

La déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2007

APCH Tournai
le 27 avril 2007

Roland ROSOUX

Conseiller du Ministre des Finances Didier REYNDERS

Directeur aux services centraux de l'administration de la Fiscalité des Entreprises et des Revenus

Licencié en sciences économiques et financières UCL

Professeur associé à l'Ecole Pratique des Hautes Etudes Commerciales (EPHEC)

Professeur à l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Brevetés de Belgique (OECCBB)

Professeur à la Chambre Belge des Comptables, Experts comptables et Conseils fiscaux de Bruxelles

Rédacteur en chef de la « Lettre fiscale belge » et de la « Revue trimestrielle de fiscalité belge »

<http://rosoux.be>

<http://www.fpt-fva.be>

L'arrêté royal du 16 mars 2007 déterminant le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2007 (revenus de 2006) a été publiée au *Moniteur belge* du 20 mars 2007.

La numérotation des cadres et leur nombre (23) ne sont pas modifiés dans la nouvelle formule.

Outre les classiques adaptations de millésimes, on relève l'apparition de ... 52 nouveaux codes.

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

Le montant des ressources nettes à ne pas dépasser par le conjoint si le mariage a eu lieu en 2006 est indexé et porté à 2.610 EUR (contre 2.540 EUR pour l'ex. d'imp. 2006).

Le montant des ressources nettes à ne pas dépasser par le partenaire si la cohabitation légale a été faite en 2006 est bien entendu également indexé et porté à 2.610 EUR.

Divorcé ou y assimilé (code 1015). Cette case ne peut être cochée que si le contribuable a divorcé de son conjoint ou mis fin à la cohabitation légale avec son partenaire au cours de l'année 2006. A cet égard, on précise que la date du divorce à prendre en considération est la date de transcription du divorce dans les registres de l'état civil.

L'administration considérait que la date du divorce correspondait à celle du prononcé du jugement de divorce (pour autant que le jugement ait été transcrit dans le délai prévu par la loi ; Com.I.R. 1992, n° 126/11). Mais sous l'influence de la jurisprudence (e.a. Trib. Anvers, 2 juin 2003), elle a adopté une nouvelle position : à partir de l'exercice d'imposition 2005, elle considère que c'est la date de la transcription du divorce dans les registres de la population qui détermine(ra) s'il faut établir une imposition commune ou une imposition individuelle. Il en va de même en cas de séparation de corps (à partir de l'année de la séparation de corps, il n'est également plus établi d'imposition commune - art. 126, § 2, al. 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992 - et la date à prendre en considération est la date de transcription de la séparation de corps dans les registres de l'état civil) (circulaire n° Ci RH 331/562.887 du 28 novembre 2005).

Nombre d'enfants à charge fiscalement (code 1030). Les enfants ne peuvent être considérés comme étant à charge pour l'exercice d'imposition 2007 qu'à la triple condition :

- qu'au 1^{er} janvier 2007, ils fassent partie du ménage du contribuable (sont considérés comme tels les enfants du ménage décédés au cours de l'année 2006 qui étaient déjà à charge du contribuable pour l'exercice d'imposition 2006, les enfants nés et décédés en 2006 et les enfants perdus à l'occasion d'une fausse couche survenue en 2006 après une grossesse d'au moins 180 jours) ;
- qu'ils ne soient pas rémunérés par ce même contribuable ;
- qu'en 2006, ils n'aient pas bénéficié personnellement de ressources nettes supérieures à 2.610 EUR (si le contribuable est imposé isolément, ce montant est toutefois porté à 3.770 EUR ou à 4.780 EUR si ces enfants sont gravement handicapés).

N'entrent pas en compte pour le calcul des ressources brutes des enfants :

- la première tranche de 2.610 EUR du montant des rentes alimentaires perçues régulièrement en 2006, qui sont attribuées aux enfants (les rentes alimentaires attribuées avec effet rétroactif en exécution d'une décision judiciaire sont quant à elles intégralement exclues des ressources) ;
- la première tranche de 2.170 EUR du montant brut des rémunérations perçues par des étudiants en exécution d'un contrat d'occupation d'étudiants.

Pour déterminer le montant net des ressources, on déduit du montant brut les frais réels ou un forfait de 20 % (avec un minimum de 360 EUR pour les rémunérations des travailleurs et pour les profits des titulaires de professions libérales).

Cela étant, revenons sur le cas des enfants mort-nés ou perdus à l'occasion d'une fausse couche survenue après une grossesse d'au moins 180 jours. Ces enfants sont ceux pour lesquels le Code civil prévoit l'établissement d'un acte de déclaration d'enfant sans vie (voir ci-après). Ils sont mis sur le même pied que ceux qui sont décédés peu après leur naissance puisqu'ils peuvent dorénavant donner droit :

- au supplément de quotité exemptée pour enfants à charge (art. 132, al. 1^{er}, 1^o à 5^o du C.I.R. 1992) ;
- au supplément de quotité exemptée pour chaque enfant de moins de 3 ans à charge pour lequel il n'y a pas de déduction de frais de garde d'enfant (art. 132, al. 1^{er}, 6^o du C.I.R. 1992) (code 1038 du cadre II, rubrique B, 4, a, de la déclaration).

Ils ne donnent toutefois pas droit au doublement pour handicap grave sur base de l'article 132, alinéa 2 du C.I.R. 1992. L'article 132bis du C.I.R. 1992 (coparenté - actuellement hébergement réparti de manière égalitaire : répartition entre les parents, du supplément de quotité exemptée auquel les enfants donnent droit) est en l'espèce sans objet.

Il est donc exclu que ces enfants soient repris aux rubriques B, 1, b et B, 4, b ou aux rubriques B, 2, ou B, 3 (respectivement codes 1031, 1039 et 1034 à 1037) du cadre II de la déclaration.

Conformément à l'article 80bis du Code civil, lorsqu'un enfant est décédé au moment de la constatation de sa naissance par l'officier de l'état civil ou par le médecin ou l'accoucheuse diplômée agréés par lui, l'officier de l'état civil dresse un acte de déclaration d'enfant sans vie.

L'acte de déclaration d'enfant sans vie énonce :

- le jour, l'heure et le lieu de l'accouchement ainsi que le sexe de l'enfant ;
- l'année, le jour, le lieu de la naissance, le nom, les prénoms et le domicile de la mère et du père ;
- le nom, les prénoms et le domicile du déclarant ;
- les prénoms de l'enfant si leur mention est demandée.

L'acte de déclaration d'enfant sans vie n'est dressé que si la naissance a eu lieu plus de six mois après la conception. Il est inscrit à sa date dans le registre des actes de décès.

Un enfant mort-né ou perdu à l'occasion d'une fausse couche survenue après une grossesse d'au moins 180 jours ne donne pas droit aux allocations familiales. En revanche, il donne droit à l'allocation de naissance, à condition qu'il s'agisse d'un enfant à propos duquel un acte de déclaration d'enfant sans vie a été établi par l'officier de l'état civil.

Lors des travaux parlementaires préparatoires à la loi du 6 juillet 2004, le Ministre des Finances a déclaré que pour ne pas contraindre inutilement les parents à joindre à leur déclaration annuelle des documents relatifs à la fausse couche ou à l'enfant mort-né, il serait convenu avec les instances compétentes en la matière qu'elles fournissent les renseignements nécessaires concernant les ayants droit à l'allocation de naissance (Chambre des Représentants, Session 2003-2004, doc. parl. 1141/001, p. 4 et 1141/001, p. 5). L'administration prendra les mesures utiles pour que ces renseignements soient, dans la mesure du possible, communiqués aux services de taxation des contribuables concernés.

Nombre de parents, grands-parents, etc. à charge fiscalement (code 1043). Il s'agit ici des parents, grands-parents, arrière-grands-parents, frères et sœurs qui réunissent les conditions pour pouvoir être considérés comme étant fiscalement à charge du contribuable pour l'exercice d'imposition 2007 et qui étaient âgés de 65 ans ou plus au 1^{er} janvier 2007. Cela étant, pour apprécier la condition de ressources en ce qui les concerne, est exclue la première tranche de 21.020 EUR du montant total des pensions, rentes et allocations en tenant lieu visées à l'article 34 du C.I.R. 1992.

En matière de ressources, il est utile également de mentionner l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 86/2006 du 24 mai 2006 (*M.B.*, 14 août 2006).

Pour qu'une personne puisse être considérée comme à charge, ses ressources nettes ne peuvent excéder un maximum déterminé. Ses ressources sont tous ses revenus, imposables ou non, à l'exclusion toutefois de certains d'entre eux. Tel est notamment le cas des allocations à charge du Trésor qui sont octroyées aux personnes handicapées.

Le Tribunal de première instance de Nivelles avait constaté que cette exclusion ne s'appliquait pas aux indemnités de maladie-invalidité, de sorte qu'il devait être tenu compte de ces revenus pour l'évaluation des ressources. Mais le Tribunal constata en même temps que les prestations de l'AMI viennent en déduction des allocations à charge du Trésor auxquelles la personne handicapée peut prétendre. Il s'ensuit qu'une personne handicapée qui bénéficie également des prestations de l'AMI perd plus rapidement son statut de personne à charge qu'un handicapé qui a uniquement droit aux allocations pour personnes handicapées à charge du Trésor. Le Tribunal de première instance de Nivelles posa dès lors la question de savoir si cette situation est ou non discriminatoire.

