seuls les travailleurs indépendants qui recueillent des bénéficiaires ou des profits peuvent déduire de tels dons en nature au titre de frais professionnels. Pour eux, le don n'est pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole tel que visé à l'article 26 du C.I.R. 1992.

Parmi les biens donnés, sont par exemple visés :

- tout instrument, appareil, équipement, logiciel, matière ou autre article, utilisé seul ou en association, y compris le logiciel destiné par le fabricant à être utilisé spécifiquement à des fins diagnostiques et/ou thérapeutiques, et nécessaire au bon fonctionnement de celui-ci, destiné par le fabricant à être utilisé chez l'homme à des fins de diagnostic, de prévention, de contrôle, de traitement ou d'atténuation d'une maladie ;
- les dispositifs destinés à des investigations cliniques ;
- tout dispositif médical qui consiste en un réactif, un produit réactif, un matériau d'étalonnage, un matériau de contrôle, une trousse, un instrument, un appareil, un équipement ou un système, utilisé seul ou en combinaison, destiné par le fabricant à être utilisé in vitro dans l'examen d'échantillons provenant du corps humain, y compris les dons de sang et de tissus, uniquement ou principalement dans le but de fournir une information ;
- si, en raison de pénuries sur le marché, des biens, qui doivent être utilisés comme dispositifs médicaux alors qu'ils n'y étaient pas initialement destinés par le fabricant, sont donnés à la demande d'un établissement visé ci-après, ils seront assimilés à un dispositif médical tel que visé dans l'A.R. du 18 mars 1999 relatifs aux dispositifs médicaux ;
- les dispositifs de protection pour les prestataires de soins et les patients nécessaires pour la prévention de contaminations virales et maladies infectieuses, ainsi que pour le diagnostic et le traitement des patients souffrant de pathologies ou présentant des symptômes de celles-ci.

Il s'agit de matériaux et d'articles qui peuvent effectivement être utilisés comme protection pour les prestataires de soins et les patients.

Le don de médicaments n'est pas visé.

Les dons en nature concernés doivent être réalisés exclusivement au profit :

- des hôpitaux universitaires agréés et de leurs fondations, visés à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, a), du C.I.R. 1992 ;
- des centres publics d'action sociale, visés à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, c), du C.I.R. 1992 et à leurs hôpitaux ;
- de la Croix-Rouge de Belgique, visée à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, f), du C.I.R. 1992 ;
- des institutions qui assistent des personnes handicapées, des personnes âgées et des mineurs d'âge protégés, visé à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, e), du C.I.R. 1992, pour autant qu'elles étaient agréées au 13 mars 2020.

Peuvent également faire l'objet d'un don, les ordinateurs, neufs ou d'occasion (seconde main ou reconditionnés), donnés à des établissements d'enseignement (écoles et universités) situés en Belgique. Il s'agit des ordinateurs de bureau, des ordinateurs portables et des tablettes, mais pas des smartphones.

Les biens peuvent, mais ne doivent pas, avoir été acquis ou produits dans le cadre de l'activité professionnelle d'indépendant. Cela s'explique par la volonté de traiter les entreprises (donc, personnes physiques et sociétés) sur un même pied d'égalité au niveau fiscal. Il ne serait pas justifié de permettre aux sociétés de déduire de tels dons, tandis que les entreprises personnes physiques devraient faire usage d'une réduction d'impôt. Pour parvenir à ce traitement égal entre entreprises indépendamment de leur forme juridique (personne physique ou société), il est donc nécessaire d'exclure de l'application de la réduction d'impôt le cas des dons de biens acquis ou produits dans le cadre de l'activité professionnelle générant des bénéfices ou des profits.

Le contribuable intéressé doit rapporter la preuve des frais liés aux biens donnés, soit sur la base de la facture lorsqu'il a acheté les biens, soit sur la base du prix de revient lorsqu'il les produit.

Conformément aux dispositions de l'article 19, § 1^{er}, de la loi précitée du 29 mai 2020, ce régime concerne uniquement les ordinateurs qui sont donnés aux écoles établies en Belgique. Par « écoles », il convient d'entendre tous les établissements d'enseignement dispensant un enseignement scolaire ou universitaire, et ceci indépendamment du fait que les prestations d'enseignement fournies par ces établissements soient exemptées de la taxe en vertu de l'article 44, § 2, 4^o, a) du Code TVA.

La mesure s'applique aux dons en nature effectués entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020. Elle a été prolongée jusqu'au 31 juillet 2020 (cf. la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) ; *M.B.*, 23 juillet 2020). Les ordinateurs peuvent quant à eux encore être donnés aux écoles jusqu'au 31 décembre 2020.

Un travailleur indépendant qui déduit son don comme frais professionnels ne peut pas en même temps obtenir la 'réduction d'impôt pour dons en nature'. Les deux avantages ne peuvent être cumulés. Si le travailleur indépendant a acquis ou produit le bien donné dans le

cadre de son activité professionnelle, il applique la déduction au titre de frais professionnels. Dans le cas contraire, il a le choix entre la déduction au titre des frais professionnels ou la réduction d'impôt pour dons en nature.

Réductions de valeur et provisions pour risques et charges exonérées

Une rubrique distincte (et ses codes *609) est réservée à la mention des réductions de valeur et des provisions pour risques et charges exonérées qui sont comprises dans le bénéfice déclaré et ont été comptabilisées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables (art. 48, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992).

Questions annexes, il est conseillé de joindre d'initiative à la déclaration le relevé 204.3 (valable pour les provisions pour risques et charges et pour les réductions de valeur) prévu pour la circonstance.

Si une seule rubrique est prévue dans la déclaration, nous distinguerons toutefois ci-après ces deux éventualités, non sans avoir au préalable rappelé la jurisprudence suivante qui nous semble importante.

L'exonération (sous conditions à remplir) des réductions de valeur destinées à faire face aux pertes probables se rapportant à des créances (non représentées par des obligations ou autres titres analogues, nominatifs, au porteur ou dématérialisés) et des provisions pour risques et charges probables (art. 48 du C.I.R. 1992 et art. 22 et svts de l'A.R. du C.I.R. 1992) serait discriminatoire si elle était réservée aux seules entreprises qui doivent tenir une comptabilité en partie double (par rapport à celles qui ne doivent pas le faire et qui seraient pour cette raison écartées du bénéfice de l'exonération). Par ailleurs, le délai précité relatif à la remise du relevé 204.3 n'est pas prescrit à peine de déchéance, de sorte que ce relevé peut être remis ultérieurement (Cass., 17 décembre 2015).

Dans la même logique, comme indiqué plus avant dans la rubrique '12. Cotisations sociales', dès lors que ce qui tient lieu de comptabilité permet de tracer sans ambiguïté l'historique des dettes ou pertes certaines et liquides qui ont été admises comme frais professionnels pour éviter une seconde déduction l'année de leur paiement, cela suffit.

Près de quatre années après l'arrêt de la Cour de cassation du 17 décembre 2015 mentionné ci-dessus, l'administration a fait connaître sa position sur cet arrêt (circ. 2019/C/78 du 29 août 2019).

La position selon laquelle un contribuable qui ne tient qu'une comptabilité simplifiée pourrait bénéficier de l'exonération relative aux réductions de valeur et provisions pour risques et charges probables par la simple introduction d'un relevé 204.3 - comme l'a laissé entendre la Cour de cassation - ne peut pas être suivie par l'administration. L'exonération requiert qu'il réponde aussi à la condition de comptabilisation prescrite. Il faut qu'une écriture ait réellement été passée et que les montants figurent dans un ou plusieurs postes distincts de la comptabilité. Cette condition peut également être remplie si le contribuable tient une comptabilité simplifiée.

Les personnes physiques qui exercent une activité professionnelle à titre indépendant notamment (art. III.82 du CDE), ne sont pas obligées de tenir une comptabilité complète (en

partie double). En revanche, elles doivent tenir sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, au moins trois journaux : un livre de trésorerie, un livre des achats, des importations effectués et des prestations reçues, et un livre des ventes, des exportations et des prestations fournies (art. III.85 du CDE). À cet égard, poursuit la circulaire, il peut être utile de faire référence à l'avis n° 174/1 de la CNC du 1^{er} février 1997 (Les principes d'une comptabilité régulière) duquel il ressort que le contribuable qui souhaite tenir une comptabilité simplifiée peut, en plus des trois journaux expressément prescrits cités ci-avant, également faire l'utilisation d'un journal des opérations diverses.

Selon l'administration, pour pouvoir bénéficier de l'exonération des réductions de valeur sur créances et des provisions pour risques et charges, les contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée doivent faire apparaître cette provision dans un poste distinct de leur inventaire annuel qui reprend leurs obligations vis-à-vis des tiers.

Ainsi, ce n'est que s'il répond ainsi à la 'condition de comptabilisation' et à l'obligation d'introduction du relevé 204.3 qu'un contribuable peut bénéficier de l'exonération. Contrairement à ce qu'a décidé la Cour de cassation, l'administration estime donc que le relevé 204.3 est insuffisant.

- **Réductions de valeur**

Pour rappel, pour autant qu'elle fournisse les documents probants adéquats, l'entreprise peut, en application de l'article 49 du C.I.R. 1992, porter en déduction de ses résultats imposables, en tant que frais professionnels déductibles, la partie perdue de ses créances commerciales.

Les conditions sont assez strictes. Il doit s'agir de réductions de valeur destinées à faire face aux pertes sur créances commerciales qui :

- sont déductibles au titre de frais professionnels une fois qu'elles sont devenues définitives ;
- sont probables au vu des événements en cours (ceci peut être prouvé sur la base d'une attestation du curateur). La probabilité a trait aussi bien à l'importance du montant, qu'à la probabilité du fait lui-même. Ces deux éléments doivent être examinés chaque année ;
- sont nettement définies (c'est-à-dire qu'elles se rapportent à une ou plusieurs créances déterminées) ;
- sont justifiées par catégorie dans un relevé 204.3, qui est déposé en annexe à la déclaration dans le délai ordinaire de dépôt de celle-ci, en se référant aux circonstances qui sont survenues durant la période imposable et qui existent encore à la fin de l'exercice (le délai en question n'étant toutefois pas fixé à peine de déchéance, ledit relevé peut par conséquent être déposé à n'importe quel stade de la procédure ;
- sont comptabilisées pendant l'exercice au cours duquel les circonstances spéciales sont survenues à un ou plusieurs comptes distincts.

On devrait y ajouter, concernant spécifiquement l'I.P.P., une condition de fond supplémentaire : être en lien avec l'activité professionnelle exercée.

Les reprises de réductions de valeur sur créances commerciales antérieurement admises comme charges professionnelles constituent, en toutes circonstances, des bénéfices imposables.

Dans le cas particulier d'une réduction de valeur de la créance détenue sur une entreprise déclarée en faillite, il y a lieu d'établir la distinction suivante :

- soit la faillite est clôturée ou le créancier est en possession d'une attestation du curateur dont il ressort que toute possibilité de paiement de cette créance est exclue ; auquel cas, la perte de la créance constitue des frais professionnels déductibles (art. 49 du C.I.R. 1992) ;
- soit la faillite n'est pas encore clôturée et le créancier ne parvient pas à obtenir l'attestation susvisée ; auquel cas la réduction de valeur comptabilisée sur sa créance est exonérée (il n'existe plus de limites pourcentuelles depuis longtemps) dans la mesure où la perte sur la créance est probable à la fin de l'exercice (art. 22, § 3, de l'A.R. du C.I.R. 1992).

Le problème des réductions de valeur sur créances commerciales se situe au niveau de la constatation du bénéfice brut et non au niveau des frais professionnels déductibles. La perte d'une créance constitue nécessairement une perte professionnelle qui doit être exprimée à l'occasion de l'évaluation de cette créance à la fin de la période imposable au cours de laquelle cette perte est devenue réelle et définitive. Une telle perte ne constitue pas une dépense au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992, de sorte que les conditions fixées par la loi pour la déduction des dépenses et charges professionnelles ne peuvent pas être appliquées à de telles pertes professionnelles.

Conformément à l'article 24, 2°, du même Code, les augmentations de valeur sur actifs sont considérées comme des bénéfices imposables. Dès que la créance naît, celle-ci est soumise à l'impôt en tant qu'augmentation de valeur de l'actif. Dès que la créance apparaît irrécouvrable, la perte de l'élément d'actif peut être portée en déduction des revenus imposables.

Un changement assez fondamental est intervenu tout récemment.

On a vu que la loi fiscale soumet toutefois l'exonération provisoire envisagée ici à un certain nombre de conditions de fond et de forme (art. 48, du C.I.R. 1992 et art. 22 et svts de l'A.R. du C.I.R. 1992), dont celle que la perte soit nettement précisée.

Selon le commentaire administratif, cette dernière condition signifie que la perte probable doit se rapporter à une ou plusieurs créances dûment identifiées et être justifiées, pour chacune de celles-ci, par des faits survenus pendant l'exercice comptable et subsistant à la clôture de celui-ci (Com.I.R. 1992, n° 48/3, 3°).

L'individualisation de la perte probable constitue donc la règle. Selon la Cour de cassation, il en découle qu'aucune exonération ne peut être accordée pour une réduction de valeur globale et non individualisée sur les créances, basée sur des données statistiques du passé (Cass., 22 avril 2010). Le droit fiscal est, sur ce point, plus strict que le droit comptable, qui préconise la comptabilisation d'une réduction de valeur si le remboursement d'une créance à l'échéance est en tout ou en partie incertain ou compromis (art. 3.44, § 2, al. 2, de l'A.R. du CSA).

C'est la raison pour laquelle l'administration exige que le relevé 204.3 mentionne, pour chaque créance considérée isolément, outre l'identité et l'adresse du débiteur, les montants de la créance et de la réduction de valeur comptabilisée ainsi que la justification de la perte probable doivent être indiqués.

Cette exigence est évidemment très lourde, d'autant que la clientèle est nombreuse (on pense notamment aux compagnies de gaz et d'électricité).

Pour résoudre cette difficulté pratique, pourtant exigée en ce qui concerne la prise en compte de réductions de valeur sur des créances douteuses, le SDA admet l'utilisation d'une estimation 'globale' fondée, entre autres, sur l'expérience et les données statistiques (décision anticipée n° 2020.2241 du 26 janvier 2021) (relevons quand même que dans le même sens, le SDA avait déjà rendu 7 décisions, la plus ancienne remontant à 2013).

