

## NOUVEAUTES FISCALES DU MOIS DE MAI 2007

Le Moniteur belge du mois de mai 2007 nous réserve encore sa moisson de textes fiscaux pouvant dans certains cas avoir une portée considérable.

1. **Avantages anormaux ou bénévoles.** A partir de l'exercice d'imposition 2008, le législateur met malheureusement fin, dans l'intérêt du fisc, à une controverse qui tournait assez souvent à l'avantage du contribuable. Prenons l'exemple d'une facturation exagérée de frais entre deux sociétés belges. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2007, si le fisc manifestait son intention de rejeter la dépense dans le chef de la société ayant reçu la facture, celle-ci pouvait faire valoir que les frais en question, du fait qu'ils constituaient des avantages anormaux ou bénévoles, entraînaient le régime suivant, s'articulant en trois étapes de raisonnement :
  - a. Les avantages anormaux ou bénévoles doivent être incorporés dans la base imposable de celui qui les octroie (dans notre exemple : de la société qui reçoit la facture) ;
  - b. cependant, en vue d'éviter la double imposition, la loi (article 26 du Code des Impôts sur les Revenus) précise que cette incorporation ne doit pas se faire si les avantages « interviennent pour déterminer les revenus imposables » du bénéficiaire ;
  - c. comme les frais auront majoré les produits de la société qui les a facturés, ils ne pourront être ajoutés aux bénéfices de celle qui aura reçu la facture, de sorte que la déduction de ces frais ne peut être rejetée dans le chef de celle-ci.

Le texte est aujourd'hui adapté : le régime ci-dessus est à considérer « sans préjudice de l'application des conditions régissant la déduction des frais professionnels ». Il ne peut donc plus être remédié au rejet de frais tels que ceux de l'exemple en recourant à la notion d'avantage anormal ou bénévole (*loi-programme du 27 avril 2007, article 81, Moniteur du 8 mai 2007*).

2. **Taux réduits pour les prélèvements de réserves immunisées.** Les sociétés belges (et les sociétés étrangères soumises à l'impôt des non-résidents) sont encouragées à libérer les avoirs représentatifs de réserves exonérées qui ne pourraient pas être pris en résultats ordinaires sans être imposés. Sont visés les prélèvements sur la réserve d'investissement constituée durant l'exercice d'imposition 1982, et ceux sur certaines plus-values réalisées, qui sont exonérées moyennant application de la condition dite « d'intangibilité » (elles doivent normalement demeurer comptabilisées à un compte distinct du passif). Sont toutefois exclus, les prélèvements sur plus-values se rapportant à des véhicules d'entreprise, ou à des navires, et sur celles se rapportant à des immobilisations corporelles ou incorporelles, à imposer de manière étalée. Les prélèvements ne pourront être supérieurs au total de ces plus-values existant à la fin de la période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2004.

Le taux de l'impôt sur les prélèvements considérés est réduit, et fixé :

- à 16,5 p.c. pour l'exercice d'imposition 2008;
- à 20,75 p.c. pour l'exercice d'imposition 2009; et
- à 25 p.c. pour l'exercice d'imposition 2010.

Ces taux sont en outre réduits, pour les exercices d'imposition 2008 à 2010, respectivement à 10 p.c., 12 p.c. et 14 p.c. pour la partie des prélèvements qui correspond à des investissements réalisés pendant la période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition considéré, en immobilisations corporelles, autres que voitures, voitures mixtes et certaines camionnettes, ou en immobilisations incorporelles, qui

sont amortissables, qui ne sont pas considérées comme un emploi dans le cadre d'autres mesures fiscalement avantageuses et qui antérieurement n'ont pas été prises en considération pour l'application de cette disposition.

Aucune des déductions telles que déduction pour investissement, revenus définitivement taxés, déduction pour brevets (voir point 3 ci-dessous) ou déduction pour capital à risque, ni compensation avec les pertes antérieures ou la perte de la période imposable, ne peut être opérée sur l'assiette de l'impôt réduit. Aucun précompte, quotité forfaitaire d'impôt étranger ou crédit d'impôt ne peut non plus être imputé sur l'impôt réduit (*loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses IV, article 106, Moniteur du 8 mai 2007*).