La Cour d'arbitrage a répondu par l'affirmative. Ainsi, le principe d'égalité est violé lorsque, lors du calcul des ressources, il est tenu compte des prestations de l'AMI qui viennent en déduction des allocations à charge du Trésor octroyées à la personne handicapée. Il est entendu que tel est uniquement le cas lorsque le montant des prestations de l'AMI n'excède pas celui des allocations auxquelles le handicapé aurait pu prétendre s'il n'avait pas bénéficié de ces revenus.

Cadre III. Revenus de biens immobiliers

Les expressions « immeubles bâtis » et « immeubles non bâtis » sont désormais bannies et remplacées respectivement par « bâtiments » et « terrains ».

Propre habitation (ou partie de celle-ci) (codes 1100 ou 2100) occupée personnellement, il apparaît dans le libellé même de cette rubrique qu'est également concernée l'habitation qui n'est pas occupée personnellement par le contribuable pour des raisons professionnelles ou sociales. La précision supplémentaire figurait auparavant dans la brochure explicative accompagnant la déclaration.

On sait que depuis l'exercice d'imposition 2006, l'article 12, § 3 du C.I.R. 1992 exonère de l'I.P.P. (mais pas du Pr.I.), le RC de l'habitation que le contribuable occupe et dont il est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier.

Il est également prévu que lorsque le contribuable occupe plus d'une habitation, l'exonération n'est accordée que pour une seule habitation à son choix. L'exonération est également accordée lorsque, pour des raisons professionnelles ou sociales, le contribuable n'occupe pas personnellement l'habitation.

Cette rubrique A.1. du cadre III, il est important de faire remarquer qu'elle ne peut être complétée que si le contribuable a un emprunt qui a été contracté pour acquérir ou conserver l'habitation visée à cette rubrique et pour autant que cet emprunt ait été conclu :

- avant le 1^{er} janvier 2005 (ou il s'agit d'un emprunt de refinancement d'un tel emprunt), à moins qu'il n'ait également contracté un autre emprunt à partir du 1^{er} janvier 2005 pour cette même habitation, pour lequel il a opté pour la déduction pour habitation unique (au cadre VIII, rubriques A et B) ;
- à partir du 1^{er} janvier 2005 alors qu'il avait encore un autre emprunt contracté avant le 1^{er} janvier 2005 pour acquérir ou conserver cette même habitation, à moins qu'il n'ait opté pour la déduction pour habitation pour l'emprunt contracté à partir du 1^{er} janvier 2005 (cadre VIII, A et B).

À la rubrique A.4. (codes 1107 ou 2107), il n'est plus question d'« immeubles non bâtis non donnés en location ou donnés en location à des personnes physiques qui ne les affectent pas à l'exercice de leur profession » mais bien de « terrains, matériel et outillage non donnés en location ou donnés en location à des personnes physiques qui ne les affectent pas à l'exercice de leur profession ».

En effet, les déclarations précédentes y compris celle relative à l'exercice d'imposition 2006 n'étaient pas

correctes sur ce point.

Comment le contribuable devait-il prendre en compte dans sa déclaration le RC du matériel et de l'outillage qui n'est pas loué et qui n'est pas utilisé à des fins professionnelles, mais auquel un revenu cadastral est néanmoins attribué, étant donné que s'il complétait la case 106 (devenue 1106) de sa déclaration, la majoration de 40 % lui était automatiquement appliquée alors qu'on sait qu'elle n'est pas applicable au matériel et à l'outillage ?

La seule manière de s'en sortir était de déclarer le revenu cadastral (non indexé) du matériel et de l'outillage non donné en location (hypothèse assez rare il est vrai) en regard des codes 1107 et 2107 de la déclaration (alors que ceux-ci ne visaient que les immeubles non bâtis).

Et encore cette « solution » ne valait-elle que lorsque le revenu immobilier net était inférieur ou égal au RC indexé.

Dans le où le revenu immobilier net [(loyers + avantages locatifs)] diminués de 40 % était supérieur au RC indexé (par exemple si le RC attribué au matériel et à l'outillage s'élevait à 1.500 EUR (montant indexé) et que ce matériel était loué à un entrepreneur pour un loyer annuel de 2.600 EUR ; code 1110), le revenu immobilier net devait être mentionné en regard des codes 1114 et 2114 (sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, etc.) pour être taxé correctement ! C'était la solution pragmatique préconisée (question n° 434 de Mme Pieters du 12 juillet 2004, Q.R., Ch.Repr., sess. 2005-2006, n° 51/120 du 16 mai 2006, p. 23272).

À la rubrique A.6. (codes 1109 à 1116 et 2109 à 2116) : Immeubles donnés en location à un locataire « professionnel » : cette rubrique qui ne comportait que 2 subdivisions en compte désormais 3.

Ainsi, il y a lieu de distinguer, parmi les immeubles donnés en location dans des circonstances autres que celles évoquées aux rubriques 3 à 5 précédentes (intermédiaire social, locataire qui n'affecte pas à l'exercice de sa profession et location conformément à la législation sur le bail à ferme, à des fins agricoles ou horticoles) :

- les bâtiments (avec les codes 1109 et/ou 2109 pour le revenu cadastral et les codes 1110 et/ou 2110 pour le loyer brut) ;
- les terrains (avec les codes 1112 et/ou 2112 pour le revenu cadastral et les codes 1113 et/ou 2113 pour le loyer brut) ;
- le matériel et outillage (avec les codes 1115 et/ou 2115 pour le revenu cadastral et les codes 1116 et/ou 2116 pour le loyer brut).

La déclaration propose à présent de manière correcte toutes les hypothèses envisageables.

Cadre IV. Traitements, salaires, etc., revenus de remplacement et prépensions

Nouvelle rubrique (codes 1245 et 2245) destinée à la mention des « Indemnités de reclassement ».

La loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.*, 30 décembre 2005) impose dans certains cas aux employeurs en restructuration de payer une indemnité de reclassement. Elle vise l'employeur en restructuration qui veut licencier, dans le cadre de la prépension à un âge inférieur à l'âge normal de la prépension en vigueur dans l'entreprise, un certain nombre ou tous les travailleurs menacés par cette restructuration. Cet employeur doit, pour les travailleurs qui peuvent être licenciés dans le cadre de cette restructuration, mettre en place une cellule pour l'emploi. Les travailleurs qui sont licenciés dans le cadre de la restructuration peuvent s'inscrire dans cette cellule pour l'emploi.

L'employeur en restructuration est tenu, pour chaque travailleur licencié qui avait au moins 45 ans au moment de l'annonce du licenciement collectif et qui s'est inscrit dans la cellule pour l'emploi, de payer durant une période de six mois une indemnité de reclassement qui équivaut au salaire en cours.

Une telle indemnité de reclassement est taxée comme une indemnité de dédit (à savoir au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale ; art. 171, 5°, f du C.I.R. 1992).

La mesure est applicable à partir du 9 janvier 2006 (soit dix jours après publication de la loi au Moniteur belge).

Parmi les revenus de remplacement, il est ajoutée une rubrique (avec 12 nouveaux codes), destinée à la déclaration des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur en vertu d'une CCT ou d'une convention individuelle.

Il s'agit des indemnités payées par cet employeur à ses anciens salariés qui ont atteint l'âge de 50 ans, en plus de leur prépension, ou à un ancien travailleur qui bénéficie d'allocations de chômage comme chômeur complet ou qui aurait pu en bénéficier s'il n'avait pas repris le travail chez un autre employeur ou en tant qu'indépendant, et en distinguant selon que les indemnités complémentaires en question sont payées en exécution d'une CCT ou d'une convention individuelle qui prévoit ou non explicitement l'obligation de poursuivre le paiement des indemnités en cas de reprise du travail.

On distingue ainsi dans la déclaration :

- en regard des codes 1292 ou 2292, les indemnités ordinaires payées en exécution d'une convention sans clause de non-continuation du paiement en cas de reprise du travail ; autrement dit qui ne précise pas de manière explicite que le paiement des indemnités est interrompu en cas de reprise du travail (et en codes 1293 ou 2293, les arriérés de telles indemnités). Ces indemnités figurent sur la fiche 281.18 (nouvelle) qui a été délivrée par l'ancien employeur en regard des codes 292 et 293 respectivement ;
- en regard des codes 1294 ou 2294, les indemnités ordinaires payées en exécution d'une convention avec une clause de non-continuation du paiement en cas de reprise du travail, c'est-à-dire qui précise de manière explicite que le paiement des indemnités est interrompu en cas de reprise du travail (et en codes 1295 ou 2295, les arriérés de telles indemnités). Ces indemnités figurent sur la fiche 281.18 (nouvelle) qui a été délivrée par l'ancien employeur en regard des codes 294 et 295 respectivement.

Dans la 1^{ère} hypothèse, il convient aussi de mentionner (en regard des codes 1296 ou 2296) le total des salaires reçus par les nouveaux employeurs (et déclarés en A, 1 + A, 2 + A, 5 + A, 11, a, diminués de l'exonération revendiquée à la rubrique A, 11, b, qui se rapporte aux remboursements mentionnés à la rubrique A, 11, a, effectués par ces nouveaux employeurs) si, après le licenciement par l'ancien employeur, le contribuable a repris le travail chez un ou plusieurs nouveaux employeurs.

Dans la seconde hypothèse (convention avec une clause de non-continuation du paiement en cas de reprise du travail), il convient d'indiquer par OUI ou par NON si le contribuable a repris le travail chez un nouvel employeur ou en tant qu'indépendant après son licenciement par son ancien employeur, mais avant le 1^{er} janvier 2007.