L'accord du SDA est toutefois conditionné à la méthodologie développée par le(s) demandeur(s), à savoir que :

- l'entreprise fait, à la fin de l'exercice comptable, l'inventaire des factures impayées et les répartit ensuite en catégories ; la répartition se fait généralement en fonction du nombre de jours qui se sont écoulés depuis leur date d'échéance (plus de 30, 60, 90 jours, etc.) ;
- l'entreprise peut déduire de son expérience, dans la plupart des cas en se référant à ses propres statistiques, le pourcentage de chaque catégorie de créances qu'elle pourra recouvrer ;
- sur la base des données statistiques collectées, l'entreprise détermine et comptabilise annuellement une réduction de valeur probable globale variant selon la catégorie de créances ;
- la comptabilisation d'une réduction de valeur globale annuelle n'empêche pas que l'entreprise continue à suivre les créances douteuses de façon individuelle ; cela peut avoir lieu au sein de l'entreprise elle-même ou via l'aide d'un huissier ou d'une société de recouvrement par exemple ; si, lors d'une année ultérieure, il apparaît que la perte effective sur une créance donnée est inférieure à la perte probable préalablement comptabilisée (et prévue statistiquement), l'entreprise reprend cette différence comme un produit dans la comptabilité ; à l'inverse, si la perte effective est supérieure à celle attendue, l'entreprise comptabilise une charge complémentaire.

Selon le SDA, la réduction de valeur globale déterminée au moyen de la méthodologie décrite ci-dessus respecte les conditions d'exonération de l'article 48 du C.I.R. 1992. La crainte d'une perte au moins partielle d'une créance ne découle pas, dans le chef de l'entreprise, d'un simple risque général de défaillance. L'entreprise dispose en effet d'une liste concrète de clients qui, durant l'exercice comptable, n'ont pas payé leur dette à l'échéance et parfois même après un ou plusieurs rappels. Il existe un risque de perte probable des créances sur ces clients et ce risque augmente en fonction du retard de paiement. Le SDA estime donc que les créances sur lesquelles l'entreprise redoute une perte sont suffisamment identifiées.

Pour ensuite quantifier le risque et déterminer le montant de la perte probable, le SDA valide la pratique consistant à déterminer ce montant sur la base de coefficients ou de critères basés sur l'expérience ou des études réalisées dans le passé. À l'inverse de la Cour de cassation dans son arrêt de 2010, le SDA considère que cette façon de faire respecte les prescrits légaux.

Quant au contenu du relevé 204.3 à déposer, le SDA propose une solution pragmatique au demandeur de la décision anticipée. L'entreprise n'est pas obligée d'y reprendre individuellement les créances dont la perte est probable. Selon le SDA, la mention du montant global suffit ; ce montant global peut constituer une augmentation ou une diminution des réductions de valeur probables, selon les événements et les constats de l'exercice comptable. L'entreprise est toutefois tenue de s'engager à fournir toute l'information nécessaire [...],

créance par créance, sur simple demande du SPF Finances.

- **Provisions pour risques et charges**

Les provisions pour risques et charges visent à faire face à des pertes ou charges nettement précisées qui à la date du bilan sont probables ou qui sont certaines mais dont le montant n'est pas encore défini. On ne constitue jamais une provision sur un risque avéré.

Les provisions ne peuvent pas être utilisées comme des corrections de valeur sur actifs (art. 3.28 de l'A.R. du CSA), par exemple pour l'extension de bâtiments ou pour des réductions de valeur sur créances.

Les provisions pour risques et charges doivent être constituées systématiquement mais elles ne peuvent pas dépendre du résultat de l'exercice comptable (art. 3.31 de l'A.R. du CSA) et elles doivent être individualisées par sortes de risques et de coûts qu'elles sont susceptibles de devoir couvrir lorsque l'événement engendrant le coût 'provisionné' se présentera effectivement.

Aux termes mêmes de l'article 48, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992, les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisées par les entreprises en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables sont exonérées dans les limites et aux conditions déterminées par le Roi. Le Roi s'acquitte de cette tâche aux articles 22 à 27 de l'A.R. du C.I.R. 1992.

Les charges auxquelles les provisions doivent faire face doivent :

- être déductibles à titre de frais professionnels ;
- résulter de l'activité exercée au cours de cet exercice comptable ou d'événements qui se sont produits au cours de ce même exercice, et qui sont couverts anticipativement par des indemnités acquises aux cours dudit exercice comptable du chef de sinistres, expropriations, réquisition de propriété ou autres événements analogues ou encore se rapporter, proportionnellement à la durée de cet exercice comptable, à des grosses réparations d'immeubles, de matériel et d'outillage (à l'exclusion de toute modernisation) qui doivent être exécutées périodiquement et à intervalles réguliers inférieurs à 10 ans.

Aucun changement n'est intervenu au sujet des provisions pour risques et charges à l'I.P.P. C'est à l'I.Soc. que les choses changent. La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (M.B., 29 décembre 2017) a modifié le régime de l'exonération des provisions pour risques et charges dès lors que l'article 194 du C.I.R. 1992 stipule dorénavant que : « *Sans préjudice de l'article 194bis, l'exonération des provisions pour risques et charges prévue à l'article 48 est uniquement applicable aux provisions suivantes :*
1° *les provisions découlant d'engagements contractés par l'entreprise pendant la période imposable ou une des périodes imposables précédentes ;*
2° *les provisions découlant d'obligations légales ou réglementaires, autres que les obligations découlant uniquement de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels. »*

Dès lors, l'exonération des provisions pour risques et charges est toujours possible mais uniquement pour des risques et charges qui découlent d'obligations contractuelles, légales ou réglementaires existant à la date de clôture des comptes annuels mais à l'exclusion des

obligations qui découlent de l'application de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels qui est applicable à l'entité concernée.

Ainsi, l'exonération continue à s'appliquer pour des provisions visant à faire face à obligations contractuelles (comme des obligations liées à des garanties) ou à des obligations légales et réglementaires (comme des allocations de licenciement après la notification du licenciement ou du régime de chômage avec complément d'entreprise, des obligations environnementales, etc.).

Ce nouveau régime est applicable (à l'I.Soc. rappelons-le) à partir de l'ex. d'imp. 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018. Mais il n'est pas applicable aux provisions ou dotations aux provisions constituées pendant des périodes imposables qui ont commencé avant le 1^{er} janvier 2018.

Exonération pour personnel supplémentaire affecté aux exportations et à la gestion intégrale de la qualité

La rubrique 11 du cadre XVII est réservée à chacune de ces deux situations.

Dans chacune de ces (deux) éventualités (qui subsistent) (formulaire n° 276W3 pour la première et formulaire n° 276W4 pour la seconde), pour un emploi qui doit être supplémentaire, recruté et affecté à temps plein en Belgique dans l'entreprise, il est accordé une exonération de 16.560 EUR pour l'ex. d'imp. 2021 qui se mentionne aux codes *612.

L'exonération est également accordée pour un membre du personnel occupant déjà à temps plein un emploi de chef de service au sein de l'entreprise, comme chef de service des exportations ou de la section Gestion intégrale de la qualité, à la condition que l'entreprise engage, au plus tard dans les trente jours qui suivent la nouvelle affectation du membre du personnel, un nouveau travailleur à temps plein pour occuper l'emploi laissé vacant.

Exonération pour autre personnel supplémentaire

Pour l'ex. d'imp. 2021, les bénéficiaires des contribuables qui, au 31 décembre 1997 ou à la fin de l'année au cours de laquelle a commencé l'exercice de la profession si celle-ci a débuté à une date ultérieure, occupent moins de onze travailleurs au sens de l'article 30, 1^o, du C.I.R. 1992, sont exonérés à concurrence d'un montant de 6.160 EUR pour l'ex. d'imp. 2020 par unité de personnel supplémentaire occupé en 2020 en Belgique, dont le salaire journalier ou horaire brut n'excède pas 90,32 EUR ou 11,88 EUR, par rapport au nombre d'unités de personnel occupé en 2019 dans ces mêmes limites salariales (toujours inchangées).

Exonération pour passif social en vertu du statut unique

• Cadre légal et réglementaire

Dans la foulée de l'instauration du 'statut unique' pour les ouvriers et les employés, notamment au niveau des délais de préavis, le législateur a instauré une nouvelle exonération fiscale à caractère économique au profit des employeurs : le 'passif social en vertu du statut unique' (art. 67^{quater} du C.I.R. 1992) (cf. la loi-programme du 26 décembre 2013).

La loi du 11 février 2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses (*M.B.*, 22 mars 2019) prévoit d'étaler l'exonération dont il s'agit sur cinq ans et fixe son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (ex. d'imp. 2020).

Cette exonération s'applique tant aux entreprises qui recueillent des bénéfices (le présent cadre XVII) qu'aux professions libérales qui recueillent des profits (le cadre XVIII) (ainsi qu'aux sociétés bien entendu).

L'idée est la suivante : sous l'effet du statut unique, les coûts du licenciement d'un travailleur ayant cinq années d'ancienneté vont probablement augmenter par rapport aux coûts supportés dans le cadre de l'ancien régime. Cette augmentation ne fait aucun doute en ce qui concerne les ouvriers et les employés de rang inférieur. Ce relèvement des coûts du licenciement est compensé par une nouvelle exonération d'une partie du bénéfice ou des profits du contribuable. Cette exonération peut être appliquée à partir du moment où le travailleur est occupé, dans le cadre du statut unique, depuis plus de cinq années, par le même contribuable.

Le dispositif est très compliqué pour finalement ... pas grand'chose.

En résumé, la règle consiste en ce que l'employeur a droit à une exonération de ses bénéfices (ou profits) à concurrence d'un certain montant des rémunérations attribuées aux travailleurs qui, après le 1^{er} janvier 2014, auront passé au moins 5 années à son service. Le législateur a prévu que l'exonération ne sera accordée que de manière étalée sur cinq années consécutives. En outre, il a précisé que, pour calculer l'exonération, les rémunérations à prendre en considération et le niveau des salaires doivent toujours être vérifiés par travailleur.

• **Le complétage de la déclaration**

Pour chaque travailleur (ouvrier ou employé) soumis à la sécurité sociale belge, qui a été sans interruption au service de son employeur pendant au moins 5 ans après le 1^{er} janvier 2014 et qui était encore à son service à la fin de la période imposable, l'employeur peut revendiquer une exonération pour passif social en vertu du statut unique.

Le montant de l'exonération doit, pour chaque travailleur qui remplit ces conditions, être calculé comme suit.

1^{ère} étape : il faut déterminer sa rémunération annuelle brute de référence. À ce sujet, il faut entendre par :

- brut : y compris les cotisations sociales des travailleurs, mais à l'exclusion des cotisations sociales patronales ;
- annuel : obtenu pendant la période de référence, c.-à-d. pendant la période imposable, limitée, le cas échéant, au nombre de mois pendant lesquels le travailleur a rempli la condition d'ancienneté de 5 ans après le 1^{er} janvier 2014, étant entendu que le mois durant lequel cette ancienneté est atteinte est compté comme un mois entier ;
- rémunération de référence : les rémunérations normales allouées régulièrement, telles que la rémunération mensuelle normale et ses arriérés, les heures supplémentaires, les primes d'équipe, les avantages de toute nature, etc., mais pas le pécule de vacances, la prime de fin d'année, le treizième mois, les primes de mariage ou de naissance, les rémunérations variables, les bonus liés aux résultats, etc.

2^e étape : il faut déterminer sa rémunération mensuelle brute moyenne de référence en divisant sa rémunération annuelle brute de référence par le nombre de mois de la période de référence dont question ci-avant.

3^e étape : il faut limiter la rémunération mensuelle brute moyenne de référence à 100 % de la tranche de 0 à 1.500 EUR + 30 % de la tranche de 1.500 à 2.600 EUR (la rémunération mensuelle brute moyenne de référence plafonnée ne peut donc jamais dépasser 1.830 EUR) (plafonds inchangés pour l'ex. d'imp. 2021).

4^e étape : il faut convertir cette rémunération mensuelle plafonnée en une rémunération hebdomadaire en multipliant le résultat de la 3^e étape par 3/13.

5^e étape : il faut prendre en considération le nombre de semaines de rémunération auxquelles le travailleur a droit. Ce nombre s'élève à 3 de la 6^e à la 20^e année de service du travailleur après le 1^{er} janvier 2014 et à 1 à partir de la 21^e année de service du travailleur après le 1^{er} janvier 2014 (pour l'ex. d'imp. 2021, comme pour l'ex. d'imp. 2020, le nombre de semaines à prendre en compte s'élève donc toujours à 3).

6^e étape : il faut étaler la rémunération des semaines à prendre en considération sur cet ex. d'imp. et les 4 ex. d'imp. suivants comme suit :

- 20 % est pris en considération pour l'exonération pour passif social de l'ex. d'imp. 2021 ;
- les 80 % restants sont pris en considération, à concurrence de 20 % par ex. d'imp., pour l'exonération pour passif social des ex. d'imp. 2022 à 2025 (à condition que le travailleur soit toujours au service de son employeur à la fin de chacune des périodes imposables correspondantes).

A partir de l'ex. d'imp. 2021 (2^e exercice d'application de la mesure), s'ajoute une étape supplémentaire.

7^e étape : il faut additionner les montants étalés qui entrent en considération pour l'exonération de l'ex. d'imp. 2021 en augmentant le résultat de la 6^e étape, de 20 % du résultat de la 5^e étape de l'ex. d'imp. 2020 (à condition que l'employeur ait déjà eu droit pour cet ex. d'imp., à l'exonération pour le travailleur en question).

Il faut enfin additionner le résultat de la 7^e étape de tous les travailleurs qui remplissent les conditions ci-avant.

Si l'entreprise a transmis via belcotax-on-web, une attestation 281.78 pour chaque travailleur ouvrant le droit à l'exonération, l'employeur peut mentionner ce total au cadre XVII, rubrique 14 (codes *633).