**3. Nouvelle déduction fiscale pour revenus de brevets.** Une nouvelle déduction fiscale permettra aux entreprises de déduire de leur base imposable 80% des *revenus provenant de brevets*.

Si on suppose un taux d'imposition des sociétés de 34 %, le taux d'imposition effectif est donc ainsi de 6,8%, compte non tenu des frais éventuels qui diminuent encore ce taux.

La déduction s'applique dans deux cas :

- brevets développés en interne : la société est titulaire de brevets qu'elle a développés (totalement ou partiellement) dans un centre de recherche formant une branche d'activité ;
- brevets acquis de tiers : la société a acquis des brevets de tiers, ou des tiers ont donné un brevet en licence à la société, et la société a amélioré (totalement ou partiellement) les produits ou procédés brevetés dans un centre de recherche formant une branche d'activité, que cette amélioration ait donné lieu ou non à des brevets supplémentaires.

Le centre de recherche doit avoir une substance minimale qui réponde à la notion de branche d'activité, à savoir : un ensemble qui de point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome, et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens (article 680, C. Soc.).

Il existe deux catégories de revenus de brevets visés par la déduction :

- les rémunérations, conformes au marché, pour les licences que la société concède à des tiers sur des brevets développés en interne ou acquis de tiers ;
- les rémunérations comprises dans le prix de vente de biens ou de services de la société et conformes au marché, pour les brevets développés en interne ou acquis de tiers. La société devra démontrer que, au cas où un tiers voudrait produire les biens ou services, il devrait prendre une licence sur ses brevets, et ensuite déterminer le montant hypothétique de la rémunération qui aurait été due par le tiers.

Les revenus de brevets sont *diminués*, pour le calcul de la déduction pour revenus de brevets :

- des rémunérations dues par la société pour les brevets et droits de licence de brevets acquis de tiers ;
- des amortissements sur la valeur d'investissement ou de revient des brevets et droit de licence de brevets acquis de tiers.

L'avantage de la déduction est ainsi limité à la valeur ajoutée créée par la société. La *diminution* (dont il vient d'être question) ne s'applique pas aux brevets développés en interne ni aux frais de recherche et de développement, d'enregistrement, etc. exposés à cet effet.

La déduction s'appliquera à partir de l'exercice d'imposition 2008 (revenus des bilans au 31 décembre 2007 ou clôturés en 2008 avant le 31 décembre) qui se rapportent à des brevets qui n'ont pas été utilisés par la société, un preneur de licence ou des entreprises liées pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007. L'application de la déduction est ainsi limitée aux nouveaux produits ou services qui sont commercialisés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 et ce, sans avoir égard à la date d'enregistrement du brevet (*loi-programme du 27 avril 2007, articles 86 à 93, Moniteur du 8 mai 2007*).

**4. Cotisation sur commissions secrètes.** Il avait été précisé à la fin de l'année dernière (voir notre précédent Tax Flash, *Nouveautés fiscales de la fin de l'année 2006*, n° 22) que les avantages de toute nature qui n'étaient pas justifiés par la production de fiches et de relevés devaient être soumis à au régime de la cotisation distincte sur « commissions secrètes » égale à 309 % des avantages non justifiés. Il est aujourd'hui confirmé que cette cotisation distincte s'applique également aux sommes et avantages affectés à la corruption publique et privée en Belgique ou à la corruption de fonctionnaires étrangers ou internationaux. En outre, il est précisé, ce qui est nouveau, que ces sommes et avantages affectés à la corruption ne sont plus déductibles (même s'ils sont taxés à la cotisation spéciale). Pour le bénéficiaire soumis à l'impôt des sociétés, ces sommes et avantages sont au surplus exclus de la base sur laquelle déduction pour investissement, revenus définitivement taxés, déduction pour brevets (voir point 3 ci-dessus), déduction pour capital à risque, ou pertes, peuvent être imputés. Le régime particulier en vertu duquel le Ministre des Finances peut autoriser la déduction de commissions secrètes moyennant le paiement d'un impôt minimum d'au moins 20%, dans les secteurs où l'octroi de telles commissions est reconnu de pratique courante, est abrogé.