Ce régime excessivement complexe dans lequel plus personne ne se retrouvera sans doute est consécutif à l'immixtion du droit social dans le droit fiscal. Ce dernier connaissait un régime particulier et simple applicable à tous les revenus de remplacement. Les nuances sociales, résultant d'accords interprofessionnels, sont compliquées à l'envi et le fiscal s'en ressent. Toutefois, un projet de loi portant des dispositions fiscales et toujours à l'examen au moment où nous écrivons ces lignes tend à faire (re)disparaître ces nuances. Il est donc probable que les subtiles subdivisions qui précèdent seront finalement sans effet sur le plan fiscal. Il était plus prudent de prévoir les hypothèses existantes au moment de la confection de la déclaration pour ne pas retarder celle-ci, même si finalement cela s'avèrera inutile.

Autres points d'attention.

- a) Pécule de vacances : le montant à déclarer est égal au pécule de vacances net perçu, majoré du précompte professionnel retenu sur ce pécule de vacances. Ce précompte professionnel s'élève à

23,22 ou 17,16 % du pécule brut, selon que ce dernier dépasse ou non 1.080 EUR (voir également notre article sur le sujet dans la *L.F.B.* 2006/26).

- b) Prime régionale de remise au travail (rubrique A. 10). Se renseigne en regard du code 1253 (ou 2253) le montant de la prime de remise au travail qui a été accordée au contribuable en 2006 par le Ministère de la Communauté flamande et qui figure sur la fiche 281.10 en regard du code 291. Elle est taxée distinctement à 10,38 %.
- c) Limite en matière de covoiturage. La déduction du forfait de 0,15 EUR par kilomètre est également accordée à quiconque effectue « autrement » qu'au moyen d'un véhicule personnel les déplacements domicile/lieu du travail et qui ne justifie pas le montant réel des frais afférents à cet autre mode de transport (art. 66*bis* du C.I.R. 1992).
La possibilité de déduire forfaitairement 0,15 EUR par kilomètre, au titre de frais professionnels déductibles - à défaut de preuves - pour les déplacements domicile/lieu du travail effectués autrement qu'au moyen de la voiture personnelle, était limitée à l'origine à 25 kilomètres par trajet simple. Cette limite a ensuite été progressivement augmentée. A partir de l'exercice d'imposition 2007, la limite est portée à 100 kilomètres.
- d) Exonération des primes uniques d'innovation. Ne sont pas considérées pour le calcul des cotisations de sécurité sociale comme rémunération au sens de l'article 2 de la loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs, les primes uniques d'innovation si les conditions suivantes sont remplies en même temps :
- les primes doivent être accordées pour une nouveauté qui apporte une réelle plus-value aux activités normales de l'employeur qui accorde la prime ;
 - l'innovation ne peut être le sujet d'une demande de prix préalable ou d'une demande de devis pour l'acquisition de produits ou de procédés qui sont adressés par un tiers à celui qui accorde la prime ;
 - l'innovation doit être mise en œuvre par l'employeur au sein de son entreprise ou faire l'objet d'un prototype ou d'une demande de fabrication de prototype ou doit faire l'objet de directives internes qui indiquent ce que l'innovation va modifier dans les activités normales de l'entreprise ;
 - les primes n'ont pas été accordées en remplacement ou en conversion, en exécution du contrat de travail, de la rémunération due, de primes, d'avantages en nature ou d'un quelconque autre avantage ou complément, passible ou non de cotisations de sécurité sociale ;
 - les primes peuvent être uniquement accordées aux travailleurs qui sont liés par un contrat de travail à l'employeur qui octroie la prime ;
 - la somme totale des primes versées pendant une année civile ne peut dépasser 1 % de l'ensemble des salaires visés à l'article 23 de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, des travailleurs de l'entreprise relatifs à cette année civile ;
 - le nombre de travailleurs bénéficiant des primes ne peut être supérieur à 10 % du nombre de travailleurs occupés par l'entreprise par année civile pour les entreprises de 30 personnes et plus et de maximum 3 travailleurs pour les entreprises occupant moins de 30 travailleurs ;
 - par innovation, le nombre de travailleurs bénéficiant d'une prime ne peut être supérieur à 10 ;
 - le montant des primes payées par travailleur ne peut dépasser un mois de salaire par année civile ;
 - les critères, les procédures ainsi que l'identification du projet faisant l'objet de primes doivent faire l'objet de publication au sein de l'entreprise et doivent être communiqués au ministre qui a l'Economie dans ses compétences, qui fixe par arrêté les modalités de cette communication. Les montants ainsi que les noms des bénéficiaires de ces primes doivent être communiqués à l'Office national de Sécurité sociale dans le mois qui suit l'octroi de ces primes. Au sens du présent article, on entend par travailleurs et employeurs ceux qui sont soumis à la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires.

Les primes uniques d'innovation payées ou octroyées aux travailleurs sont exonérées de l'I.P.P. pour autant que toutes les conditions énoncées ci-avant soient réunies simultanément.

Cette exonération est applicable aux primes uniques d'innovation payées ou octroyées à partir du 1^{er}

janvier 2006 jusqu'au 31 décembre 2006.

e) Avantages sociaux exonérés

- L'administration fiscale a décidé d'aligner son point de vue sur celui du social en matière de primes de mariage et d'ancienneté. Plus de détails sur les primes visées et les conditions d'exonération dans l'article précédent de ce même numéro 2007/31 de la *L.F.B.*
- Dans le contexte 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, l'administration a été amenée à réexaminer les dispositions fiscales relatives aux avantages résultant d'engagements collectifs n'ayant pas pour but d'indemniser une perte de revenus. Elle est arrivée à la conclusion que certaines positions administratives devaient être revues notamment, en ce qui concerne les assurances collectives de soins de santé. Dorénavant, les avantages résultant pour les travailleurs ou les dirigeants d'entreprise de la prise en charge de cotisations patronales ou d'entreprise versées dans le cadre d'assurances collectives de soins de santé seront toujours exonérées dans le chef des bénéficiaires, soit sur pied de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 20° du C.I.R. 1992 à titre d'avantage de toute nature, soit sur pied de l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 11° du C.I.R. 1992 à titre d'avantage social. Les prestations obtenues en exécution de ces engagements ne seront également plus imposées dans le chef des bénéficiaires. Toutefois, en corollaire, les primes patronales ou d'entreprise, ne seront plus déductibles à titre de frais professionnels et ce conformément, soit à l'article 53, 21° du C.I.R. 1992, soit à l'article 53, 14° du C.I.R. 1992. A toute fins utiles, un régime similaire s'appliquera, *mutatis mutandis* aux assurances collectives visant à couvrir exclusivement une incapacité physiologique et/ou économique sans lien avec une quelconque perte de revenus. Ces nouvelles dispositions sont applicables aux primes et prestations payées à partir du 1^{er} janvier 2004 nous apprend la circulaire n° Ci.RH.332/577.284 du 14 avril 2006. Toutefois, compte tenu du fait qu'en ce qui concerne les assurances non visées à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 20° du C.I.R. 1992, il s'agit ici d'un changement de position administrative et de manière à permettre aux intéressés de prendre les dispositions qu'ils jugeraient utiles, le rejet de la déduction à titre de frais professionnelle sur pied de l'article 53, 14° du C.I.R. 1992 ne sera effectif que pour les primes payées à partir du 1^{er} janvier 2007.

f) Remboursement de dépenses propres à l'employeur

Par la circulaire n° Ci.RH.241/534.514 (AFER 17/2006) du 11 mai 2006, l'administration admet enfin officiellement que les indemnités forfaitaires journalières de séjour, telles qu'elles sont fixées par pays (avec une distinction éventuelle entre la capitale, les autres villes importantes et le reste du pays) pour les fonctionnaires du SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au Développement, sont déterminées sur la base de normes sérieuses. En effet, elles sont l'œuvre des Nations Unies (Daily Subsistence Allowance Circular). Elles peuvent par conséquent être considérées comme un remboursement (non imposable) de frais propres à l'employeur au sens de l'article 31, alinéa 2, 1°, *in fine* du C.I.R. 1992. En voici un résumé. Ceci s'applique non seulement aux fonctionnaires précités, mais également aux autres contribuables qui recueillent des rémunérations, soit les travailleurs (art. 30, 1° du C.I.R. 1992) et les dirigeants d'entreprise (art. 30, 2° du C.I.R. 1992). Le montant forfaitaire de 37,18 EUR peut toujours être appliqué. Les montants sont censés couvrir les frais de repas et les autres menues dépenses. Ils ne couvrent pas les frais de logement, ni les frais de déplacement ou de voyage vers l'étranger et retour qui doivent donc être justifiés. Par menues dépenses, il convient d'entendre, entre autres, le transport sur place dans le pays de destination - tels que tram, bus, métro ou taxi -, les boissons et en-cas, les communications téléphoniques locales et les pourboires. Par voyage de service à l'étranger, il convient d'entendre une mission de courte durée à l'étranger (soit maximum 30 jours calendrier) au service effectif de l'employeur ou de la société pour

le(la)quel(le) le contribuable est travailleur ou dirigeant d'entreprise. Les périodes relatives aux éventuelles prolongations de voyages volontairement effectuées par le contribuable, ne sont pas considérées comme des voyages de service. Lorsque la période de 30 jours est dépassée, seul le remboursement des frais justifiés par la production de documents probants, peut être considéré comme un remboursement de frais propres à l'employeur ou à la société.