On sera attentif au fait que l'exonération pour passif social en vertu du statut unique n'est que temporaire : si un travailleur pour lequel l'exonération a été obtenue quitte l'entreprise (pour une raison quelconque : départ volontaire, licenciement, départ à la pension, cessation de l'entreprise, décès, etc.), le montant total de l'exonération effectivement obtenu par ce travailleur au cours des années précédant son départ devra être repris durant la période imposable de son départ (il faut alors mentionner à la rubrique 2, b, le montant total de l'exonération effectivement obtenu par ce travailleur au cours des années précédant son départ).

Déduction pour investissement

- **Montant et taux de la déduction**

La DPI est donc accordée aux exploitants d'entreprises qui ont effectué des investissements en certaines immobilisations corporelles ou incorporelles neuves qui sont affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique.

La déduction de base s'élevait à 3,5 %, mais a été portée à 8 %, pour les ex. d'imp. 2017 et 2018, de la valeur d'acquisition ou de revient des investissements effectués (en 2016 ou en 2017, ou pendant l'exercice comptable 2015-2016 ou l'exercice comptable 2016-2017).

Cette première majoration du taux de base de la DPI est l'œuvre de la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat (*M.B.*, 30 décembre 2015). Le but est de promouvoir les investissements et par là de relancer l'économie.

Pour sa part, la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017) porte (temporairement) le pourcentage de base de la DPI ordinaire de 8 % à 20 % pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019 au cours d'une période imposable qui se rattache à l'ex. d'imp. 2019 ou 2020 (art. 69 du C.I.R. 1992 et art. 201, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o du C.I.R. 1992 pour l'I.Soc.).

Il n'est pas possible ni d'étendre, ni de prolonger cette mesure temporaire en affaires courantes, a-t-il été précisé par le ministre (QP n° 138 de Mme Depraetere du 8 janvier 2020).

Mais bien par un gouvernement de plein exercice. L'article 69, 1^o, du C.I.R. 1992 (pourcentage de base de la DPI) a été modifié par la loi CORONA III du 15 juillet 2020 (*M.B.*, 23 juillet 2020), en vigueur le 23 juillet 2020 et ensuite par la loi-programme du 20 décembre 2020 (*M.B.*, 30 décembre 2020) en vigueur le 1^{er} janvier 2021 (ex. d'imp. 2022 à l'I.P.P.)

Suite à ces deux modifications, l'article 69, 1^o, du C.I.R. 1992 prévoit actuellement que le pourcentage de base de la déduction est fixé à 8 %. Toutefois, pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019, le pourcentage de base de la déduction est fixé à 20 %. Pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022, le pourcentage de base de la déduction est fixé à 25 %.

On constate que la DPI majorée (taux de base de 3,5 %, majoré de 10 points pour les investissements visés à l'art. 69, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992, parmi lesquels les brevets, investissements économiseurs d'énergie, etc.) donne ainsi parfois lieu, pour les ex. d'imp. 2019 et 2020, mais davantage encore pour les ex. 2021 et 2022, à un avantage inférieur à la DPI ordinaire (20 % ou 25 % selon les périodes où les investissements sont effectués).

Le législateur, bien conscient de cette incongruité, a expliqué au cours des travaux parlementaires, que la « dérogation » (le taux de base augmenté de 10 points) n'est pas applicable si le pourcentage de base de la DPI ordinaire est plus favorable au contribuable. En d'autres termes, ce n'est pas le taux 'dérogatoire' de 13,5 % qui s'applique, mais bien le taux

‘ordinaire’ (temporaire) de 20 %, pour autant (bien entendu) que les conditions pour bénéficier de ce dernier taux soient remplies. Ceci a été confirmé par l’administration dans un avis au *M.B.* du 27 avril 2018.

Comme indiqué plus avant, l’administration admet à nouveau (avis au *M.B.* du 8 septembre 2020 adaptant l’avis au *M.B.* du 22 mai 2020) que les taux de déduction majorés propres à ces investissements spécifiques ne sont pas applicables (pour leur substituer le taux supérieur applicable aux investissements ‘ordinaires’) si ce taux de base est plus favorable.

Relevons que la majoration temporaire ne vaut que pour la déduction unique pour investissement et ne peut donc pas être appliquée à la déduction pour investissement étalée visée à l’article 70 du C.I.R. 1992.

A la lecture combinée des deux avis précités, les pourcentages pour les investissements effectués au cours de la période imposable qui se rattache à l’ex. d’imp. 2021 se présentent comme suit.

Déduction en une fois :

- Investissements en actifs numériques (systèmes de facturation, de paiement et de sécurisation) par des ‘petites entreprises’, brevets, investissements pour la recherche et le développement respectueux de l’environnement, investissements économiseurs d’énergie, investissements dans un système d’extraction ou d’épuration d’air dans des établissements horeca :
 - acquis ou constitués à partir du 1^{er} janvier 2020 jusqu’au 11 mars 2020 : 13,5 % (à savoir le taux majoré normalement applicable en vertu de l’art. 69, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992, c.-à-d. le taux de base de 3,5 % majoré de 10 points) ;
 - acquis ou constitués entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2020 : 25 % ;
- Investissements dans la sécurisation des locaux professionnels et dans la sécurisation des véhicules d’entreprise :
 - acquis ou constitués à partir du 1^{er} janvier 2020 jusqu’au 11 mars 2020 : 20,5 % (à savoir le taux majoré normalement applicable en vertu de l’art. 69, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992, c.-à-d. le taux de base de 3,5 % majoré de 17 points) ;
 - acquis ou constitués entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2020 : 25 % ;
- Autres investissements :
 - acquis ou constitués à partir du 1^{er} janvier 2020 jusqu’au 11 mars 2020 : 8 % ;
 - acquis ou constitués entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2020 : 25 %.

Déduction étalée : les personnes physiques occupant moins de vingt travailleurs (le premier jour de la période imposable au cours de laquelle les investissements ont été acquis ou réalisés) peuvent opter pour l’étalement de la DPI. Pour les investissements effectués au cours de la période imposable rattachée à l’ex. d’imp. 2021, cette déduction étalée est égale à 10,5 % des amortissements admis sur ces actifs.

Les personnes physiques - 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’ex. d’imp. 2021, cette déduction est égale à 20,5 %.

- **Report de la déduction pour investissement**

Signalons encore qu'il existe des limites en matière de report de la DPI, inscrites à l'article 72, alinéa 2, du C.I.R. 1992, mais on serait étonné d'apprendre qu'elles trouveraient à s'appliquer à l'I.P.P.

Ainsi, en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices ou profits d'une période imposable pour laquelle la déduction pour investissement peut être opérée, l'exonération non accordée pour cette période imposable est reportée successivement sur les bénéfices ou profits des périodes imposables suivantes.

La déduction de l'exonération reportée sur les bénéfices ou profits de chacune des périodes imposables suivantes ne peut toutefois excéder, par période imposable, pour l'ex. d'imp. 2021, 1.026.470 EUR (montant de base 620.000 EUR) ou, lorsque le montant total de l'exonération reportée à la fin de la période imposable précédente excède 4.105.890 EUR (montant de base 2.480.000 EUR), 25 % de ce montant total.

Questions annexes, il est conseillé de joindre d'initiative à la déclaration le relevé 276 U prévu en l'occurrence.

Cadre XVIII : Profits des professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives

Ce cadre comporte une seule modification visible par rapport à son équivalent de l'ex. d'imp. précédent et constitue une nouveauté pour l'ex. d'imp. 2021 : l'éclatement de la rubrique 5 (profits antérieurement exonérés) en deux sous-rubriques pour l'indication du « montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été demandée pour l'exercice d'imposition 2020 » (nouveaux codes *660). Une même distinction a été insérée au cadre XVII en ce qui concerne les bénéfices.

Contribuables visés

Il y a différentes catégories de contribuables qui sont visés par l'intitulé de ce cadre.

- ***Les titulaires de professions libérales***
- ***Les personnes exerçant une charge ou un office***
- ***Les personnes exerçant une activité lucrative***

La troisième catégorie de contribuables concernés par ce cadre est celle des personnes qui se livrent à une occupation lucrative. Elle est la plus difficile à cerner car le C.I.R. 1992 ne définit pas ce qu'est une activité professionnelle ni ce qu'est une activité lucrative.

C'est pour exclure toute dérogation à la règle générale de la taxation du produit de toute activité humaine ayant un caractère professionnel, que le législateur a aussi rangé parmi les « profits », les revenus (qui ne sont pas considérés comme des bénéfices ou des rémunérations) des personnes physiques exerçant une occupation lucrative non visée ci-dessus. Cette catégorie vise donc les activités professionnelles résiduelles.

L'article 27, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 énonce en effet que « Les profits sont tous les revenus

d'une profession libérale, charge ou office et tous les revenus d'une occupation lucrative qui ne sont pas considérés comme des bénéfices ou des rémunérations ».

Il est nécessaire mais suffisant qu'il s'agisse d'un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle qui, débordant les limites de la gestion normale du patrimoine privé, présentent un caractère professionnel, s'inscrivent dans le cadre d'une activité professionnelle. Cette question s'apprécie en fait.

Revenus visés

Pendant très longtemps, un seul article a composé les profits imposables, l'article 27 du C.I.R. 1992, subissant fort peu de modifications.

Pour l'ex. d'imp. 2021, cet article a fait l'objet d'un ajout (inséré par la loi du 23 juin 2020) et il est désormais accompagné par l'article 27¹ du C.I.R. 1992 (l'équivalent pour les profits de l'article 25¹ pour les bénéfices, dont nous avons parlé plus haut), inséré par la même loi.

Ainsi, suite à sa modification par la loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19 (*M.B.*, 1^{er} juillet 2020), l'article 27 précise que les profits comprennent :

- les recettes (qui se rapportent à l'activité professionnelle ordinaire) (art. 27, al. 2, 1^o, du C.I.R. 1992) ;
- les ATN obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle (art. 27, al. 2, 2^o, du C.I.R. 1992) ;
- toutes les plus-values réalisées sur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de la profession (art. 27, al. 2, 3^o et al. 3 et 4, du C.I.R. 1992) ;
- les indemnités de toute nature obtenues au cours de l'exercice de l'activité professionnelle en compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des profits de celle-ci (art. 27, al. 2, 4^o, a, du C.I.R. 1992) ;
- les indemnités de toute nature obtenues au cours de l'exercice de l'activité professionnelle en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de profits (art. 27, al. 2, 4^o, b, du C.I.R. 1992) ;
- les indemnités des membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Parlements de communauté et de région et du Parlement européen, ainsi que les indemnités pour l'exercice de fonctions spéciales au sein de ces assemblées, à l'exception des remboursements pour frais exposés effectués par la Chambre des représentants, le Sénat, les Parlements de communauté et de région et le Parlement européen (art. 27, al. 2, 5^o, du C.I.R. 1992) ;
- les indemnités des membres des conseils provinciaux (art. 27, al. 2, 6^o, du C.I.R. 1992) ;
- et, pour l'ex. d'imp. 2021 uniquement, un montant égal à l'exonération postulée pour l'ex. d'imp. 2020 conformément à l'article 67^{sexies} du C.I.R. 1992.

Cette énumération est limitative.

Concernant les plus-values (3^e tiret ci-dessus), l'article 27, alinéa 3, du C.I.R. 1992 précise que les plus-values sur des véhicules visés à l'article 66 du même Code ne sont prises en

considération qu'à concurrence d'un taux égal au rapport exprimé en pourcent entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente, pour chaque période imposable limitée à 100 %, et la somme des amortissements comptables pour les périodes imposables correspondantes.

Cette formulation résulte des modifications apportées audit alinéa 3, comme pour les bénéfiques (art. 24, al. 4, du C.I.R. 1992) par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017) et par la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses 2019-I (*M.B.*, 15 mai 2019), applicables à partir de l'ex. d'imp. 2019.

A partir de cet exercice, une moyenne pondérée des amortissements fiscalement admis est utilisée pour déterminer dans quelle mesure les plus-values sur les voitures, les voitures mixtes et les minibus sont considérées comme des bénéfiques ou des profits pour la détermination des revenus imposables à l'I.P.P. Les modifications susmentionnées ont été apportées afin d'aligner totalement le nouveau régime d'imposition à l'I.P.P. sur celui de l'I.Soc.

Les indemnités visées à l'article 27, alinéa 2, 4°, b, du C.I.R. 1992 (5^e tiret ci-dessus) sont, quant à leur nature, les mêmes que celles visées à l'article 25, 6°, b, du C.I.R. 1992. La seule différence est qu'en matière de profits, une telle indemnité ne devient toutefois imposable (art. 171, § 1^{er}, 1°, c, et 4°, b, du C.I.R. 1992) qu'à partir du moment où le contribuable la perçoit ou peut disposer de son montant.

Pour sa part, l'article 27¹ du C.I.R. 1992 (inséré par l'art. 5 de la loi précitée du 23 juin 2020, en vigueur le 11 juillet 2020) dispose que lorsque le montant des profits pour la période imposable liée à l'ex. d'imp. 2021 comprend le revenu visé à l'article 27, alinéa 2, 7°, et que le montant des profits après déduction des frais professionnels est positif, l'impôt total pour cette période imposable est augmenté du montant obtenu en appliquant le taux déterminé conformément à l'alinéa 3 à la base déterminée conformément à l'alinéa 2.

Ledit alinéa 2 prévoit que l'augmentation est calculée sur le montant des profits après déduction des frais professionnels, diminué de 10 % de la différence positive entre le revenu visé à l'article 27, alinéa 2, 7°, et le montant des profits après déduction des frais professionnels. Le montant ainsi déterminé ne peut excéder le revenu visé à l'article 27, alinéa 2, 7°, du C.I.R. 1992.

Le taux visé ci-dessus est égal à 9 %, multiplié par une fraction dont le numérateur est égal au montant positif visé à l'alinéa 1^{er}, et le dénominateur est égal au revenu visé à l'article 27, alinéa 2, 7°, diminué du montant positif visé à l'alinéa 1^{er}. La fraction ne peut être supérieure à 2 et est égale à 2 lorsque le revenu visé à l'article 27, alinéa 2, 7°, est égal ou inférieur au montant positif visé à l'alinéa 1^{er}. Le taux ainsi déterminé est arrondi à la deuxième décimale supérieure ou inférieure, selon que le chiffre de la troisième décimale atteint ou non 5.