Il est à noter qu'est constitutif de corruption privée active le fait d'octroyer, directement ou par interposition de personnes, à une personne qui a la qualité d'administrateur ou de gérant d'une personne morale, de mandataire ou de préposé d'une personne morale ou physique, un avantage de tout nature, pour elle-même ou pour un tiers, pour faire ou s'abstenir de faire un acte de sa fonction ou facilité par sa fonction, à l'insu et sans l'autorisation, selon le cas, du conseil d'administration ou de l'assemblée générale, du mandant ou de l'employeur : le fait de proposer de tels avantages, une offre ou une promesse ne sont donc pas seuls punissables (*loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption, articles 4, 8 à 12, Moniteur du 4 mai 2007*).

**5. Fiscalité des voitures.** A. D'abord, il y a la modification du pourcentage de dépenses non admises de 25 % pour les voitures de sociétés. Le taux de déductibilité fiscale dépendra désormais de l'émission de CO<sup>2</sup> du véhicule. Le pourcentage général actuel de 75% sera majoré ou diminué en fonction du nombre de grammes de CO<sup>2</sup> par kilomètre. Il y a deux échelles, l'une pour les moteurs diesel et une pour les moteurs à essence. Il y a également des règles particulières pour la détermination des plus-values et des moins-values. Le nouveau régime s'applique en

principe depuis le 1er avril 2007. Cependant, dans une phase transitoire (du 1er avril 2007 jusqu'au 31 mars 2008 inclus), il ne s'appliquera qu'aux immobilisations acquises ou constituées pendant cette période (*loi-programme du 27 avril 2007, articles 83 à 85, Moniteur du 8 mai 2007*).

B. Ensuite, il y aura deux "réductions sur facture" à l'achat de voitures respectueuses de l'environnement. La première réduction est égale à 15 % de la valeur d'acquisition avec un maximum de 3.280 € lorsque le CO<sub>2</sub> émis est inférieur à 105 grammes par kilomètre. La réduction est égale à 3 % de la valeur d'acquisition avec un maximum de 615 € lorsque le CO<sub>2</sub> émis est de 105 grammes jusqu'à 115 grammes au maximum par kilomètre. Les réductions sont accordées à l'ayant droit par l'intermédiaire du fournisseur des véhicules.

Les montants de réduction de 3.280 et 615 € après indexation s'établissent pour l'exercice d'imposition 2008 à 4.270 et 800 €, respectivement (*loi-programme du 27 avril 2007, articles 147 à 154, Moniteur du 8 mai 2007*).

La seconde mesure (réduction sur facture en faveur des diesels équipés de filtres à particules) sera d'application aux dépenses faites à partir du 1er juillet 2007 jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède celle pendant laquelle la Commission européenne aura introduit l'obligation pour tous les modèles d'être équipés d'origine d'un filtre à particules. La réduction concerne toutes les dépenses effectivement payées pour acquérir à l'état neuf une voiture, une voiture mixte ou un minibus doté d'un moteur diesel pour autant que ce moteur soit équipé d'origine d'un filtre à particules et qu'il émette moins de 130 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre. La réduction est égale à 150 € (= 200 €, après indexation, pour l'exercice d'imposition 2008) et est accordée à l'ayant droit par l'intermédiaire du fournisseur des véhicules. Le filtre à particules doit émettre au maximum 5 mg de particules par kilomètre.

Les réductions nouvelles ne sont pas réservées aux personnes physiques, mais les sociétés peuvent aussi en profiter.

Les deux réductions actuelles (qui ne concernent que les achats par des personnes physiques, et dont la seconde, en faveur des diesels équipés de filtres à particules, avait été instaurée par la récente loi du 27 décembre 2006 : voir notre précédent Tax Flash, *Nouveautés fiscales de la fin de l'année 2006, n° 18*) sont abrogées (*loi-programme du 27 avril 2007, articles 79 et 80, Moniteur du 8 mai 2007*). Les nouvelles réductions et l'abrogation entrent en vigueur pour les voitures, voitures mixtes et minibus acquis à partir du 1er juillet 2007. Pour les voitures, etc., acquises jusqu'au 30 juin 2007, les personnes physiques ont encore droit à la réduction de l'IPP à demander dans la déclaration.