Lorsque les frais de logement sont remboursés ou pris en charge par l'employeur ou la société et qu'ils comprennent également certains repas ou certaines menues dépenses, les montants qui peuvent être pris en considération comme des frais propres à l'employeur ou à la société non imposables, doivent, selon le cas, être diminués de :

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

Pour les voyages de service dont la durée est supérieure à 24 heures, l'indemnité journalière afférente aux jours de départ et de retour ne doit être considérée comme des frais propres à l'employeur ou à la société qu'à concurrence de la moitié (ou éventuellement 18,59 EUR ou 37,18 EUR x ½).

Si la durée de l'absence est inférieure à 10 heures, seul le remboursement sur base de frais justifiés par la production de documents probants, est considéré comme un remboursement de frais propres à l'employeur ou à la société. Dans ce cas, il peut cependant être admis que le montant de l'indemnité journalière allouée n'est pas imposable lorsque le montant de cette indemnité n'excède pas les indemnités équivalentes que l'Etat accorde à son personnel en vertu de l'arrêté royal du 24 décembre 1964 fixant les indemnités pour frais de séjour des membres du personnel des services publics fédéraux.

A ce propos, ajoutons que les tarifs pour les travailleurs assimilés aux fonctionnaires de l'État de niveaux B, C et D sont : 3,26 EUR pour un petit déjeuner (montant de base de 2,38 EUR), 11,13 EUR pour un repas de midi et du soir (montant de base de 8,11 EUR), 32,12 EUR pour le logement (montant de base de 23,41 EUR). Ces montants figurent à l'annexe 1 de l'arrêté royal du 20 juillet 2000 portant modification de diverses dispositions réglementaires relevant du ministère de la fonction publique en vue du basculement à l'euro. La dernière indexation est intervenue en septembre 2005 sur la base du coefficient 1,3728 (réponse donnée à la question parlementaire orale n° 11357 de M. Van Biesen du 25 avril 2006, Ch.repr., sess. 2005-2006, CRI 51 COM 931).

Dans la mesure où les indemnités allouées dépassent les limites fixées ci-avant, ces indemnités sont en principe considérées comme des rémunérations imposables.

Toutefois, si l'intéressé souhaite que ces indemnités soient d'un montant supérieur, l'employeur ou la société doit rapporter une double preuve, à savoir :

- que l'indemnité est destinée à couvrir les frais qui lui sont propres ;
- que cette indemnité est réellement consacrée à de tels frais.

La circulaire précitée contient d'autres précisions et propose plusieurs exemples d'application.

Frais professionnels forfaitaires. A partir de l'exercice d'imposition 2007, le premier pourcentage de 25 % est porté à 26,1 % pour l'exercice d'imposition 2007 et le maximum absolu de frais forfaitaires de 2.500 EUR (montant à indexer) est porté à 2.527,50 EUR (montant à indexer). Pour l'exercice d'imposition 2007, il s'élève à 3.230 EUR (montant atteint pour des rémunérations brutes imposables de 55.526,84 EUR).

- g) Cotisations sociales personnelles non retenues (rubrique A.13). Les « cotisations personnelles pour couvrir la responsabilité financière des mutualités sont déductibles conformément à l'article 52, 7° du C.I.R. 1992 et diffèrent selon les sociétés mutualistes. Les cotisations de l'année 2006 (ex. d'imp. 2007) sont reprises dans le tableau ci-après :

| Mutualités | règle ordinaire | indépendants |
|--|-----------------|--------------|
| Alliance Nationale des Mutualités Chrétiennes | 5,00 € | 0,00 € |
| Union Nationale des Mutualités Neutres | 9,00 € | 9,00 € |
| Union Nationale des Mutualités Socialistes | 4,20 € | 4,20 € |
| Union Nationale des Mutualités Libérales | 9,00 € | 6,00 € |
| Union Nationale des Mutualités Libres | 6,00 € | 3,00 € |
| Caisse Auxiliaire d'Assurance maladie Invalidité | 2,25 € | 2,25 € |
| Caisse des soins de Santé de la SNCB | 18,00 € | - |

Lorsque ces cotisations ne sont pas retenues par l'employeur sur les rémunérations, elles sont déductibles des revenus de l'année pendant laquelle elles ont été réellement payées ou ont acquis le caractère de dettes certaines et liquides et sont comptabilisées comme telles.

Dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2007, elles peuvent être mentionnées comme suit :

- à la Partie 1, Cadre IV, rubrique A, 13, « Cotisations sociales personnelles non retenues » pour les contribuables qui perçoivent des rémunérations ordinaires ;
- à la partie 1, Cadre IV, rubriques B, C, D ou E, porter directement en déduction le montant de ces cotisations du revenu brut respectivement des allocations de chômage, des indemnités légales de maladie-invalidité, des revenus de remplacement ou prépensions pour les bénéficiaires de ces revenus ;
- à la Partie 1, Cadre V, rubrique A, 4, « Cotisations sociales personnelles non retenues », pour les contribuables qui perçoivent une pension ;
- à la Partie 2, Cadre XVI, 9, « Cotisations sociales personnelles non retenues », pour les contribuables qui perçoivent des rémunérations de dirigeants d'entreprise ;
- à la Partie 2, Cadre XVII, 7, c), « Frais professionnels autres que ceux visés sous a et b », pour les bénéficiaires de bénéfices d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles ;
- à la Partie 2, Cadre XVIII, 7, « Cotisations sociales », pour les bénéficiaires de profits de professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives ;
- à la Partie 2, Cadre XX, 2, « Cotisations sociales », pour les contribuables qui perçoivent des rémunérations de conjoint aidant ou de cohabitant légal aidant ;
- à la Partie 2, Cadre XXI, 5, b), « Frais professionnels réels payés ou supportés après la cessation autres que ceux visés sous a », pour les bénéficiaires de bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure.

Si un contribuable bénéficie de revenus professionnels qui doivent être mentionnés dans différents cadres ou rubriques précités, la cotisation peut être répartie proportionnellement entre ces cadres ou rubriques.

Les sociétés mutualistes font normalement connaître à l'administration le montant de la « cotisation personnelle pour couvrir la responsabilité financière » qui a été payée par chaque contribuable en 2006 via le système BELCOTAX. Par conséquent, les contribuables ne doivent pas joindre la preuve de paiement à leur déclaration à l'impôt des personnes physiques et les services de taxation ne doivent pas leur demander la preuve de paiement.

La « Caisse des Soins de Santé » de la SNCB n'a toutefois pas adhéré au système BELCOTAX. Les cotisations perçues par elle ont en principe déjà été déduites des revenus bruts pour déterminer le montant de la rémunération imposable qui doit être mentionné sur la fiche 281.10 ou le montant de la pension imposable qui doit être mentionné sur la fiche 281.11. Si les montants n'ont pas été déduits des revenus bruts, la Caisse précitée délivre une attestation aux intéressés.

- h) Plans PC privé organisés par l'employeur. Depuis le 1^{er} janvier 2003, il est prévu l'exonération de l'intervention de l'employeur dans l'acquisition, par ses travailleurs, d'une configuration complète de

PC, de périphériques et d'une imprimante, de la connexion et de l'abonnement à l'Internet, ainsi que d'un logiciel au service de l'activité professionnelle. L'acquisition doit se faire dans le cadre d'un plan organisé par l'employeur, le plan PC privé.

L'exonération est limitée à 60 % du prix d'achat (hors TVA) ; en termes absolus, le montant exonéré est limité à 1.250 EUR (avant indexation) par offre (1.600 EUR après indexation, pour l'ex. d'imp. 2007).

A partir de l'exercice d'imposition 2007 (revenus 2006), l'employeur a la possibilité de réserver un plan PC privé à une catégorie spécifique de travailleurs (décrite de manière objective), pour autant que les conditions du plan soient identiques et non discriminatoires pour tous les travailleurs qui relèvent de cette catégorie. Cela signifie également qu'un plan PC privé distinct peut être instauré désormais par catégorie spécifique de travailleurs.

- i) Retenues pour pensions complémentaires (rubrique F). En ce qui concerne les cotisations et primes pour la continuation individuelle (rubrique F.2.), peuvent être mentionnés en regard des codes 1283 ou 2283, les cotisations et primes personnelles payées à l'intervention de l'employeur par voie de retenue sur les rémunérations du travailleur, 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 « relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale » (*M.B.*, 15 mai 2003 ; err. 26 mai 2003). Ces cotisations et primes ne peuvent pas dépasser 1.920 EUR (art. 145³, al.3 du C.I.R. 1992 ; le plafond était de 1870 EUR pour l'ex. d'imp. 2006).
Ce montant doit être réduit le cas échéant au prorata du nombre de jours de l'affiliation du travailleur, au cours de l'année 2006, à un régime de pension visé dans la loi précitée.
Les cotisations et primes visées ici figurent sur les fiches individuelles en regard du code 283.
- j) Revenus ou frais d'origine étrangère (rubrique L.2.). Doivent également être repris sous cette rubrique les revenus versés par des organisations internationales, qui sont exonérés avec réserve de progressivité en vertu de traités ou d'accords internationaux ainsi que les frais qui s'y rapportent, qui ont été mentionnés sous l'une des rubriques A à E du même cadre IV de la déclaration. En regard de la mention du « pays », il faut alors mentionner le nom de l'organisation internationale qui a versé les revenus.

Si pour les revenus mentionnés à la rubrique L (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 (art. 156 du C.I.R. 1992), il doit impérativement joindre à sa déclaration une demande motivée en ce sens ainsi que la preuve qu'il est bien satisfait aux conditions prévues en la matière.

Cadre VII. Pertes antérieures et dépenses déductibles

Points d'attention.