C'est la fameuse reprise de l'exonération pour pertes futures qui a été anticipée sur l'ex. d'imp. 2020, reprise sur l'ex. d'imp. 2021, et la non moins fameuse sanction si la perte avait été surestimée.

Rattachement des profits à une période imposable

Contrairement à ce qui prévaut en matière de bénéfiques (cadre précédent), la taxation des profits ne prend naissance qu'au moment de leur encaissement, quelle que soit la date de la créance, des prestations ou du moment auquel naît le droit aux honoraires. Les profits sont donc taxables selon le système dit du 'cash base' ou 'cash basis'.

C'est l'emploi du mot « recettes » à l'article 27, alinéa 2, 1°, du C.I.R. 1992 qui permet de conclure qu'une créance ou un droit à des honoraires ne peuvent pas être considérés comme profits d'une profession libérale, etc. La matière imposable ne prend naissance qu'au moment de l'encaissement de cette créance ou du paiement des honoraires dus.

Il s'ensuit que les profits nets imposables d'une année sont constitués par la différence entre les recettes et les frais professionnels faits pendant cette année, quelle que soit la période pendant laquelle ont été exécutés les études, vacations, travaux, etc., ayant donné lieu aux perceptions et débours. La règle suivant laquelle le caractère imposable des profits prend naissance au moment de leur paiement s'applique également aux avances.

Ce principe ne change pas à présent que les titulaires d'une profession libérale sont également soumis aux obligations comptables prévues au chapitre 2 du titre 3 du livre III du Code de droit économique. Les titulaires d'une profession libérale assujettis à l'impôt des personnes physiques doivent continuer à déclarer, lors de l'établissement de leur déclaration, un résultat dont sont exclues les créances non recouvrées au début et à la fin de la période imposable. Les profits restent donc imposables au moment de leur encaissement.

Le cadre de la déclaration

Comme annoncé en début de commentaire de ce cadre, en ce qui concerne le document préparatoire à la déclaration, le cadre XVIII est identique à celui du millésime précédent, à l'exception de l'ajout d'une nouvelle distinction à la rubrique 5, qui distingue, pour l'ex. d'imp. 2021, parmi les profits antérieurement exonérés qui deviennent imposables (à l'exclusion des plus-values), sous un nouveau a), le montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été demandée pour l'ex. d'imp. 2020. Il n'y a pas d'autres modification visible à la comparaison de ce cadre avec celui de l'ex. d'imp. précédent.

Profits non imposables

Conformément à l'alinéa 27, alinéa 2, 5°, du C.I.R. 1992, les profits comprennent les indemnités des membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Parlements de communauté et de région et du Parlement européen, ainsi que les indemnités pour l'exercice de fonctions spéciales au sein de ces assemblées, à l'exception des remboursements pour frais exposés effectués par la Chambre des représentants, le Sénat, les Parlements de communauté et de région et le Parlement européen.

Selon l'administration, les remboursements de frais pris en charge par un groupe politique ne relèvent pas de l'exclusion visée ci-dessus, qui ne concerne que les sommes attribuées par les assemblées parlementaires.

Un parlementaire a interrogé le ministre sur le régime fiscal applicable aux versements du

fonds d'urgence pour la culture, prévus par le décret flamand du 19 juin 2020 contenant des mesures urgentes relatives aux fonds d'urgence pour la culture, la jeunesse, le sport, les médias et les administrations locales, et relatives à la lutte contre la pauvreté à la suite de la pandémie COVID-19 (M.B., 29 juin 2020).

Pour le secteur culturel, différentes formes d'aides sont instaurées. Certaines sont versées directement par le gouvernement flamand aux artistes, etc. D'autres sont octroyées par l'intermédiaire de tiers. Des organisations subventionnées concluent par exemple des contrats avec des artistes afin de convenir du versement d'une indemnité d'annulation et/ou d'une indemnité pour les coûts préparatoires.

La loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (M.B., 11 juin 2020) dispose que les indemnités attribuées par les régions, les communautés, les provinces ou les communes dans le cadre de la crise du coronavirus sont exonérées d'impôt.

Les indemnités versées par le fonds d'urgence (flamand) pour la culture aux institutions et aux artistes tombent-ils dans le champ d'application de cette ? Dans l'affirmative, l'exonération qui en résulte s'applique-t-elle également lorsque les indemnités du fonds d'urgence sont versées aux artistes par l'intermédiaire d'organisations subventionnées ?

L'article 6 de la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19, par dérogation aux articles 24, alinéa 1^{er}, 1^o, 25, 6^o, 27, alinéa 2, 1^o et 4^o, 31, alinéa 2, 4^o, 32, alinéa 2, 2^o, 183 et 235, du C.I.R. 1992, exonère de l'impôt sur les revenus, sous certaines conditions, les indemnités attribuées conformément à une réglementation régionale, communautaire, provinciale ou communale en faveur des contribuables victimes des conséquences économiques de la pandémie du COVID-19.

L'article 2 du décret flamand du 19 juin 2020 précité précise que les indemnités versées en exécution de ce décret sont accordées pour faire face aux conséquences économiques ou sociales directes ou indirectes de la pandémie du COVID-19.

L'arrêté du gouvernement flamand du 3 juillet 2020 octroyant de l'aide aux organisations culturelles et aux acteurs-clés vulnérables dans le cadre du fonds d'urgence (M.B., 23 juillet 2020) règle l'exécution de ce décret.

Le soutien financier que le gouvernement flamand paie ou attribue directement par l'intermédiaire du fonds d'urgence pour la culture entre le 15 mars 2020 et le 31 mars 2021 tombe donc en principe dans le champ d'application de l'article 6 de la loi précitée du 29 mai 2020.

Cela signifie concrètement que de telles indemnités, qui constitueraient un revenu au sens des articles mentionnés ci-dessus dans le chef des institutions et des artistes indépendants concernés, sont toutefois exonérées de l'impôt sur les revenus.

En revanche, si ce soutien financier est versé aux artistes et interprètes indépendants par l'intermédiaire d'organismes subsidiés, il faut alors établir une distinction entre, d'une part, l'indemnité d'annulation et, d'autre part, l'indemnité pour frais préparatoires.

L'indemnité d'annulation payée ou attribuée par l'organisme concerné à l'artiste ou interprète indépendant entre le 15 mars 2020 et le 31 mars 2021 tombe également dans le champ d'application de l'article 6 de la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19. Par conséquent, cette indemnité est exonérée de l'impôt sur les revenus dans leur chef.

L'indemnité pour frais préparatoires payée ou attribuée par l'organisme concerné à l'artiste ou interprète indépendant ne tombe en revanche pas dans le champ d'application de l'article 6 de la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19.

Une telle indemnité constitue en effet une indemnité directe ou indirecte en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de services. Par conséquent, il n'est pas satisfait à la condition posée à l'article 6, alinéa 2, premier tiret, de la loi précitée du 29 mai 2020, à savoir que l'indemnité ne peut pas constituer une indemnité directe ou indirecte en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de services.

De telles indemnités pour frais préparatoires sont donc à considérer, dans le chef de l'artiste ou interprète indépendant, comme des (bénéfices ou) profits visés à l'article (24, alinéa 1^{er}, 1^o ou) 27, alinéa 2, 1^o, du C.I.R. 1992, qui sont imposables globalement (QP n° 154 de M. Matheï du 23 décembre 2020).

Recettes provenant de l'exercice de la profession

• Avantages de toute nature

Concernant les ATN des titulaires de professions libérales, etc., l'administration rappelle dans son commentaire que les intéressés sont imposables sur les avantages de toute nature qu'ils obtiennent en raison ou à l'occasion de l'exercice de leur activité professionnelle, notamment (i) les avantages qu'ils reçoivent de fournisseurs, commettants, etc., et (ii) les économies qu'ils réalisent lorsque des relations professionnelles supportent certains de leurs frais privés ou professionnels. Pour que des avantages obtenus constituent des revenus professionnels imposables, il doit y avoir un lien causal - une relation de cause à effet - entre l'exercice de l'activité professionnelle et l'obtention des avantages. L'existence de ce lien causal est une question de fait qui doit être appréciée dans chaque cas particulier (Com.I.R. 1992, n° 27/7).

En revanche, ne sont pas imposables :

- les avantages minimes retirés de l'assistance à une réception offerte par des fournisseurs à leurs clients, à des fins publicitaires ;
- les cadeaux de valeur modique, reçus d'un indépendant à l'occasion d'événements familiaux particuliers tels un mariage, une naissance, un décès, etc. ;
- l'avantage provenant de la participation occasionnelle à un dîner à caractère professionnel ;
- le libre-parcours sur les réseaux de transport en commun dont bénéficient les parlementaires (Com.I.R. 1992, n° 27/9).

L'administration précise que constituent entre autres des avantages imposables (i) les voyages touristiques privés ou en groupe que certaines entreprises offrent gratuitement ou à prix très réduits aux indépendants, (ii) les cadeaux en nature que des titulaires de professions libérales

reçoivent de tiers qui s'efforcent ainsi de favoriser leurs affaires et de majorer leurs bénéfices et (iii) le prêt à des conditions avantageuses qu'un architecte a obtenu d'un entrepreneur avec qui il collabore régulièrement.

Un parlementaire a interrogé le ministre sur le régime fiscal applicable aux influenceurs.

Une société établie en Belgique possède plusieurs boutiques de vêtements. Elle fait appel à des influenceurs, qui ont un certain nombre de followers sur les réseaux sociaux, pour promouvoir la marque de vêtements commercialisée. En échange des prestations de services, la société leur laisse les vêtements pour lesquels ils font la promo.

Quel est le régime fiscal applicable aux prestations de ces influenceurs selon qu'ils aient un statut d'indépendant assujéti à la TVA ou de simple particulier ?

La même société veut que ses vendeurs/vendeuses en boutique portent les vêtements de la marque pendant les heures de travail, de même que l'ensemble du personnel administratif. Elle leur remet à chacun/chacune trois à quatre vêtements par saison, qui doivent rester en boutique ou au siège de la société en fin de journée. Quel est le régime fiscal applicable dans ce cas de figure ?

Sur le plan des principes, les vêtements que les influenceurs reçoivent en contrepartie des prestations qu'ils effectuent pour le compte d'une société commercialisant des vêtements constituent, au même titre que tous les articles, produits, marchandises ou autres biens divers que ces influenceurs reçoivent dans le cadre des prestations qu'ils réalisent pour le compte des différentes entreprises faisant appel à leurs services, des avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice d'une activité professionnelle. De tels avantages doivent être considérés comme des profits visés aux articles 23, § 1^{er}, 2^o et 27 du C.I.R. 1992 et sont, à ce titre, imposables.

Dès lors que les vêtements dont le port est imposé aux membres du personnel restent en boutique ou au siège de la société en fin de journée, ils ne génèrent dans leur chef aucun avantage de toute nature imposable.

En vertu de l'article 53, 7^o, C.I.R. 1992, les frais afférents aux vêtements qu'une telle société mettrait à disposition de son personnel durant les heures de service ne constituent pas pour autant des frais professionnels déductibles. En effet, de tels vêtements sont considérés ou peuvent servir, dans la vie privée courante, comme tenues de ville, du soir, de cérémonie, de voyage ou de loisir (QP n^o 146 de M. Piedboeuf du 14 janvier 2020).

Recettes obtenues par des sportifs dans le cadre de leurs prestations sportives

La deuxième ligne du cadre XVIII (codes *658) est spécifiquement consacrée à ces recettes comme, par exemple, les primes de départ, primes et prix que des organisateurs de compétitions versent à des cyclistes, des athlètes, etc. et qui doivent bien entendu être considérés comme des revenus professionnels dans le chef des intéressés.

Les profits des sportifs sont (normalement) mentionnés sur une fiche 281.50 (que les intéressés n'ont pas nécessairement reçue en copie).

La distinction est nécessaire puisque depuis l'ex. d'imp. 2009, les sportifs, aussi bien amateurs que professionnels, bénéficient d'un statut fiscal spécifique introduit par la loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés (*M.B.*, 15 mai 2007). Ce statut spécifique consiste essentiellement dans le fait que sous certaines conditions, certains profits recueillis par les intéressés ne sont pas taxés au taux global, mais à un taux distinct de 33 % (sauf globalisation plus avantageuse).

En résumé, les profits des sportifs âgés (définis, pour l'ex. d'imp. 2021, comme ayant 26 ans ou plus le 1^{er} janvier 2021) sont imposés au taux de 33 % à la condition que l'activité sportive puisse être considérée comme une activité accessoire. Si ce n'est pas le cas, leurs revenus (profits) sont imposés au tarif d'imposition normal.

Depuis l'ex. d'imp. 2010, le taux distinct de 33 % ne s'applique toutefois qu'à la première tranche de 20.360 EUR (soit le montant de base de 12.300 EUR indexé pour l'ex. d'imp. 2021) des profits bruts. La part excédentaire reste imposée au taux d'imposition normal (loi du 22 décembre 2009, *M.B.*, 31 décembre 2009) (art. 171, 1^o, i, du C.I.R. 1992).

Les profits de jeunes sportifs (âgés de moins de 26 ans) ne peuvent pas bénéficier du taux distinct de 33 % et sont donc en principe imposés au tarif progressif ordinaire. Néanmoins, l'article 171, 4^o, j, du C.I.R. 1992 prévoit pour eux une taxation distincte à 16,5 % des rémunérations visées à l'article 30, 1^o, du C.I.R. 1992, payées ou attribuées aux sportifs, en cette qualité, âgés de 16 à moins de 26 ans au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp., pour un montant brut maximum de 12.300 EUR également par période imposable, soit 20.360 EUR après indexation pour l'ex. d'imp. 2021.

Recettes obtenues par des formateurs, entraîneurs et accompagnateurs pour leur activité au profit de sportifs

La troisième ligne du cadre XVIII (codes *659) est spécifiquement consacrée à ces recettes.

Depuis l'ex. d'imp. 2009, les formateurs, les entraîneurs et les accompagnateurs (pour leurs activités en faveur des sportifs) bénéficient également d'un statut fiscal spécifique instauré par la loi précitée du 4 mai 2007.

Le régime est analogue à celui décrit au point précédent, sauf que pour eux, il n'y a pas de distinction d'âge à faire. Les formateurs, les entraîneurs et les accompagnateurs (pour leurs activités de formation, d'encadrement ou de soutien en faveur des sportifs) bénéficient du même statut fiscal spécifique (taxation distincte à 33 %, sauf globalisation plus avantageuse, sur la première tranche de 20.360 EUR des profits bruts, pour l'ex. d'imp. 2021).