**6. Economies d'énergie.** Le montant maximum de la déduction pour économie d'énergie qui avait été doublé par une loi de fin 2006 (voir notre précédent Tax Flash, *Nouveautés fiscales de la fin de l'année 2006, n° 17*) et porté à 2.000 € (2.600 € après indexation pour l'exercice d'imposition 2008) par période imposable et par habitation est à nouveau majoré, cette fois à concurrence de 600 € (780 € après indexation pour l'exercice d'imposition 2008). Cette majoration ne s'applique que dans la mesure où elle se rapporte à des dépenses pour l'installation d'un système de chauffage de l'eau par le recours à l'énergie solaire ou à des dépenses pour l'installation de panneaux photovoltaïques pour transformer l'énergie solaire en énergie électrique (*loi-programme du 27 avril 2007, article 78, Moniteur du 8 mai 2007*).

7. **Baux.** Bien que les mesures suivantes ne soient pas à proprement parler fiscales, il convient de signaler que :

- toute mise en location d'un bien affecté à l'habitation au sens large implique dorénavant, dans toute communication publique ou officielle, que figure notamment le montant du loyer demandé et des charges communes. Tout non-respect par le bailleur ou son mandataire de la présente obligation pourra justifier le paiement d'une amende administrative fixée entre 50 et 200 € ;

- les parties à un contrat de bail devront dorénavant dresser impérativement (et non plus : à la demande de l'une d'entre elles) un état des lieux détaillé contradictoirement et à frais communs. Cet état des lieux est dressé, soit au cours de la période où les locaux sont inoccupés, soit au cours du premier mois d'occupation. Il est annexé au contrat de bail écrit, relatif à la résidence principale du preneur, et sera également soumis à enregistrement ;

- le bien loué doit répondre aux exigences élémentaires de sécurité, de salubrité et d'habitabilité. Les conditions minimales correspondant à ces exigences sont impératives et obligatoirement annexées au bail;

- le bailleur est obligatoirement tenu de toutes les réparations autres que les réparations locatives. Ces réparations autres que locatives peuvent être définies par le Roi. Ces dispositions ont un caractère impératif et auront un effet pour les contrats de bail signés après le 18 mai 2007 ;

- trois annexes, une par région, ont été publiées en annexe à l'arrêté royal du 4 mai 2007 (Moniteur du 21 mai 2007) pour chaque contrat de bail, contenant une explication des dispositions légales relatives aux éléments suivants : les dispositions adoptées par la région concernée en matière de normes de salubrité, sécurité et habitabilité; une explication sur la nature d'une règle impérative; les dispositions relatives au bail écrit, à son enregistrement et à la gratuité de l'enregistrement; la durée du bail; les possibilités de révision du loyer, l'indexation, les charges; les règles établies en matière de réparations locatives; les possibilités de mettre fin au bail et les dispositions y afférant; les dispositions liées au changement de propriétaire; les possibilités pour les parties de pouvoir être assistées en cas de litige. Cette annexe sera obligatoirement jointe au contrat de bail conclu après le 18 mai 2007 ;

- si le preneur donne pour assurer le respect de ses obligations, une des formes de garanties qui suivent, celles-ci ne peuvent excéder un montant équivalent à 2 ou 3 mois de loyer, selon la forme de la garantie locative.

Lorsque le preneur opte pour un compte individualisé, la garantie locative ne peut excéder un montant équivalent à 2 mois de loyer. Les intérêts produits sont capitalisés au profit du preneur et le bailleur acquiert privilège sur l'actif du compte pour toute créance résultant de l'inexécution totale ou partielle des obligations du preneur.

Lorsque le preneur opte pour une garantie bancaire qu'il s'engage à reconstituer totalement par mensualités constantes pendant la durée du contrat, avec un maximum de trois ans, celle-ci est d'un montant équivalent à trois mois de loyer maximum (*loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses IV, articles 97 à 103, Moniteur du 8 mai 2007*).