1) Pertes professionnelles encore déductibles provenant de périodes imposables antérieures (codes 1350 ou 2350) : si elles ont été subies à l'occasion d'une activité exercée sous la forme d'une association sans personnalité juridique ou dans des sociétés civiles et que le contribuable estime pouvoir revendiquer l'application de l'article 80, *in fine*, du C.I.R. 1992, il doit démontrer, dans une note à joindre à la déclaration, que lesdites pertes résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

2) Rentes alimentaires : l'administration change d'attitude en ce qui concerne les rentes alimentaires payées par l'un des conjoints pour ses enfants et la prise en charge de ces mêmes enfants, dans les cas où une imposition commune est établie pour l'année de la séparation de fait des conjoints.
Par sa circulaire n° Ci.RH.331/580.592 du 25 janvier 2007, l'administration dit se rallier à la

jurisprudence qui décide que rien n'empêche l'application simultanée des articles 136 et 104, 1° du C.I.R. 1992, pour de mêmes enfants, lorsque les conditions de prise en charge des enfants sont remplies dans le chef d'un des conjoints (les enfants font partie du ménage de ce conjoint) et que les conditions de déduction des rentes alimentaires payées pour ces mêmes enfants sont remplies dans le chef de l'autre conjoint (les enfants ne font pas partie du ménage de cet autre conjoint) (voir aussi à ce propos notre article dans la *L.F.B.* n° 2007/29, « *Impacts fiscaux à l'impôt des personnes physiques des enfants aux études (en Belgique ou à l'étranger) et des enfants placés (handicapés ou pour cause d'inconduite)* »).

En revanche, l'administration n'accepte (toujours) pas que les sommes payées pendant la même période (c'est-à-dire la première année de la séparation de fait) à l'autre conjoint puissent être déduites à titre de rentes alimentaires.

3) Libéralités : à signaler à titre de nouveauté que les libéralités faites au Palais des Beaux-arts à partir du 1^{er} janvier 2006 peuvent être déduites de l'ensemble des revenus nets des personnes physiques ou des bénéficiaires des sociétés.

En matière de libéralités, on mentionnera également la circulaire n° Ci.RH.26/567.400 du 11 mai 2006 qui décrit la nouvelle procédure et les conditions pour l'agrément d'institutions qui veulent être habilitées à délivrer des reçus pour des libéralités faites en argent.

Des modifications sont apportées essentiellement en matière de frais d'administration générale, de condition d'exclusivité dans l'exercice des activités, de communication préalable à l'institution en cas de constatations défavorables, de motivation des décisions de rejet, d'interprétation de certaines notions et de la subsidiarité (à savoir les libéralités qu'une institution agréée affecte à des sections ou projets propres ou les libéralités qu'une institution agréée affecte à des projets propres dont elle sous-traite l'exécution à une institution non agréée).

En résumé, on peut dire :

- en ce qui concerne les frais d'administration générale : on sait que l'institution demanderesse doit s'engager à ne pas affecter à la couverture de frais d'administration générale plus de 20 % de ses ressources de toute nature, préalablement diminuées de celles qui proviennent d'autres institutions agréées (art. 57 et suiv. de l'A.R. du C.I.R. 1992). Vu que cette notion est essentiellement une question de faits, elle sera dorénavant interprétée avec largeur de vue. De surcroît, si la limite de 20 % est dépassée occasionnellement dans une faible mesure ou à cause de circonstances exceptionnelles, l'agrément ne sera pas refusé, mais sera limité à 2 ans. Les circonstances exceptionnelles sont celles dans lesquelles des frais supplémentaires sont occasionnés par des circonstances malheureuses comme, entre autres, un vol, un incendie, un déménagement ou l'indisponibilité d'un élément administratif nécessitant le recrutement et la formation d'un remplaçant rémunéré, etc. Peut également constituer une circonstance exceptionnelle le fait qu'une campagne soit étalée sur plusieurs années, où des frais sont surtout exposés au début de période, tandis que les revenus sont surtout perçus au cours des années suivantes. Par ailleurs, les frais de publicité et de récolte de fonds ne sont pas qualifiés de frais d'administration générale et ne sont donc pas soumis à la limite fixée par l'arrêté royal, mais ils ne peuvent toutefois pas être trop élevés ; dorénavant, ces frais pourront s'élever en moyenne à 30 % au maximum des libéralités reçues. L'appréciation se fera sur les trois dernières années qui précèdent celle au cours de laquelle le service de taxation effectue la vérification. Comme il ne s'agit pas d'une limite légale ou réglementaire, l'administration ne refusera pas l'agrément si elle est dépassée mais elle pourra limiter l'agrément à 2 ans ;
- en ce qui concerne l'exclusivité du domaine d'activité dans lequel l'institution est agréée : l'administration admet désormais qu'une institution puisse exercer des activités axées sur différents domaines, pour autant que ces activités aient trait principalement (c'est-à-dire pour au moins 70 % de l'ensemble des activités) à des domaines qui peuvent être pris en considération séparément pour un agrément (exemple : l'aide aux pays en voie de développement et l'assistance aux personnes âgées). D'autres activités ne peuvent être exercées qu'à titre accessoire et pour autant que ces activités se situent dans le prolongement des activités principales. Etant donné que l'agrément est accordé à

l'institution considérée dans son ensemble et non pas à l'un de ses domaines d'activité, il sera refusé si l'un des Ministres de tutelle émet une décision négative. Ce qui précède n'est toutefois possible que pour des institutions qui sont soumises à une procédure d'agrément par décision ministérielle (dans l'état actuel du C.I.R. 1992 et de l'A.R. du C.I.R. 1992, la combinaison d'activités dans des domaines qui donnent lieu à un agrément par décision ministérielle avec des activités dans des domaines qui donnent lieu à un agrément par voie d'arrêté royal, comme les institutions culturelles et les institutions qui ont pour but la conservation ou la protection des monuments et sites, n'est pas admise) ;

- en ce qui concerne la communication préalable à l'institution en cas de constatations défavorables : lorsque le service local de taxation relève qu'une des conditions mises à l'agrément n'est pas remplie, il doit comme auparavant, conformément aux principes de bonne administration et d'obligation de motivation des actes administratifs, en communiquer les motifs à l'institution pour lui permettre de faire part de ses remarques. Les services centraux de l'AFER agissent de même. L'administration invite désormais formellement les départements de tutelle à communiquer les résultats de l'examen qu'ils ont effectué à l'institution intéressée, lorsqu'il a fait apparaître que certaines conditions mises à l'agrément ne sont pas remplies, et à lui offrir la possibilité de réagir, avant que les résultats de l'examen ne soient communiqués au Ministre ou Secrétaire d'Etat de tutelle et, en tout cas, avant que le Ministre des Finances ne notifie la décision finale à l'institution. De même, les décisions de rejet et les décisions accordant un agrément pour une période limitée sont désormais motivées lorsque le rejet ou la limitation est basé sur des constatations du département de tutelle ;
- en ce qui concerne certaines notions à préciser : les notions d'aide aux « déshérités » et d'assistance aux pays en voie de développement sont dépassées et devraient être actualisées. Dans la pratique, l'administration interprète généralement ces notions avec souplesse. Elle continuera à le faire, surtout pour l'interprétation des catégories, des activités et de la notion d'aide aux personnes dans le cadre de l'action sociale, et ce, en attendant une adaptation du C.I.R. 1992, de l'A.R. du C.I.R. 1992 et l'établissement d'une liste qui précise les activités concrètes et les catégories concrètes qui peuvent être prises en considération pour un agrément ou celles qui doivent en être exclues ;
- en ce qui concerne la subsidiation : normalement, une institution agréée ne peut pas délivrer d'attestations fiscales pour les libéralités qu'elle reçoit à l'attention d'institutions non agréées. L'administration acceptait toutefois qu'il en soit ainsi aux conditions qui figurent au n° 104/126, 4^{ème} alinéa du Com.I.R. 1992 et notamment que seule l'institution agréée dispose du droit de propriété sur la libéralité, c'est-à-dire qu'elle décide de manière autonome de son affectation. Elle peut, bien sûr, tenir compte de la requête du donateur, mais juridiquement cette requête ne lie en aucune façon l'institution donataire agréée et elle ne peut pas avoir le caractère d'une condition formelle. Or l'administration a constaté que le souhait du donateur est systématiquement respecté dans la pratique. Dans certains cas, des codes ou des comptes financiers distincts sont même utilisés pour pouvoir attribuer automatiquement les sommes à des institutions non agréées bien déterminées. Force est alors de conclure que l'institution agréée n'a pas réellement l'intention d'intégrer effectivement ces libéralités dans ses recettes propres.

En ce qui concerne les libéralités pour des sections ou projets propres, des attestations pourront dorénavant être délivrées mais aux conditions que (a) cette section ou projet ne mène pas d'existence autonome, (b) que ses activités soient réalisées avec des moyens et du personnel propres (à savoir des membres de la direction et des membres du personnel de l'institution agréée, des personnes physiques qui sont membres de l'institution agréée et des bénévoles placés sous la surveillance de l'institution agréée), (c) que l'institution agréée en assume l'entière responsabilité sur les plans juridique, administratif, financier et comptable (ce qui implique notamment qu'elle doit reprendre les libéralités reçues pour la section ou le projet dans son rapport d'activité, dans sa comptabilité et dans ses comptes annuels) et (d), qu'afin d'éviter tout doute en la matière, le nom de l'institution agréée soit utilisé dans la communication externe, notamment avec le public et les donateurs, et ce quelle qu'en soit la forme ou la nature. Les libéralités peuvent être versées sur un compte distinct destiné à la section ou au projet, ouvert au nom de l'institution agréée, éventuellement précédé ou suivi du nom de la section ou du projet.