Arriérés d'honoraires

La notice explicative qui accompagne la déclaration se contente de dire à ce sujet, comme chaque année, que si le contribuable a obtenu en 2020 des profits qui se rapportent à des prestations fournies pendant une période supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, il faut mentionner sous cette rubrique la partie proportionnelle de ces profits qui excède la rémunération de 12 mois de prestations. C'est tout.

Plusieurs situations sont en fait envisageables quand on parle d'arriérés de profits (la déclaration utilise les termes « Arriérés d'honoraires » aux codes *652, prenant une nouvelle liberté avec le texte légal, qui ne parle d'ailleurs pas non plus d'arriérés).

Par exemple, l'article 171, 5°, c, du C.I.R. 1992 prévoit que les (bénéfices ou) profits d'une activité professionnelle antérieure (visés à l'art. 28, al. 1^{er}, 2° et 3°, a), du C.I.R. 1992) sont taxables distinctement au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année pendant laquelle le contribuable a eu, non plus une « activité professionnelle normale », mais pendant laquelle il a eu douze mois de revenus professionnels imposables (modification apportée par la loi du 7 avril 2019 modifiant le C.I.R. 1992 en ce qui concerne l'imposition distincte, *M.B.*, 3 mai 2019, applicable à partir de l'ex. d'imp. 2019).

Pour sa part, l'article 171, 6°, 2^e tiret, du C.I.R. 1992 prévoit que sont imposables au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables, les profits visés à l'article 23, § 1^{er}, 2°, du même Code, qui se rapportent à des actes accomplis pendant une période supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, et ce exclusivement pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations. C'est l'hypothèse envisagée par la notice.

On entend par 'autorité' publique l'État, les Communautés, les provinces, les communes, les intercommunales, les régies et les universités libres.

La Cour de cassation a toujours estimé que la condition légale selon laquelle le paiement doit avoir été fait tardivement par le fait de l'autorité publique signifie que la tardiveté en question doit être imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique.

Mais la Cour constitutionnelle a estimé que, pour la première fois en 2016, eu égard à l'objectif de la taxation distincte (freiner la progressivité de l'impôt lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques), le critère de la faute ou de la négligence de l'autorité publique ayant causé le retard de paiement n'est pas pertinent pour établir une différence de traitement entre contribuables. Il n'est pas justifié, dans ces circonstances, d'accorder le bénéfice de l'imposition distincte aux (seuls) contribuables qui peuvent prouver une faute ou une négligence dans le chef de l'autorité publique débitrice, et de ne pas l'accorder à ceux qui ne peuvent rapporter une telle preuve.

Un paiement tardif par le fait de l'autorité publique est un paiement dont la tardiveté n'est pas nécessairement imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité. Autrement dit, par conséquent, le texte légal concerné doit donc être lu comme n'exigeant pas que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou négligence de l'autorité publique (Cour const., 25 février 2016).

Elle a redit exactement la même chose 15 mois plus tard (Cour const., 1^{er} juin 2017, *M.B.*, 22 septembre 2017).

L'administration a commenté les conséquences de l'arrêt précité du 25 février 2016 dans la circulaire 30/2016, n° Ci.707.214 (première version). Elle admet que la taxation distincte n'exige plus une faute ou à une négligence, mais elle réaffirme que la tardiveté du paiement doit encore et toujours être imputable à l'autorité publique. Cela signifie que le contribuable

n'a pas collaboré par son fait à la tardiveté du paiement, par exemple parce qu'il a accepté les modalités de paiement proposées par l'autorité publique. Concrètement : les avocats qui se sont portés volontaires pour traiter des dossiers *pro deo*, sont généralement exclus de la taxation distincte, parce qu'ils ont accepté un paiement tardif, par opposition à des avocats (stagiaires) qui sont obligés de traiter de tels dossiers. Ces derniers entrent donc en considération pour une taxation distincte individuelle.

La circulaire du 22 septembre 2016, mêmes références mais deuxième version, abandonne toutefois, sur demande explicite du ministre des Finances (point 16 de la circulaire), la distinction entre les *pro deo* volontaires et les *pro deo* obligatoires. De même les avocats, qui traitent sur une base volontaire des dossiers *pro deo* entrent en considération sur la base de cette dernière circulaire pour la taxation distincte.

Par conséquent, pour bénéficier du régime d'imposition distincte prévu à l'article 171, 6°, 2° tirit, du C.I.R. 1992, le contribuable doit (simplement) démontrer que les honoraires en cause couvrent plus de douze mois de prestations. Dans ce cas, les arriérés d'honoraires doivent être subdivisés en deux parties :

- une première partie qui correspond proportionnellement à douze mois de prestations (et qui est imposée globalement au taux progressif) ;
- une deuxième partie qui correspond au solde (et qui est taxée distinctement au taux d'imposition moyen relatif aux autres revenus de la même période imposable).

Mais s'il n'est donc plus nécessaire qu'une faute ou une négligence puisse être imputée à l'autorité publique, l'administration considère que le paiement tardif doit toujours être « survenu par le fait de l'autorité publique » et que le destinataire de ce paiement tardif ne peut, en aucune manière, contribuer à la tardiveté de ce paiement.

Actuellement, l'appellation '*pro deo*' a fait place à l'aide juridique mais cela ne change rien au régime fiscal des indemnités payées aux avocats dans ce cadre.

Quelle est l'importance des prestations d'avocats qui ont bénéficié de ce type de taxation ?

Le ministre répond qu'on n'en sait rien ! En effet, les codes distincts prévus pour les arriérés d'honoraires dans la déclaration à l'I.P.P. reprennent tous les arriérés d'honoraires que verse une autorité publique belge (que ce soit au niveau fédéral, régional, provincial, communal, etc.) aux différentes catégories de titulaires de professions libérales (avocats, architectes, etc.) susceptibles de bénéficier de la taxation distincte visée à l'article 171, 6°, du C.I.R. 1992. De ce qui précède, il va de soi qu'il n'est pas possible d'isoler les arriérés d'honoraires perçus dans le cadre de l'aide juridique gratuite (QP n° 118 de M. Aouasti du 26 novembre 2020).

Profits antérieurement exonérés qui deviennent imposables (à l'exception des plus-values)

Étant donné que les plus-values qui deviennent totalement ou partiellement imposables se renseignent à la rubrique 6 et que les 'PRJ' n'existent pas pour les professions libérales, est, normalement, uniquement visée ici (en regard du code *651), la quotité des profits qui a été exonérée pour l'ex. d'imp. 2020 consécutivement à l'engagement de personnel supplémentaire et qui devient totalement ou partiellement imposable par suite d'une diminution du personnel.

La reprise s'élève à 6.160 EUR par unité de personnel en moins en 2020, étant entendu que la reprise ne peut jamais excéder la quotité des profits qui a effectivement été exonérée pour l'ex. d'imp. 2020.

En réalité, une nouvelle possibilité apparaît pour l'ex. d'imp. 2021 et une autre nouveauté apparaît pour le seul ex. d'imp. 2021.

La nouvelle possibilité, qui va devenir récurrente, est la reprise de l'exonération pour passif social en vertu du statut unique (voyez la rubrique 13) obtenue pour l'ex. d'imp. 2020 pour les travailleurs qui ont quitté le service du contribuable (recueillant des profits) en 2020, quelle qu'en soit la raison (départ à la pension, licenciement, départ volontaire, décès, cessation de votre activité professionnelle, etc.).

La reprise totale ne peut jamais excéder l'exonération effectivement obtenue pour ces travailleurs.

D'autre part, pour l'ex. d'imp. 2021 uniquement, apparaît une autre possibilité de reprise (c'est-à-dire de taxation) de profits qui ont été antérieurement exonérés, mais en l'occurrence, ce n'est pas parce que les conditions mises à l'exonération n'auraient plus été respectées (comme dans les deux premières situations évoquées ci-dessus), mais bien parce qu'une anticipation de la perte prévisible de 2020 (ex. d'imp. 2021) a été demandée sur l'ex. d'imp. 2020.

Il s'agit de mentionner à la nouvelle sous-rubrique 5. a) (et ses codes *6660) le montant de l'exonération pour pertes professionnelles futures qui a été déclaré pour l'ex. d'imp. 2020 en regard des codes *649 de la déclaration à l'I.P.P. ou du formulaire de demande spécialement prévu à cet effet (le formulaire 276 COV).

Cette rubrique disparaîtra de la prochaine déclaration.

C'est la loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie du COVID-19 (*M.B.*, 1^{er} juillet 2020), en vigueur le 11 juillet 2020, qui a introduit, parmi les exonérations à caractère économique, un article 67*sexies* dans le C.I.R. 1992 pour les « pertes professionnelles éventuelles futures » subies relatives à l'année de revenus 2020. Cette loi a été amendée par la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) (*M.B.*, 23 juillet 2020, err. *M.B.*, 31 juillet 2020). L'A.R. du 22 août 2020 porte exécution de l'article 67*sexies*, § 2, du C.I.R. 1992 (*M.B.*, 27 août 2020).

Les contribuables personnes physiques qui recueillent des profits (comme ceux qui recueillent des bénéfiques) pouvaient, en 2020, déduire immédiatement leurs pertes professionnelles estimées pour cette année 2020, sous forme de profits exonérés, de leurs revenus de 2019.

Il n'était pas nécessaire (comme pour d'autres mesures) de démontrer un lien de causalité entre la perte attendue et la pandémie de la COVID-19. Les pertes professionnelles estimées relatives à l'ensemble de l'année 2020 ont ainsi pu être prises en compte de manière anticipée.

Afin d'éviter que les pertes professionnelles ne soient prises en compte deux fois (la perte estimée en tant qu'exonération des revenus de 2019 et la perte réelle en tant que déduction des revenus de 2020), l'exonération qui a été demandée sur les revenus de 2019 doit à présent faire l'objet d'une reprise et elle est rendue imposable dans la déclaration de revenus relative à l'année 2020 (ex. d'imp. 2021), de manière à neutraliser en principe la perte réelle de 2020.

Pour les contribuables qui recueillent des profits, cette reprise de profit antérieurement exonéré qui devient imposable se fait donc par la déclaration du montant correspondant à la rubrique 5. a) du cadre XVIII (document préparatoire à la déclaration).

Si, après la reprise de l'exonération de 2019 (ex. d'imp. 2020), il n'y a pas de perte, mais un résultat positif pour l'année de revenus 2020 (c'est-à-dire que la perte réelle de l'année de revenus 2020 est inférieure au montant pour lequel l'exonération relative à l'année de revenus 2019 a été revendiquée ; autrement dit que l'indépendant a surestimé le montant de la déduction anticipée pour perte), une sanction est appliquée sous la forme d'une majoration d'impôt. Le calcul de cette augmentation d'impôt est fait par l'administration.

En pratique, cette augmentation d'impôt s'élève à un pourcentage du résultat positif pour l'année de revenus 2020, diminué de 10 % de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération (art. 27/1 du C.I.R. 1992). Le résultat positif sur lequel l'augmentation est calculée ne peut toutefois pas excéder l'exonération postulée pour l'année de revenus 2019.

Ce pourcentage s'élève en principe à 0,2 %, multiplié par un facteur exprimant le rapport entre le résultat de l'année de revenus 2020 et la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération.

Si la perte sans la reprise s'élevait par exemple à 4.000 EUR et le résultat positif à 1.000 EUR (exonération de 5.000 EUR), on arriverait ainsi à un pourcentage de $(1.000/4.000 \times 100) \times 0,2 \%$, soit 5 %.

Si la perte sans la reprise s'élevait par exemple à 3.000 EUR et le résultat positif à 1.000 EUR (exonération de 4.000 EUR), on arriverait à un pourcentage de $(1.000/3.000 \times 100) \times 0,2 \%$, soit 6,67 %.

Il est tenu compte d'une divergence maximale de 'un sur un' (la perte sans reprise est aussi grande que le résultat pour l'année de revenus 2020), de sorte que le pourcentage maximal est égal à 20 %.

Ce pourcentage est alors multiplié à nouveau par 45 %, à savoir le taux de l'impôt des personnes physiques censé avoir été appliqué au revenu exonéré.

Afin de simplifier la formule, il est tenu compte d'un pourcentage de base de $0,2 \% \times 100 \times 45 \%$, soit 9 %.

Ce pourcentage de base est multiplié par une fraction, dont le numérateur est égal au résultat positif pour l'année de revenus 2020, et le dénominateur est égal au montant de l'exonération reprise diminuée du résultat positif de l'année de revenus 2020 (= le montant de la perte qui serait subie sans la reprise de l'exonération).

Cette fraction ne peut toutefois pas être supérieure à 2. Le taux auquel l'augmentation est calculée ne peut donc pas excéder 18 % (le double du pourcentage de base de 9 %) suite à l'application de cette fraction.

Lorsque, sans la reprise de l'exonération, aucune perte ne serait subie (et le dénominateur serait donc négatif ou nul), ce taux maximum de 18 % est automatiquement appliqué.

Pour des exemples chiffrés, on renvoie au commentaire du cadre précédent, le cadre XVII.

Indemnités et primes

Les indemnités visées aux codes *655, *667 et *661 sont les indemnités obtenues pendant l'exercice de l'activité professionnelle en compensation ou à l'occasion d'un acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité ou des profits de celle-ci.

Rappelons aussi que la taxation de telles indemnités ne s'opère, dans le chef des personnes exerçant une profession libérale, qu'à la date de leur perception (et pas à la date de naissance de la créance).

Elles sont taxables distinctement dans la mesure où elles n'excèdent pas les profits nets imposables afférents à l'activité délaissée au cours des quatre années (dite période de référence) qui précèdent celle de la réduction d'activité. La quotité excédentaire est imposable globalement (et se mentionne en codes *661).

Rappelons que la période de référence coïncide en principe avec les quatre dernières années précédant la réduction ou cessation d'activité. L'année de la réduction de l'activité n'est pas prise en considération. Et que dans le cas où il n'y a pas quatre années d'activité professionnelle antérieure à l'année durant laquelle l'activité professionnelle diminue ou cesse, la période de référence est limitée à une, deux ou trois années d'activités professionnelles effectives (elle n'est jamais fictivement portée à 4 ans).

La quotité imposable distinctement l'est à 33 % (codes *667). Toutefois, la taxation est réduite de moitié, soit à 16,5 % (codes *655) dans le cas où l'indemnité a été obtenue à la suite d'un acte survenu à partir de l'âge de 60 ans, à la suite du décès ou à l'occasion d'un acte forcé (souvent défini comme ayant le caractère brutal, rapide et imprévisible d'un sinistre).

C'est également sous les codes *655 (taxation distincte à 16,5 %) que se mentionnent les primes du Fonds d'Impulsion pour la médecine générale (depuis l'ex. d'imp. 2012, la prime *impulseo* n'est en effet plus imposée au taux plein mais à ce taux distinct).

- **Droit passerelle de crise COVID-19 et droit passerelle de reprise**

Enfin, sont également taxables distinctement à 16,5 %, les prestations financières obtenues en tant que titulaire d'une profession libérale, d'une charge, d'un office ou d'une autre occupation lucrative, dans le cadre du droit passerelle de crise COVID-19.

En tout cas dans la mesure où ces prestations financières n'excèdent pas les profits nets imposables afférents à l'activité indépendante au cours des quatre années qui précèdent celle

de la perception de ces indemnités (à savoir les années 2019, 2018, 2017 et 2016 pour les prestations perçues en 2020).

Comme indiqué dans le commentaire de la rubrique correspondante du cadre XVII (bénéfices), le « droit passerelle de crise COVID-19 » est le droit passerelle qui, en application de la loi (non fiscale) du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants (*M.B.*, 24 mars 2020), est octroyé aux indépendants qui, à la suite du COVID-19, sont forcés d'interrompre partiellement ou totalement leur activité indépendante.

La loi précitée du 23 mars 2020 a été modifiée par l'A.R. n° 41 du 26 juin 2020 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants (*M.B.*, 30 juin 2020) et par l'A.R. du 22 août 2020 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants (*M.B.*, 31 août 2020, err. *M.B.*, 10 septembre 2020 ; ce dernier A.R. a prolongé le régime jusqu'à la fin de l'année 2020). La loi est l'œuvre du SPF Économie, PME et Classes moyennes ; les arrêtés royaux émanent du SPF Sécurité sociale.

Le « droit passerelle de reprise » octroyé, sous certaines conditions, aux indépendants afin de soutenir le 'redémarrage' de leurs activités est également réglé par la loi et les A.R. précités.

Plus précisément, le droit passerelle de reprise découlant de l'article 4^{ter} introduit par l'A.R. n° 41 du 26 juin 2020 précité a pour objectif de soutenir le redémarrage de certains secteurs pour les mois de juin, juillet et août, au moyen d'un droit passerelle, sans exiger qu'ils interrompent leur activité à nouveau 7 jours consécutifs calendriers.

Notons que les mesures ont ensuite été prolongées jusqu'au 31 mars 2021, puis dans un deuxième temps, jusqu'au 30 juin 2021 (voy. l'A.R. du 25 mars 2021 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre de la COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants et la loi du 22 décembre 2020 instituant des mesures diverses en faveur des travailleurs indépendants dans le cadre de la crise du COVID-19, *M.B.*, 7 avril 2021).

Ces dispositions légales et réglementaires ne traitant pas du régime fiscal applicable à de telles indemnités, c'est l'administration (fiscale) qui s'est chargée de le définir par le biais de deux circulaires (circ. n° 2020/C/94 du 8 juillet 2020 et circ. n° 2020/C/114 du 4 septembre 2020).

Rappelons que le régime fiscal des prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise ou du droit passerelle de reprise dépend de la nature de l'activité interrompue dans le cadre de laquelle le contribuable indépendant a obtenu ces prestations et donc de la catégorie de revenus à laquelle appartiennent les revenus issus de l'activité interrompue du bénéficiaire.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité - ou redémarre une activité - dont les revenus doivent être considérés :

- comme des rémunérations de travailleur visées à l'article 30, 1^o, du C.I.R. 1992 (un aidant indépendant dont les revenus sont imposables à titre de rémunérations de travailleurs) ;
- ou comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise visées à l'article 30, 2^o, du C.I.R. 1992 (un dirigeant d'entreprise indépendant),

les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise ou droit passerelle de reprise sont imposables à titre d'indemnités visées à l'article 31, alinéa 2, 4^o ou à l'article 32, alinéa 2, 2^o, du C.I.R. 1992, en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus doivent être considérés comme des bénéfices (le cadre précédent) ou des profits (le présent cadre XVIII) visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o ou 2^o, du C.I.R. 1992, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise, sont en principe imposables à titre d'indemnités visées à l'article 27, alinéa 2, 4^o, a, du C.I.R. 1992, obtenues en compensation ou à l'occasion d'un acte susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des profits.

L'interruption forcée de l'activité indépendante en raison de la pandémie de la COVID-19 peut être considérée comme un acte forcé visé à l'article 171, 4^o, b, du C.I.R. 1992. Les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise sont par conséquent imposables distinctement au taux de 16,5 % dans la mesure où (avec les autres indemnités visées à l'article 27, al. 2, 4^o, a, du C.I.R. 1992) elles n'excèdent pas les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée, réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la réduction de l'activité (sauf si l'imposition globale avec les autres revenus du bénéficiaire est plus favorable). Dans la mesure où (avec ces autres indemnités), elles excèdent les bénéfices ou profits nets imposables de ces quatre années, elles sont imposables aux taux d'imposition progressifs.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus doivent être considérés comme des bénéfices (le cadre précédent) ou des profits (le présent cadre XVIII) visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o ou 2^o, du C.I.R. 1992, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de reprise, sont en principe imposables à titre d'indemnités visées à l'article 27, alinéa 2, 4^o, b, du C.I.R. 1992, obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de profits.

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus doivent être considérés comme des rémunérations de conjoints aidants (ou de cohabitants légaux aidants) visées à l'article 30, 3^o, du C.I.R. 1992, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise, ou dans le cadre du droit passerelle de reprise, ne sont pas imposables. Il n'existe en effet aucune disposition légale qui soumet de tels revenus à l'impôt sur les revenus.

- **Indemnités exonérées**

En revanche, certaines indemnités sont exonérées. Elles sont de deux ordres.

D'une part sont exonérées les indemnités régionales compensatoires qui sont payées aux indépendants qui sont victimes de nuisances à la suite de travaux publics (exonération qui existe depuis l'ex. d'imp. 2019).

D'autre part, et il s'agit d'une nouveauté applicable à partir de l'ex. d'imp. 2021, sont exonérées les indemnités attribuées en application d'une réglementation régionale, communautaire, provinciale ou communale, pour lutter contre les conséquences économiques de la pandémie de la COVID-19, aux conditions suivantes :

- elles ne constituent pas des indemnités directes ou indirectes en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de services ;
- la réglementation conformément à laquelle elles sont attribuées dispose expressément qu'elles sont octroyées dans le but de faire face aux conséquences économiques ou sociales, directes ou indirectes de la pandémie de la COVID-19 ;
- elles sont payées ou attribuées entre le 15 mars 2020 et le 31 décembre 2020.

Forfait légal de frais

Depuis l'ex. d'imp. 2007, le contribuable ne doit plus calculer et déclarer lui-même ses frais professionnels forfaitaires. Tout comme pour les rémunérations de travailleur au cadre IV, le forfait légal de frais est calculé automatiquement par l'administration (en fait, son programme de calcul) si le contribuable ne prouve pas ses frais professionnels réels.

Le forfait légal de frais professionnels s'écarte de celui qui est applicable aux salariés, appointés, etc. du cadre IV ou qui est applicable aux contribuables qui recueillent des bénéfiques (cadre XVII).

Les 'titulaires de profession libérale' (cadre XVIII) bénéficient d'un forfait de frais sensiblement moins élevé que les 'entreprises' (cadre XVII) car, selon le législateur, « s'agissant d'une catégorie de revenus distincte déduisant des charges généralement plus faibles, le forfait des profits n'a quant à lui pas été modifié » (Ch. Repr., sess. 2017-2018, EdM, DOC 54 2839/001, p. 207). Assez surréaliste, mais rappelons que nous sommes en Belgique !

Pour l'ex. d'imp. 2021, le forfait légal de frais professionnels pour les contribuables qui recueillent des profits s'élève à :

- 28,7 % de la première tranche de revenus de 6.210 EUR ;
 - 10 % de la tranche de 6.210 EUR à 12.330 EUR ;
 - 5 % de la tranche de 12.330 EUR à 20.530 EUR ;
 - 3 % de la tranche qui excède 20.530 EUR,
- sans cependant que ce total puisse excéder 4.290 EUR (2.592,50 EUR avant indexation).

À partir de l'ex. d'imp. 2018 la règle de proratisation s'applique également en l'occurrence. Ainsi, pour l'ex. d'imp. 2021, si, en 2020, le contribuable est devenu après le 15 janvier, habitant du Royaume assujetti à l'I.P.P., il doit multiplier ces montants (de 6.210, 12.330, 20.530 et 4.290 EUR) par le nombre de mois qu'il doit mentionner au cadre II, A. 6 et le diviser par 12. Il arrondira également le résultat au multiple de 10 EUR supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5.

Rappelons que le forfait est appliqué sur le montant des recettes brutes, préalablement diminué des cotisations sociales personnelles, des cotisations d'assurance petits risques payées à une mutuelle (qui sont incluses depuis l'ex. d'imp. 2009 dans les cotisations sociales légales) et, le cas échéant, des impôts payés à l'étranger sur les profits d'origine étrangère.

On rappelle également que la majoration éventuelle du forfait pour longs déplacements n'est pas applicable aux contribuables qui recueillent des profits.

Autres frais professionnels réels

• **Justification de certaines dépenses**

Les frais réels des contribuables qui recueillent des profits doivent bien entendu, comme pour les autres contribuables, répondre avant tout aux (quatre) conditions fixées par l'article 49 du C.I.R. 1992.

La justification de certaines dépenses par fiches (art. 57 du C.I.R. 1992) s'applique aussi aux contribuables qui déclarent des profits.

On rappelle que conformément audit article, les frais ci-après ne sont considérés comme des frais professionnels que s'ils sont justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi :

- 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 visées à l'article 30, 3^o, soit les rémunérations des conjoints aidants et des cohabitants légaux aidants) ;
- rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires ;
- indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur.

L'administration publie chaque année un avis relatif à la justification des commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature, par le biais d'une fiche 281.50.

Bien que l'obligation légale ne prévoie aucune exception, l'administration a décidé qu'il n'y avait pas d'obligation d'établir des fiches individuelles 281.50 pour les dépenses suivantes :

- la prise en charge des sommes payées ou des avantages accordés dont le montant global ou la valeur totale ne dépasse pas annuellement 125 EUR par bénéficiaire ;
- les ristournes commerciales portées directement en déduction sur les factures pour les fournitures mêmes auxquelles elles se rapportent, si ces factures sont enregistrées, avec ces déductions, dans les écritures (les réductions de prix accordées dans le commerce de détail, au moment de la vente, ne constituent pas des ristournes au sens de l'article 57, 1^o, du C.I.R. 1992) (ne concerne pas les profits) ;
- les revenus consistant en jetons de présence et la plupart des revenus payés ou attribués à des non-résidents (qui doivent faire l'objet de fiches individuelles 281.30) ;
- les revenus de droits d'auteur, de droits voisins et de licences légales et obligatoires au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 qui en application de l'article 37, alinéas 1^{er} et 2, du C.I.R. 1992 sont à considérer comme des profits (l'avis indique que les débiteurs de tels revenus doivent introduire des fiches individuelles 281.45 mais ces fiches ne sont pas obligatoires, voir le commentaire du cadre VII). En tout état de cause sont donc visés

ici les revenus de droits d'auteur qui sont utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle (indépendante) du bénéficiaire, et qui pour la partie excédant 37.500 EUR (montant à indexer) doivent être considérés dans son chef comme des 'profits' (pour rappel, ils sont considérés comme des 'revenus mobiliers' jusqu'à cette limite, mais le montant total des revenus en question doit être mentionné sur une fiche 281.45, sans tenir compte de cette limite, si elle est établie) ;

- les bénéfices et profits issus de services fournis dans le cadre de *l'économie collaborative*, lesquels doivent être mentionnés sur les fiches individuelles 281.29. Sont ici visés les bénéfices ou profits résultant de services qu'un particulier rend à un autre particulier par l'intermédiaire d'une plateforme électronique agréée ou organisée par une autorité publique (art. 90, al. 1^{er}, 1^obis, du C.I.R. 1992) ; si les revenus résultant de ces services dépassent la limite de 6.340 EUR (après indexation) dans le chef du bénéficiaire, ils sont considérés comme des revenus professionnels (bénéfices ou profits) et non comme des 'revenus divers' de l'économie collaborative (pour rappel, le bénéficiaire a toutefois la possibilité, dans une telle situation, de démontrer à l'administration que les revenus ne constituent pas des revenus professionnels).

- **La déclaration des frais réels et les annexes**

Les frais professionnels réels déductibles afférents aux profits se distinguent, comme pour les bénéfices, en :

- frais de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value imposable ou non a été réalisée pendant la période imposable (codes *675) ;
- rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant (codes *669) ;
- autres que ceux visés aux deux premiers tirets ci-dessus (codes *657).

- **Frais professionnels déraisonnables**

Les contribuables qui recueillent des profits ne sont évidemment pas à l'abri de voir certains de leurs frais professionnels être rejetés au motif qu'ils sont déraisonnables. On renvoie également à la pastille identique dans le commentaire du cadre relatif aux bénéfices, plus avant.

Le tout est-il que cette disposition soit appliquée selon le vœu du législateur et ne devienne pas une arme source d'arbitraire entre les mains de tel (ou telle) fonctionnaire cauteleux et jaloux, soumis aux ukases d'un supérieur hiérarchique, lui-même minable, acariâtre et haineux.