Pour ce qui est des libéralités pour des projets donnés en sous-traitance à des institutions non agréées, des attestations pourront dorénavant également être délivrées si les conditions suivantes sont respectées : (a) il doit s'agir d'un projet propre à l'institution agréée ; (b) l'institution non agréée, qui ne doit pas nécessairement posséder la personnalité juridique, réalise le projet pour le compte de l'institution agréée et contre paiement par celle-ci, selon les modalités clairement convenues entre elles et produites à la demande de l'administration ; (c) l'institution agréée est responsable au premier chef du projet, sur les plans juridique, administratif, financier et comptable ; (d) dans la communication externe, notamment avec le public et les donateurs, et ce, quelle qu'en soit la forme ou la nature, c'est le nom de l'institution agréée qui doit être utilisé et (e), les libéralités peuvent être versées sur un compte distinct destiné au projet. Toutefois, le compte sur lequel sont versées les libéralités doit être ouvert au nom de l'institution agréée, éventuellement précédé ou suivi du nom du projet. Il ne peut en aucun cas être ouvert au nom de l'institution non agréée ou conjointement avec celle-ci. L'institution agréée peut affecter les libéralités qu'elle reçoit pour le projet sous-traité au paiement des coûts de celui-ci. Cependant, l'éventuel surplus de libéralités, qui excède les coûts du projet, ne peut en aucun cas être transféré à l'institution non agréée.

4) Frais de garde d'enfants âgés de moins de 12 ans. Les dépenses engagées pour la garde d'enfants sont déductibles à concurrence de 11,20 EUR par enfant et par jour de garde.

Lorsqu'une imposition commune est établie, il importe peu de savoir au nom de quel conjoint l'attestation délivrée est rédigée. Conformément à l'article 105 du C.I.R. 1992, les dépenses pour garde d'enfant sont toujours cumulées et imputées proportionnellement sur l'ensemble des revenus nets des deux contribuables. Par mesure de simplification, pour l'ex. d'imp. 2007, il n'est toujours prévu qu'un seul code dans la déclaration (les choses changeront pour l'ex. d'imp. 2008). En regard de ce code, il y a donc lieu de mentionner le montant total déductible des dépenses pour garde d'enfant, que l'attestation ait été établie au nom d'un seul des conjoints ou au nom des deux.

Il convient d'annexer à la déclaration, par enfant, une attestation spéciale mise au point en concertation avec les instances compétentes, qui a été délivrée par l'institution, le milieu d'accueil, la crèche, la famille d'accueil, l'école, le pouvoir organisateur ou le pouvoir public et qui certifie que le milieu d'accueil répond bien à la condition prévue à l'article 113, § 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992. Toutefois, à défaut d'une telle attestation, la preuve peut également être rapportée au moyen d'autres documents justificatifs probants dont il ressort qu'il est satisfait à toutes les conditions mises à la déduction, la preuve du paiement n'étant à elle seule pas suffisante.

C'est ce qui ressort notamment de la circulaire n° Ci.RH.26/575.199 du 20 juillet 2006 qui remplace les circulaires antérieures n°s Ci.RH.26/431.795 du 18 septembre 1991 (enfants de moins de 3 ans) et Ci.RH.241/569.821 du 4 avril 2005 (enfants de moins de 12 ans), ainsi que l'avis aux écoles maternelles et primaires publié au *M.B.* du 15 février 2005. En voici un résumé.

a) enfants à charge. Il faut que l'enfant pour lequel les frais de garde sont payés soit fiscalement à charge du contribuable.

Lorsque deux contribuables imposés séparément font partie d'un même ménage, les enfants qui font également partie du ménage doivent être considérés à charge du contribuable qui assume en fait la direction du ménage.

Par conséquent, un enfant qui habite chez ses parents ni mariés ni cohabitants légaux et pour autant que toutes les autres conditions soient remplies, ne peut être à charge que de la seule personne qui assume en fait la direction du ménage. Ce sont les intéressés eux-mêmes qui font connaître dans leur déclaration fiscale lequel d'entre eux prend l'enfant à charge.

Lorsque les parents ne vivent pas (plus) ensemble, ce sont les éléments de droit et de fait et au cas par cas qui permettent de déterminer à quel ménage (celui du père ou celui de la mère) les enfants font partie au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Il est donc exclu que les enfants de parents vivant séparés soient simultanément fiscalement pris en charge par les deux parents et que tous les deux postulent la déduction des frais de garde pour les mêmes enfants. Le fait que les parents optent, conformément à l'article 132bis du C.I.R. 1992, pour la répartition entre eux du supplément de quotité du revenu exemptée d'impôt pour enfants à charge en ce qui concerne leurs enfants communs dont ils ont la garde conjointe, est à cet égard

sans incidence.

b) enfants de moins de 12 ans. La déduction est limitée aux dépenses engagées pour la garde d'enfants qui n'ont pas atteint l'âge de douze ans. Il faut tenir compte de l'âge réel de l'enfant (et non de son âge au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition !). La condition d'âge doit donc s'apprécier au moment où l'enfant est confié à un milieu d'accueil.

Dans les cas où le douzième anniversaire de l'enfant survient dans le courant de la période imposable, seules entrent en considération les dépenses se rapportant à la partie de cette période qui précède la date anniversaire.

Les dépenses éligibles ne sont déductibles que pour l'année au cours de laquelle elles sont effectivement payées, qu'importe que le paiement se fasse après que l'enfant ait 12 ans.

c) dépenses visées. Les dépenses doivent concerner la garde d'enfant assurée en dehors des heures normales de classe durant lesquelles l'enfant suit l'enseignement.

Par conséquent, les activités qui s'intègrent dans la mission d'enseignement de l'école (comme les classes de neige par exemple, y compris les activités organisées le soir ou le week-end, mais aussi les dépenses effectuées dans le cadre d'excursions, de voyages scolaires, de classes vertes, de plein air, de mer, de neige, de camps sportifs, de voyages à l'étranger) ne sont pas visées si elles sont réalisées durant les heures normales de classe.

Dans le même sens, la garde assurée par des institutions d'accueil pour les enfants de 0 à 3 ans est prise en considération pour la déduction, puisque ceux-ci n'ont pas atteint l'âge obligatoire pour suivre l'enseignement (y compris si la garde est assurée par une institution autre que l'école, alors que l'enfant ne suit pas l'enseignement parce que, par exemple, il est malade).

Pendant la période scolaire, par garde d'enfant en dehors des heures normales de classe, sont visées, les garderies effectuées avant le début des cours et après les heures normales de classe (l'étude du soir), pendant la pause de midi, le mercredi après-midi et les journées libres. Sont également visées les dépenses de garde en internat. En revanche, les cours particuliers ne sont pas considérés comme des dépenses pour garde d'enfant.

En dehors de la période scolaire, les frais de garde d'enfant visés sont en principe ceux supportés pendant toutes les vacances (Toussaint, Noël, carnaval, Pâques, été) et durant les week-ends. Ces frais de garde d'enfant peuvent se rapporter entre autres aux camps de vacances organisés par les mouvements de jeunesse, les plaines de jeux organisées par les communes, à divers stages en matière de sport, de science, de langue, de culture, etc.

Les cotisations de membre versées au club de sport, au mouvement de jeunesse, etc. sont exclues des frais de garde. Les activités qui constituent le fonctionnement habituel du club ou de l'association et qui sont couvertes par la cotisation, tels que les entraînements, les tournois, les réunions ordinaires des samedi ou dimanche des mouvements de jeunesse, etc., ne sont pas considérées comme de la garde.

Seuls les frais d'accueil proprement dits sont déductibles. Les éventuels frais supplémentaires tels que des frais de repas, de vêtement, d'uniforme, de matériel, de matériaux pour bricolage, etc., ne sont pas pris en considération.

Les frais d'accueil déductibles comprennent (uniquement en principe) les rémunérations du personnel en charge de l'accueil et les frais de consommation courante générés par l'organisation de l'accueil (chauffage, électricité, etc.).

Il y a dès lors lieu normalement d'établir une distinction entre les frais d'accueil déductibles et les frais non déductibles. Toutefois, l'administration admet que lorsque les dépenses en rapport avec l'activité de garde sont déterminées forfaitairement et comprennent indistinctement les frais administratifs, d'assurance, etc., le montant total du forfait peut être pris en considération pour la déduction fiscale, avec un maximum de 11,20 EUR par jour. Autrement dit, dans le cas où le camp scout, par exemple, établirait une facture détaillée (nuitées, repas et boissons, accueil, etc.), seul le montant des frais d'accueil proprement dits entre en ligne de compte (à l'exclusion des frais de repas, par exemple). En revanche, si un montant forfaitaire est réclamé par jour, ce montant forfaitaire (éventuellement ramené à 11,20 EUR par jour) peut être pris en considération, sans qu'aucune ventilation ne doive être faite. Mais les frais

supplémentaires ou complémentaires qui sont comptés ou payés distinctement et qui ne sont donc pas inclus dans le montant forfaitaire ne peuvent pas être pris en compte.

d) institutions et milieux d'accueil. Seules entre en compte les dépenses payées aux milieux d'accueil visés par l'article 113, § 1er, 3° du C.I.R. 1992. L'administration ne dispose pas d'une liste de toutes les institutions, milieux d'accueil, crèches, familles d'accueil indépendantes et des écoles maternelles et primaires concernées. La circulaire contient toutefois une liste exemplative d'institutions relevant des différentes catégories. Il ne suffit pas qu'une institution soit reconnue ou subsidiée par une administration locale, régionale ou communautaire. La reconnaissance, l'octroi de subvention ou le contrôle doit se rapporter à la garde d'enfant. Les entreprises commerciales, comme par exemple les terrains et centres de jeu, les centres de fitness, les agences de voyage, etc., ne sont donc pas visées par la mesure.