L'article 53, 10^o, du C.I.R. 1992 permet en effet à l'administration de rejeter des frais professionnels s'ils dépassent de façon déraisonnable les besoins professionnels. Cette disposition légale permet au fisc de rejeter la déduction de certains frais pourtant reconnus comme étant professionnels (et répondant donc aux conditions de l'art. 49 du C.I.R. 1992) mais considérés comme exorbitants, exagérés, somptuaires ou de standing.

Il s'agit, le cas échéant, de limiter les frais qui, bien qu'exposés à l'occasion ou en raison de l'activité professionnelle du contribuable, n'en revêtent pas moins un caractère excessif, en ce sens qu'ils sont plutôt inspirés par le désir ou le souci d'afficher un certain standing, de mener un certain train de vie, d'entretenir des relations sociales ou mondaines d'un certain niveau, etc. (Com.I.R. 1192, n^o 53/181).

Ainsi, la déduction des frais de relations publiques, de représentation, de déplacements, de voyages, de séjours, de restaurant, de voiture, de locaux, etc., doit être limitée à un montant raisonnablement acceptable, compte tenu notamment de la nature de la profession, de ses caractéristiques propres, des conditions dans lesquelles elle est exercée et des revenus qu'elle procure au contribuable (Com.I.R. 1992, n° 53/184).

Il incombe bien entendu au fonctionnaire taxateur de démontrer pourquoi et dans quelle mesure ces frais sont déraisonnables, compte tenu des circonstances propres à chaque cas d'espèce (Cass., 21 juin 2013, *Pas.* 2013, 1431). En effet, l'entretien de relations d'affaires et une nécessité d'expansion dans une économie ou un secteur dominé par l'argent peuvent justifier certaines dépenses dites de prestige, destinées à se faire (re) connaître, se faire une réputation, et une fois identifié, à se positionner de manière forte sur un marché.

Ce petit exemple devrait suffire pour se convaincre que le caractère déraisonnable d'une dépense doit s'apprécier en fonction des circonstances concrètes de la situation fiscale examinée et non en fonction d'une norme générale, sous peine de s'immiscer dans la gestion des entreprises.

Ceci étant, reste à apprécier la mesure dans laquelle les frais dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels.

À cet égard, le fonctionnaire ne peut pas perdre de vue que des frais ne fournissent pas toujours les résultats escomptés et que cette circonstance ne peut à elle seule constituer un argument pour les rejeter (Com.I.R. 1992, n° 53/185).

L'application de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 ne peut pas être fondée sur des critères quantitatifs généraux, ce qui pourrait conduire à léser fiscalement des petites et moyennes entreprises ou des entreprises qui sont au début de leur expansion (Com.I.R. 1992, n° 53/186). En la matière, il convient d'agir avec le maximum de discernement. Les fonctionnaires taxateurs doivent se montrer vigilants, mais aussi objectifs et ... raisonnables (Com.I.R. 1192, n° 53/187).

Dans l'appréciation du caractère déraisonnable, le fonctionnaire du fisc doit travailler avec circonspection. Il ne peut l'invoquer à tort ou à travers (circ. n° Ci.D.19/324.587 du 1^{er} juin 1982).

Malgré ces instructions sans équivoque possible et brièvement rappelées ci-dessus, certains fonctionnaires ont cru pouvoir déduire de l'article précité que toutes les dépenses qui dépassent les revenus sont déraisonnables et doivent dès lors être rejetées. Et ainsi, 'ramener les pertes à zéro'. On observera par ailleurs que si cette 'théorie' devait être suivie, il ne serait alors jamais possible d'être en pertes, et les articles consacrés à celles-ci (voir ci-après) seraient superfétatoires, ce qui en démontre par l'absurde le caractère ridicule.

Alors que l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 concerne uniquement la déduction de « frais » qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels, cette attitude revient à considérer que cet article s'appliquerait également aux « pertes » (Bruxelles, 4 novembre 2009), ce qui est bien entendu une hérésie. L'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 n'a pas été instauré dans le but de rejeter la déduction de pertes (dont il est par ailleurs question à d'autres

articles, les articles 78 à 80 du C.I.R. 1992, qui déterminent comment elles peuvent être déduites des revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes). Cette disposition peut uniquement être utilisée pour combattre des situations dans lesquelles le contribuable, dans le but d'avoir un certain statut ou de maintenir un certain mode de vie, effectue des frais professionnels qui ont manifestement un caractère exagéré (Ch. Repr., sess. 1972-1973, DOC 521/1, p. 15).

Il ressort ainsi de la jurisprudence de nos différentes cours d'appel que la thèse administrative selon laquelle l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 permettrait de réduire « en général » ou « en bloc » les frais professionnels au niveau des recettes, sans analyser frais par frais, ne peut pas être admise.

Une application correcte de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 implique qu'il revient à l'administration de démontrer, dépense par dépense, ce qu'elle considère comme étant excessif et qu'elle en donne la raison (Anvers, 24 avril 2001, Civ. Gand, 2 février 2006 et même Civ. Liège, 24 février 2004 et 21 décembre 2006, avant que ce tribunal ne dérape). Lorsque l'administration met les pertes à zéro sans autres explications, elle fait preuve d'arbitraire.

C'était avant que les tribunaux de première instance ne se voient attribuer une compétence en matière de litiges fiscaux et que certains d'entre eux interprètent le droit fiscal de manière curieuse, disons inédite, même si les jugements qui donnent raison au fisc et confirment sa mauvaise lecture de la loi sont bien moins nombreux (voy. R. Rosoux, « Les pertes 'déraisonnables' et la contradiction du fisc : état des lieux », *L.F.B.* 2018/323, pp. 13 à 28).

Le fait qu'une activité soit déficitaire durant une plus ou moins longue période ne permet pas pour autant à l'administration de considérer les dépenses qui ont été supportées comme déraisonnables. La pratique administrative consistant à mettre le résultat fiscal d'une activité/exploitation sans plus à zéro en cas de pertes récurrentes est manifestement arbitraire. Un déséquilibre entre les revenus obtenus et les frais exposés ne constitue pas la preuve du caractère déraisonnable des frais au sens de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 (Gand, 25 juin 1991, Bruxelles, 12 février 1993, Gand, 15 mai 1997, Gand, 10 février 2000, etc., Anvers, 4 janvier 2011, Gand, 19 mars 2013, Civ. Bruxelles, 18 mars 2016, pour ne citer qu'eux).

Mais certain(e)s juges s'obstinent (Pirotte, Piteus, Römer et Hardenne, côté francophone). Selon le tribunal de Namur, le déséquilibre récurrent constaté entre les revenus et les dépenses durant une période de 5 ans constitue un élément suffisant pour justifier l'application de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 (Civ. Namur, 12 février 2020, rôle n° : 12/2023/A, *Cour. Fisc.* 2020/05, p. 111).

On relèvera qu'en l'espèce, il s'agissait à nouveau d'une activité indépendante complémentaire et que le contribuable concerné se montra incapable de préciser quels frais concernaient spécifiquement cette activité.

Il s'agit plus précisément en l'espèce d'un employé, actif en tant que gestionnaire réseaux (ICT) pour la province de Namur, et qui exerce une activité indépendante complémentaire d'agent d'assurances. Cette dernière activité est depuis toujours fortement déficitaire et les pertes qu'elle accuse s'imputent chaque année sur les rémunérations obtenues par le contribuable en tant qu'employé. Ce qui n'est pas du goût du service de contrôle, qui ramène

ses pertes à zéro.

Le contribuable conteste cette façon de procéder et souligne que son activité indépendante complémentaire est en phase de développement et qu'il obtiendra sans nul doute des commissions d'agent d'assurances plus importantes dans un futur proche. En réclamation, il lui est signifié que le fisc ne peut pas tenir compte de revenus futurs hypothétiques.

La juge constate que le contribuable n'est pas en mesure de donner une justification raisonnable à ses pertes récurrentes, comme par exemple un éventuel problème de santé ou des difficultés financières. Le tribunal constate également que le contribuable ne postule pas la déduction de frais spécifiques à son activité complémentaire mais uniquement des dépenses qui peuvent concerner ses deux activités professionnelles (activité professionnelle principale et activité professionnelle accessoire) (e.a. des frais de voiture et de restaurant). Le tribunal confirme les cotisations litigieuses.

Si l'on peut comprendre la décision finale dans ce cas précis, il n'en demeure pas moins que la juge se trompe quand elle déclare qu'il n'est pas arbitraire de ramener sans plus les pertes à zéro, parce que récurrentes, et quand elle affirme que rien n'empêche, s'opposant ainsi à la doctrine et à une jurisprudence unanime, l'application conjointe des articles 49 et 53, 10°, du C.I.R. 1992. L'article 53 du C.I.R. 1992 vise des frais professionnels. Ce caractère a été forcément reconnu et l'obstacle de l'article 49 du même Code qui permettait de rejeter des frais parce que n'étant pas professionnels a été franchi ! Un fonctionnaire-taxateur qui invoque l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 pour rejeter la déduction de frais professionnels, a déjà procédé à un contrôle sur pied de l'article 49 du C.I.R. 1992 et ne peut dès lors pas revenir sur cet article (Anvers, 2 janvier 1995, Gand, 25 janvier 2001).

Invoquer les deux dispositions dans un même avis de rectification dénote une forme légère de démesure.

Le jugement suivant peut également être ajouté à notre liste de décisions sur le sujet.

Un fonctionnaire est parti à la retraite en 1996. Après son départ à la retraite, il est immédiatement devenu avocat. Pour la période du 14 juillet 2015 au 15 décembre 2015, il a été en incapacité de travail et a reçu un revenu de remplacement de Precura (l'assurance collective incapacité de travail des avocats), d'un montant de 13.000 EUR (en 2015) et 1.300 EUR (en 2016). Le 1^{er} janvier 2019, il a mis fin à ses activités d'avocat.

En septembre 2017, le fisc lui fait savoir que ses frais professionnels sont ramenés au montant des profits déclarés pour les ex. d'imp. 2015, 2016 et 2017. Cela a assez duré : depuis l'année de revenus 1996, il a toujours déclaré une perte pour son activité d'avocat, sauf pour les années 2007 et 2008. Sur 21 ans, la perte cumulée est de près de 140.000 EUR.

Pour le tribunal, au cours de la phase de démarrage d'une activité indépendante, il est normal de subir des pertes, mais après la phase de lancement, l'activité doit avoir la perspective de devenir rentable. Certes, la perte fluctue, mais elle ne s'est pas réduite en réalité au fil des ans. Si un déséquilibre s'affiche pendant plusieurs années entre les revenus et les dépenses et qu'il n'y a pas d'indices au cours des ex. d'imp. suivants qui laissent présumer que l'activité indépendante devient rentable, les dépenses ne sont plus raisonnablement justifiées par des besoins professionnels.

Pour le tribunal, les circonstances témoignent d'une tentative systématique du requérant de réaliser des pertes chaque année dans son activité d'indépendant qui peuvent alors être imputées sur sa pension. Étant donné que l'activité indépendante a produit des revenus et que des frais ont été faits qui ont été considérés par le fisc comme des frais professionnels et vu l'exposé ci-dessus, il n'est pas arbitraire de supposer que les frais professionnels portés en compte excèdent de manière déraisonnable les besoins professionnels au sens de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992, et ce dans la mesure où les dépenses excèdent les revenus qu'elles génèrent (Civ. Bruges, 16 mars 2020, *taxwin*). Toujours la même erreur qui consiste à confondre 'frais' et 'pertes'.

Les cas dont nous avons déjà traité dans la *Lettre* concernaient quasiment tous, comme les deux nouveaux jugements brièvement relatés ci-avant, des activités complémentaires. Les cas où le fisc s'est mis en tête de ramener les pertes à zéro dans le cas d'une activité indépendante exclusive sont fort heureusement extrêmement rares et sont d'autant plus le fait d'esprits déficients.

L'arrêt suivant mérite toute notre attention, car il concerne cette fois une indépendante, artiste peintre et sculpteur de son état, dont c'est la seule activité professionnelle, dans laquelle elle s'investit donc à temps plein.

Depuis le début de son activité en 2002 jusqu'à l'ex. d'imp. 2012 inclus, soit pendant ses 10 premières années de profession, son activité est déficitaire. Alors qu'elle explique qu'il n'est pas anormal pour un artiste de mettre au minimum 10 ans pour se faire connaître et atteindre une notoriété suffisante pour vivre de son art (elle a réalisé son objectif à ce propos et son activité a effectivement cessé d'être déficitaire dès l'année 2012 et ne l'a plus été ensuite), le fisc déclare soudainement ses frais déraisonnables et ramène la perte des années de revenus 2009, 2010 et 2011 à zéro, sans autre justification que la récurrence des pertes subies par l'intéressée et sans examiner les frais revendiqués en déduction.

Les impositions sont confirmées au stade de la réclamation. Selon le Directeur régional, la disproportion existant depuis des années entre les frais et les revenus prouve que les dépenses dépassent de façon déraisonnable les besoins de l'activité professionnelle de l'artiste.

Le tribunal donne raison au fisc (Civ. Nivelles, 17 novembre 2014).

La contribuable interjette appel du jugement. La façon de procéder du fisc (à savoir le rejet en bloc des pertes professionnelles et la réduction à zéro du résultat imposable sans examen des postes de frais) est arbitraire et ne rapporte aucunement la preuve du caractère déraisonnable des frais litigieux. Le fisc confond 'frais' et 'pertes'.

La Cour lui donne raison. Elle constate tout d'abord que l'administration ne conteste pas le caractère professionnel des activités de la contribuable, puisque les frais ne sont pas rejetés au motif que cette activité ne constituerait qu'un « hobby ». Elle indique ensuite qu'il incombe à l'administration de démontrer en quoi les frais professionnels de l'intéressée dépassent de manière déraisonnable ses besoins professionnels.

La Cour constate ensuite que le rejet opéré par l'administration se fonde exclusivement sur la récurrence des pertes durant de nombreuses années, sans tenir compte de la justification des

frais, telle qu'elle ressort des annexes jointes aux déclarations fiscales des exercices litigieux (frais de location de l'atelier, achat de marchandises, amortissements, frais de déplacements, frais d'expositions, etc.). La Cour estime que ces frais ne sont pas en soi déraisonnables ou exagérés. Elle indique que l'administration ne peut pas, sur la base de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992, rejeter de façon générale, une partie des frais professionnels en affirmant, sans autre justification, que ces frais dépassent les besoins professionnels de manière déraisonnable. Le simple fait que les frais professionnels déclarés dépassent les revenus professionnels du contribuable durant plusieurs années ne constitue pas en soi une preuve suffisante que les frais professionnels en question seraient déraisonnables.

Selon la Cour, la preuve du caractère déraisonnable des frais doit être rapportée par l'administration, ce qui implique un examen des frais allégués, dépense par dépense ou par groupe de dépenses, pour démontrer à suffisance de droit dans quelle mesure ces dépenses dépassent les besoins professionnels (soit dit en passant, c'est aussi ce que disent les instructions administratives, qui n'ont donc pas été respectées par aucun des six fonctionnaires qui sont intervenus dans ce dossier ; pas un pour rattraper l'autre dans son désir évident de nuire). Le raisonnement de l'administration selon lequel ce serait la totalité et la récurrence des pertes qui amèneraient à conclure au caractère déraisonnable de l'ensemble des frais ne peut pas être suivi car cela reviendrait à autoriser l'administration à apprécier l'opportunité des dépenses du contribuable.

La Cour en conclut que les conditions de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 ne sont pas établies en l'espèce, le caractère déraisonnable des frais ne pouvant pas être déduit de la seule récurrence des pertes durant plusieurs exercices. Il apparaît dès lors inutile de répondre aux autres moyens soulevés par la contribuable, lesquels ne peuvent entraîner un accueil plus étendu de son appel.

La Cour décide d'annuler les cotisations litigieuses pour cause d'arbitraire et réforme le jugement attaqué (Bruxelles, 15 décembre 2020, rôle n° : 2015/AF/19, *Cour. Fisc.* 2021/03, p. 63, avec commentaire de M. Nyssen).

La Cour d'appel de Bruxelles s'aligne ainsi sur la jurisprudence largement majoritaire et sur sa jurisprudence antérieure (Bruxelles, 5 novembre 2015, *L.F.B.* 2016/363, pp. 15 et 16. Arrêt qui réforme également Civ. Nivelles et qui est renseigné sur fisconetplus, à l'attention des fonctionnaires !). Lorsque l'administration 's'attaque' à un contribuable dont l'activité professionnelle est déficitaire depuis plusieurs années, elle ne peut réduire sans plus ses frais professionnels « de façon générale » jusqu'au niveau des revenus déclarés sans analyser, dépense par dépense, le caractère déductible des frais professionnels revendiqués en déduction.

Forfait particulier de charges pour les accueillantes d'enfants autonomes

Un forfait spécial pour charges s'applique à l'égard des « accueillantes d'enfants autonomes » (anciennement appelées gardiennes indépendantes d'enfants à domicile) qui ne sont pas affiliées à un service agréé de garde d'enfants à domicile, mais qui sont néanmoins (en principe) soumises au contrôle de l'Office de la Naissance et de l'Enfance (ou de « Kind en Gezin » en ce qui concerne la Communauté flamande, ou du gouvernement de la Communauté germanophone).

Pour l'ex. d'imp. 2018, le ministre a donné son consentement au nouvel accord conclu avec les fédérations professionnelles qui représentent les milieux d'accueil d'enfants indépendants (circ. 2018/C/4 du 12 janvier 2018).

Le nouvel accord collectif prévoit l'augmentation des montants applicables :

- le forfait pour frais global passe de 16,50 EUR à 17,50 EUR par enfant présent par jour de garde ;
- le forfait pour frais limité passe de 7 EUR à 7,50 EUR par enfant présent par jour de garde.

Les autres modalités d'application restent inchangées.

Ce nouvel accord vaut pour trois ans, à savoir du 1^{er} janvier 2017 au 31 décembre 2019 inclus. Il trouvait donc à s'appliquer jusqu'à l'ex. d'imp. 2020.

Rappelons les grandes règles de cet accord collectif.

Les milieux d'accueil d'enfants indépendants ont la possibilité de choisir entre l'application d'un forfait pour frais limité ou d'un forfait pour frais global.

Ce choix s'applique pour tous les milieux d'accueil, quel que soit le nombre d'enfants. Le choix s'applique par année de revenus. Aucun de ces forfaits ne peut conduire à une situation déficitaire.

L'application de ces forfaits n'est pas obligatoire. Les contribuables concernés peuvent naturellement toujours choisir de prouver leurs frais professionnels réels.

L'attention est attirée sur le fait que :

- chaque accueillant(e) (à savoir *la personne qui garde les enfants*) peut choisir, qu'il/elle travaille seul(e) sous statut indépendant ou dans une association de fait de deux ou plusieurs accueillant(e)s indépendant(e)s ;
- dans une association de fait le total du nombre d'enfants gardés et de jours de garde doivent naturellement correspondre avec la somme du nombre d'enfants gardés et de jour de garde de tou(te)s les accueillant(e)s faisant partie de l'association de fait ; les frais d'un même enfant durant une même période de garde (jour ou demi jour) ne peuvent donc être déduits qu'une seule fois et par un(e) seul(e) accueillant(e) ;
- les deux systèmes ne peuvent pas être utilisés simultanément au cours de la même année d'imposition par un(e) même accueillant(e).

Le premier choix possible consiste en un forfait pour frais *limité* de 7,50 EUR par jour de garde et par enfant présent. Le montant de ce forfait limité comprend les frais suivants :

- nourriture ;
- produits de nettoyage et lessive (attention : pas les appareils électriques !) ;
- produits de soins (pommade, savon, lingettes, etc.) et produits pharmaceutiques (pharmacie de base) ;
- textile (vêtements professionnels, draps, serviettes, gants de toilette, bavoirs, ...) ;
- petit matériel de cuisine (casseroles, couverts, assiettes, etc. ; attention : pas les petits appareils électriques) ;
- petits jouets (pas les grands jouets comme par exemple les jeux d'extérieur comme un toboggan, etc.) ;

- petit matériel de bureau (papier, timbres-poste, enveloppes) ;
- frais de représentation (c.-à-d. les petites attentions pour les enfants/parents/grands-parents) ;
- petit matériel de bricolage et décoration de toute sorte.

Tous les autres frais réels (amortissements, chauffage, eau, électricité, loyer, etc.) doivent être justifiés par des documents probants.

Si le temps de présence de l'enfant est inférieur à un jour complet, le montant du forfait limité n'est pas fractionné.

Pour chaque accueillant(e), le montant maximum déductible de l'ensemble des frais (forfait limité + frais réels justifiés (à l'exception de leurs propres cotisations sociales pour indépendant) est limité au montant reçu pour la garde des enfants.

Le deuxième choix possible consiste en un forfait pour frais global de 17,50 EUR par jour de garde et par enfant présent. Il convient de remarquer que :

- le forfait global comprend tous les frais professionnels (à l'exception des cotisations sociales pour indépendant) ;
- si le temps de présence de l'enfant est inférieur à un jour complet, le forfait global n'est pas fractionné mais est limité au montant reçu ;
- pour chaque accueillant(e), le montant maximum déductible du forfait pour frais global est limité au montant reçu pour l'accueil des enfants ;
- l'application du forfait pour frais global est incompatible avec la déduction d'autres frais existants liés à l'activité d'accueil qui sont prouvés à l'aide de documents probants.

Rappelons que :

- les forfaits de frais intégral et limité susmentionnés ne s'appliquent qu'aux personnes physiques travaillant en tant qu'indépendant. Ils ne pourront donc jamais s'appliquer aux sociétés, aux ASBL, organismes publics, etc. ;
- les forfaits de frais susmentionnés ne s'appliquent pas aux accueillant(e)s d'enfants conventionné(e)s qui sont attaché(e)s à un service agréé et dont les allocations ne sont pas imposables (en d'autres mots, le forfait pour frais peut être utilisé tant par le milieu d'accueil indépendant qui détermine lui-même entièrement son prix journalier que par le milieu d'accueil indépendant qui fixe le prix journalier en fonction des revenus des parents. Dans ce dernier système, les parents paient une contribution financière suivant leurs revenus et la Communauté compétente garantit un prix journalier fixe par enfant gardé au milieu d'accueil indépendant) ;
- les forfaits de frais susmentionnés ne s'appliquent pas aux milieux d'accueil qui ne font que de l'accueil extra-scolaire d'enfants ;
- l'application des forfaits de frais susmentionnés n'est pas obligatoire. Les contribuables concernés peuvent toujours justifier leurs frais professionnels réels ;
- en cas d'utilisation de ces forfaits pour les frais professionnels, il ne peut être fait usage de la déduction générale forfaitaire pour frais professionnels telle que prévue à l'article 51, alinéa 2, 4°, du C.I.R. 1992, en ce qui concerne cette même activité.

Pour les autres parents d'accueil (parents d'accueil qui ne sont pas affiliés et qui ne travaillent pas sous contrôle), c'est le régime général qui s'applique, à savoir que les revenus sont considérés comme des profits et que tous les frais professionnels doivent être prouvés. À défaut, c'est le forfait légal en matière de profits qui s'applique. Le forfait spécial ou

particulier de frais décrit plus avant ne peut pas être appliqué.

Par la circulaire 2021/C/4 du 13 janvier 2021, l'administration annonce que le ministre a donné son assentiment au nouvel accord collectif conclu avec les fédérations professionnelles qui représentent les milieux d'accueil d'enfants indépendants.

Ce nouvel accord prévoit une augmentation des montants du forfait pour charges :

- le forfait limité passe de 7,50 EUR à 8 EUR par enfant présent par jour de garde.
- le forfait global passe de 17,50 EUR à 19 EUR par enfant présent par jour de garde.

Le nouvel accord est valable pour trois ans : du 1^{er} janvier 2020 (revenus de 2020 - ex. d'imp. 2021) au 31 décembre 2022 inclus (revenus de 2022 - ex. d'imp. 2023).

Par rapport au régime précédent, l'application des nouveaux forfaits est subordonnée aux conditions supplémentaires suivantes :

- l'application du forfait ne peut être demandée que par le titulaire de l'autorisation (à savoir, la personne qui a obtenu une autorisation pour l'accueil d'enfants de Kind en Gezin, de l'ONE ou du Ministre compétent de la Communauté germanophone). La circulaire donne l'exemple d'une société qui est titulaire de l'autorisation et qui travaille avec des accueillant(e)s indépendant(e)s qui facturent leurs frais ou leurs services (prestations de garde d'enfants) à cette personne morale : les accueillant(e)s indépendant(e)s concerné(e)s ne peuvent pas demander le forfait de frais (n'étant pas 'titulaire(s) de l'autorisation') et la personne morale non plus (celle-ci étant exclue de l'application du forfait de frais, comme c'était déjà le cas précédemment). La circulaire nuance toutefois cette condition en ce qui concerne les associations de fait qui sont titulaires de l'autorisation : dans ce cas, il est possible que chaque membre demande le forfait de frais, à moins que l'association de fait ne soit exclue elle-même du forfait ;
- le forfait de frais ne peut être demandé que par les milieux d'accueil indépendants :
 - o qui ne reçoivent aucun subside (niveau 0),
 - o qui ne reçoivent que le subside de base (niveau 1),
 - o qui sont au niveau suivant de subsides (niveau 2 ou - en ce qui concerne la Communauté flamande - niveau 2B) et reçoivent, par exemple, un subside pour accueil en fonction des revenus, mais uniquement dans la mesure où ils ne s'occupent pas de plus de 28 enfants, cette limite étant appliquée par titulaire d'autorisation (autrement dit, les accueillant(e)s indépendant(e)s ou associations de fait qui sont au niveau 2 [ou niveau 2B] ne peuvent pas accueillir au total plus de 28 enfants). L'administration ajoute toutefois que cette limite ne s'appliquera qu'à partir du 1^{er} janvier 2022 (et donc à partir de l'ex. d'imp. 2023).

Par ailleurs, l'administration souligne que les forfaits de frais concernés s'appliquent par enfant (effectivement) présent.

Dans ce cadre, l'administration rappelle que le législateur a instauré une exonération fiscale en faveur des primes de soutien qui sont payées ou attribuées par les régions, communautés, provinces et communes, en raison des conséquences économiques de la crise du coronavirus, pendant la période du 15 mars 2020 au 31 mars 2021. Les mesures compensatoires pour les jours d'absence des enfants aux milieux d'accueil d'enfants indépendants peuvent bénéficier de cette exonération (voir également la pastille ci-après). Bien entendu, tant le forfait pour frais limité que le forfait pour frais global ne peuvent pas être appliqués à ces indemnités

exonérées.

- **Mesures COVID-19**

Par un arrêté du 24 mars 2020 relatif à la lutte contre les effets négatifs du virus COVID-19 pour les familles et les organisateurs dans l'accueil des enfants (*M.B.*, 31 mars 2020), le gouvernement flamand a instauré une compensation financière temporaire (subside) pour les organisateurs de garde d'enfants. Les organisateurs qui travaillent avec des accompagnateurs d'enfants sous le statut social des accueillants d'enfants affiliés doivent remplir un certain nombre de conditions pour pouvoir bénéficier du subside. L'une des conditions est que l'organisateur paie à l'accompagnateur d'enfants une indemnité pour frais par journée d'absence entière dans les locaux d'accueil de l'accompagnateur d'enfants.

Sur le plan fiscal, cette indemnité, qui est donc octroyée en compensation des jours d'absence des enfants, constitue en principe un revenu professionnel imposable (puisque l'indemnité que les accompagnateurs d'enfants affiliés à un service agréé de garde d'enfants à domicile, reçoivent de l'organisateur n'est exonérée d'impôt que pour autant qu'elle indemnise un accueil effectif, Com.I.R. 1992, n° 23/223).

Mais, selon la circulaire 2020/C/49 du 2 avril 2020, l'administration accepte à titre exceptionnel que cette indemnité en compensation des jours d'absence ne soit pas considérée comme un revenu professionnel imposable dans le chef des accompagnateurs d'enfants, à la condition que l'indemnité soit octroyée dans les conditions et circonstances telles que déterminées dans l'arrêté (flamand) précité.

Le régime est d'application aux indemnités pour les jours d'absence qui tombent dans la période durant laquelle les mesures dans le cadre de la lutte contre le virus COVID-19 sont d'application et, ce, au plus tôt, à partir du 14 mars 2020 jusqu'à la date de fin de cette période qui sera déterminée par l'autorité.

L'administration annonce que sa décision sera ratifiée par une loi !