Par institutions ou milieux d'accueil qui ont un lien avec les écoles susvisées ou leur pouvoir organisateur, sont visés les institutions ou milieux d'accueil ayant un lien personnel ou juridique quelconque avec l'école ou son pouvoir organisateur, comme, par exemple, (a) les associations de parents qui ont été constituées par les parents des élèves qui suivent l'enseignement d'une école maternelle ou primaire (enseignement fondamental) et qui utilisent, pour la garde en dehors des heures normales de classe, l'infrastructure de l'école (telle que bâtiments, matériel, cour de récréation, etc.) ou utilisent le personnel administratif de l'école pour traiter les données des enfants qui sont gardés et (b) les cercles d'amis, qui ont été constitués par d'anciens élèves, des enseignants ou des sympathisants d'une école et qui fonctionnent dans les mêmes conditions.

Il existe toutefois un certain nombre d'autres formes d'accueil qui ne répondent pas aux conditions légales, comme par exemple, (a) les gardes d'enfants assurées par des membres de la famille (grands-parents, tante, etc.), (b) les familles d'accueil privées indépendantes qui ne sont pas placées sous la surveillance des institutions habilitées, (c) les milieux d'accueil qui ne sont ni reconnus, ni subsidiés, ni contrôlés par les institutions habilitées, ni placés sous la surveillance de celles-ci, (d) les terrains et centres de jeu, etc. intérieurs et extérieurs, exploités par des entreprises commerciales, (e) les camps sportifs pour enfants organisés par des entreprises ou des associations qui ne sont ni reconnues, ni subsidiées, ni contrôlées par les institutions ou les pouvoirs publics habilités, (f) les internats qui ne sont ni organisés ni subsidiés par l'Etat, (g) les camps de vacances qui ne sont ni reconnus, ni subsidiés, ni contrôlés par les institutions ou les pouvoirs publics habilités et (h) les camps sportifs pour toute la famille ou pour enfants et adultes et les centres de vacances où séjournent tant les familles que les enfants et les adultes, même si les dépenses sont payées à des institutions ou à des milieux d'accueil visés à l'article 113, § 1^{er}, 3° du C.I.R. 1992.

e) montant déductible. L'article 61 de l'A.R. du C.I.R. 1992 fixe à 11,20 EUR par jour de garde et par enfant le montant maximum déductible. Ce montant n'est pas adapté à l'indice des prix à la consommation car l'article 178 du C.I.R. 1992 ne s'applique pas aux montants mentionnés dans l'A.R. du C.I.R. 1992.

Ce montant s'applique par jour de garde indépendamment de la durée de la garde.

Le tarif des dépenses pour garde d'enfant est généralement établi sur une base quotidienne mais il pourrait l'être sur une base hebdomadaire ou mensuelle ou encore sur la base d'un tarif particulier pour la garde simultanée de plusieurs enfants d'un même ménage. Dans ces cas particuliers, c'est au contribuable qu'il incombe de rapporter la preuve que les limites légales ne sont pas dépassées. Il ne peut en tout cas pas être opéré de compensation entre des montants élevés (par exemple 13,00 EUR par jour entier) et peu élevés (par exemple 6,50 EUR par demi-jour). La déduction est de 11,20 EUR par jour limitée au montant réellement payé.

Lorsqu'une réduction est accordée, c'est le montant que les parents ont réellement payé à l'institution qui doit être mentionné. En revanche, l'institution qui délivre les attestations ne doit pas tenir compte des éventuelles interventions qui seraient payées aux parents par une tierce partie (p.ex. une mutualité), dès lors qu'elle n'est pas censée être au courant de ces interventions.

f) documents justificatifs : l'article 113, § 1^{er}, 4° du C.I.R. 1992 subordonne l'admission des dépenses pour garde d'enfant à la condition que le contribuable en justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants à joindre à la déclaration à l'impôt sur les revenus.

En outre, les dépenses pour garde d'enfant ne sont déductibles que si elles sont payées aux formes d'accueil autorisées. Pour concilier ces deux impératifs tout en évitant des documents surabondants, l'administration, en concertation avec diverses instances compétentes, a mis au point une attestation. Dès lors que ce nouveau modèle d'attestation n'a été mis à disposition, suite à la dernière modification de l'article 113 du C.I.R. 1992 par la loi du 27 décembre 2005, qu'au début de l'année 2006, l'administration annonce qu'elle fera preuve de souplesse en cas d'utilisation d'anciens modèles d'attestations (pour l'ex. d'imp. 2006).

L'établissement de l'attestation ne constitue pas une obligation (voir plus avant).

Elle n'est à établir qu'en un seul exemplaire par enfant et doit en principe être remise au débiteur des dépenses pour garde d'enfant au plus tard le 1^{er} mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle ces dépenses ont été payées.

Dès lors que l'organisation des écoles et des internats se base sur les années scolaires et non civiles, il peut être admis que ceux-ci établissent par année civile deux attestations : une pour la période du 1^{er} janvier au 31 août et une autre pour la période du 1^{er} septembre au 31 décembre.

Pour les camps de vacances et les camps sportifs qui sont organisés pour une période bien déterminée, il peut être admis que les attestations soient délivrées par période.

Lorsqu'un milieu d'accueil organise différentes activités de garde, une attestation par activité de garde peut être établie.

g) incompatibilité : conformément à l'article 114 du C.I.R. 1992, la déduction des dépenses pour garde d'enfant ne peut être cumulée avec le supplément de quotité du revenu exemptée d'impôt de 325 EUR mentionné à l'article 132, alinéa 1^{er}, 6^o du C.I.R. 1992 (montant indexé pour l'ex. d'imp. 2007 : 470,00 EUR), par enfant à charge n'ayant pas atteint l'âge de trois ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Cette incompatibilité s'apprécie par enfant et non par ménage (elle n'existe forcément que pour les enfants qui n'ont pas atteint l'âge de trois ans au 1^{er} janvier de l'ex. d'imp.).

Le choix de l'une ou l'autre des deux mesures (déduction des dépenses pour garde d'enfant ou supplément de la quotité du revenu exemptée d'impôt) appartient au contribuable qui, lors de l'établissement de sa déclaration, doit l'opérer pour chaque enfant réunissant les conditions requises. Toutefois, ce choix n'est pas irrévocable. Ainsi, le contribuable qui, lors de la réception de son avertissement-extrait de rôle, s'estimerait surtaxé et en imputerait la raison au choix initialement effectué entre les deux mesures évoquées ci-avant, pourra encore demander la révision de sa situation fiscale.

Cadre VIII. Intérêts et amortissements en capital d'emprunts et primes d'assurances-vie individuelles donnant droit à un avantage fiscal

À la rubrique A. Intérêts et amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés à partir du 1^{er} janvier 2005, qui entrent en considération pour la déduction pour habitation unique : les codes 1370 et 2370 sont maintenus (pour la mention des montants en cause payés en 2006) et il apparaît les nouvelles rubriques complémentaires suivantes :

- « L'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté était-elle toujours votre habitation unique au 31 décembre 2006 ? » : il faut cocher la case OUI ou NON en regard du nouveau code 1372 ou 2372 (voir ci-après en ce qui concerne les autres habitations dont il ne faut pas tenir compte pour apprécier cette condition) ;
- « Nombre d'enfants à charge au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt » (nouveaux codes 1373 et 2373). Rappelons que les enfants qui étaient gravement handicapés à ce moment peuvent être comptés pour deux.

Peuvent être déclarés sous ces codes 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'Espace économique européen (à l'exclusion des intérêts et des amortissements en capital d'emprunts hypothécaires contractés pour le refinancement d'emprunts conclus avant le 1^{er} janvier 2005) et qui ont spécifiquement servi à acquérir ou conserver, en Belgique, l'unique habitation dont le contribuable était propriétaire, possesseur, emphytéote ou usufruitier au 31 décembre de l'année de conclusion de l'emprunt (soit au 31 décembre 2005 pour les emprunts contractés en 2005 et au 31 décembre 2006 pour les emprunts contractés en 2006) et qu'il occupait personnellement à cette même

date.

Pour l'exercice d'imposition 2007, pour déterminer si l'habitation était l'habitation unique du contribuable au 31 décembre de l'année de conclusion de l'emprunt, il ne faut pas tenir compte :

- des autres habitations dont le contribuable était, par héritage, copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier ;
- d'une autre habitation qui, au 31 décembre de l'année de conclusion de l'emprunt, était considérée comme à vendre sur le marché immobilier (cette autre habitation devant alors être vendue au plus tard le 31 décembre de l'année suivante, soit selon le cas, le 31 décembre 2006 pour les emprunts contractés en 2005 et au 31 décembre 2007 pour les emprunts contractés en 2006).

Pour l'exercice d'imposition 2007, pour déterminer si le contribuable occupait personnellement son habitation unique au 31 décembre de l'année de conclusion de l'emprunt, il ne faut pas tenir compte :

- du fait qu'il ne pouvait pas occuper personnellement cette habitation pour des raisons professionnelles ou sociales ;
- du fait qu'à cette date (soit au 31 décembre 2005 ou au 31 décembre 2006 selon le cas), il ne pouvait pas encore occuper personnellement l'habitation en raison d'entraves légales ou contractuelles ou de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation (dans ces cas, il doit occuper personnellement l'habitation au plus tard le 31 décembre de la 2^{ème} année suivant celle de la conclusion de l'emprunt).

En ce qui concerne les documents à joindre à l'attestation, si l'emprunt a été contracté en 2005 et que l'attestation de base a donc été jointe à la déclaration précédente, il ne faut plus joindre (et cela chaque année) que l'attestation de paiement délivrée par l'organisme prêteur. Si l'emprunt a été contracté en 2006, il faut joindre ces deux attestations à la déclaration relative à l'exercice d'imposition 2007.

Contrairement à d'autres déductions (voir plus avant) où l'on peut mentionner le montant total des paiements faits (le programme de calcul applique lui-même les limites applicables), ici, le contribuable doit effectuer lui-même les calculs et ne renseigner que le montant qui entre effectivement en considération pour la présente déduction.

Méthode pratique en 5 étapes adaptée pour l'exercice d'imposition 2007.

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 2006 et qui sont visés à la rubrique A.

S'il 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 2006 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 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 à la déduction pour habitation unique, prennent le montant total des intérêts et des amortissements en capital qu'ils ont payés.

Lorsque les 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 à la déduction pour habitation unique, 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 2006 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.

A remarquer que le solde des intérêts et des amortissements en capital payés peut être mentionné par l'autre conjoint ou cohabitant légal aux rubriques C, 2 et/ou D, 2, s'il est satisfait aux conditions fixées en la matière.

2^{ème} étape : il faut ajoutez au montant obtenu à l'issue de la 1^{ère} étape, le montant total des primes d'assurance visées à la rubrique B et qui ont été payées en 2006.

3^{ème} étape : il y a lieu de distinguer deux cas, suivant que l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté est toujours l'habitation unique du contribuable au 31 décembre 2006 (voir plus avant en ce qui concerne les autres habitations dont il ne faut pas tenir compte pour apprécier cette condition) ou non.

1^{er} cas : l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté était toujours l'habitation unique du contribuable au 31 décembre 2006.

Il faut limiter le résultat obtenu à la 2^{ème} étape (le cas échéant, par conjoint ou cohabitant légal) à 2.560 € (2.620 € si, au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la conclusion de l'emprunt, le contribuable avait au moins 3 enfants à charge).

2^{ème} cas : l'habitation pour laquelle l'emprunt a été contracté n'était plus l'habitation unique du contribuable au 31 décembre 2006.

Il faut limiter le résultat obtenu à la 2^{ème} étape (le cas échéant, par conjoint ou cohabitant légal) à 1.920 €.

Ce 2^{ème} n'est évidemment possible que si l'emprunt a été contracté en 2005.

4^{ème} étape : les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie et qui ont tous les deux droit à la déduction pour habitation unique, peuvent ventiler librement entre eux le résultat (commun) obtenu à la 3^{ème} étape, étant entendu que :

- au moins 15 % de ce résultat doit être attribué à chaque conjoint ou cohabitant légal ;
- le montant maximum par conjoint ou cohabitant légal de 2.560 €, 2.620 € ou 1.920 € ne peut être dépassé pour aucun des deux.

Lorsque seul un des deux conjoints ou cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, a droit à la déduction pour habitation unique, il doit limiter le résultat obtenu à la 3^{ème} étape à 85 %. Les 15 % restants ne peuvent pas être attribués à l'autre conjoint ou cohabitant légal.

Rappelons que les contribuables qui sont imposés isolément ne sont évidemment pas concernés par cette 4^{ème} étape puisqu'elle ne s'applique qu'aux conjoints et aux cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie.

5^{ème} étape : le contribuable peut ventiler librement le résultat obtenu à l'étape précédente (4^{ème} ou 3^{ème} selon le cas) entre les rubriques A (intérêts et amortissements en capital) et B (primes d'assurance), étant entendu qu'il ne peut jamais mentionner à la rubrique A un montant plus important que le total des intérêts et amortissements en capital réellement payés et à la rubrique B un montant plus important que le montant des primes d'assurance réellement payées.

Pour les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, le total des montants mentionnés à la rubrique 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 B ne peut jamais dépasser le total des primes d'assurance qu'ils ont réellement payées.

Le contribuable peut joindre le détail de ses calculs à sa déclaration, mais ce n'est pas une obligation.

Rubrique B : Primes d'assurances-vie individuelles contractées à partir du 1^{er} janvier 2005 qui entrent en considération pour la déduction pour habitation unique (codes 1371 et 2371).

Le montant des primes versées n'entre pas toujours intégralement en considération pour la déduction pour habitation unique. Seul peut être mentionné dans la déclaration le montant qui entre effectivement en compte (on se référera aux 5 étapes ci-avant).

Il faut joindre l'attestation de base qui a été délivrée par la compagnie d'assurances si le contribuable mentionne les primes pour la 1^{ère} fois sous ces codes ainsi que l'attestation de paiement (chaque année).

Rubrique D : Amortissements d'emprunts hypothécaires contractés en vue de l'acquisition, de la construction ou de la transformation d'une habitation. Comme signalé plus avant, l'exigence que

l'habitation soit située en Belgique disparaît.

Concernant le lieu où est situé le prêteur, la loi-programme du 27 décembre 2004 (*M.B.*, 31 décembre 2004) a, à partir de l'exercice d'imposition 2006, remplacé la notion « en Belgique » par celle « d'Espace économique européen » afin de mettre le texte en concordance avec les dispositions du Traité de l'Union européenne (article 49) et de l'Accord relatif à l'Espace économique européen (article 36) qui garantissent la libre prestation de services au sein des Etats membres.

La loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) (*M.B.*, 28 décembre 2006) a fait de même, à partir de l'exercice d'imposition 2007, concernant le lieu où est située l'habitation.

Pour les emprunts conclus en 2006, les amortissements ne peuvent être mentionnés que dans la mesure où ils se rapportent à la première tranche de l'emprunt de 63.920 €.

Cadre IX. Dépenses donnant droit à des réductions d'impôt

Rubrique A : Versements effectués dans le cadre de l'épargne-pension (codes 1361 et 2361).

Le montant versé en 2006 dans le cadre de l'épargne-pension peut atteindre au maximum 800 EUR.

Rubriques C (chèques ALE) **et D** (titres-services) : pas de changement.

Les titres-services émis dans le cadre de l'aide à la maternité (469 EUR pour 70 titres-services) n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt visée à l'article 145²¹ du C.I.R. 1992 car la bénéficiaire elle-même ne prend en effet rien à sa charge.

Rubrique E : Prêts « gagnant-gagnant » (codes 1378 ou 2378 et 1379 ou 2379)

Sont concernés les prêts « gagnant-gagnant » visés par le décret du Parlement flamand du 19 mai 2006 (*M.B.*, 30 juin 2006) dont l'entrée en vigueur a ensuite été fixée par le Gouvernement flamand au 1^{er} septembre 2006 (voir l'arrêté du Gouvernement flamand du 20 juillet 2006, *M.B.*, 17 août 2006).

Les personnes physiques qui accordent un « Prêt Gagnant-Gagnant » à une entreprise débutante peuvent, pendant la durée du prêt, bénéficier annuellement, à l'impôt des personnes physiques, d'une réduction d'impôt de 1.250 EUR au maximum. Pour les conjoints et cohabitants légaux imposés globalement, cette réduction peut s'élever à 2.500 EUR par an au maximum. Des conditions doivent bien entendu être remplies en ce qui concerne l'emprunteur, le prêteur et le prêt lui-même.

Dans la déclaration, il convient de distinguer, parmi les montants prêtés ou mis à disposition dans le cadre de prêts « gagnant-gagnant » enregistrés par la Participatiemaatschappij Vlaanderen NV :

- ceux qui entrent en considération pour la réduction d'impôt annuelle (le total des montants prêtés ou mis à disposition au 31 décembre 2006 se mentionne en regard des codes 1378 ou 2378) ;
- ceux qui entrent en considération pour la réduction d'impôt unique (se mentionne en regard des codes 1379 ou 2379 le montant en principal définitivement perdu en 2006).

En ce qui concerne les prêts qui entrent en considération pour la réduction d'impôt annuelle, il convient de mentionner le montant total, en principal, des sommes qui au 31 décembre 2006, étaient prêtées ou mises à disposition dans le cadre d'un ou plusieurs prêts « gagnant-gagnant », pendant la durée de ce ou de ces prêts. Ce montant ne peut être supérieur à 50.000 EUR. Pour les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, le montant maximum de 50.000 EUR s'applique pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément.

Pour avoir droit à la réduction d'impôt annuelle, le contribuable prêteur devait avoir établi son domicile en Région flamande au 1^{er} janvier 2007 et doit joindre à sa déclaration (a) une copie du ou des prêts « gagnant-gagnant » enregistrés et (b) une copie de la ou des lettres dans laquelle ou lesquelles la Participatiemaatschappij Vlaanderen NV lui a communiqué les numéros d'enregistrement de ces prêts « gagnant-gagnant ». Il faut aussi que le contribuable n'ait pas rendu ces prêts « gagnant-gagnant » exigibles par anticipation en 2006.

Les prêts qui entrent en considération pour la réduction d'impôt unique sont ceux que le contribuable prêteur avait accordés et a rendus exigibles car le ou les emprunteurs ne peuvent pas les rembourser en tout ou en partie suite à leur faillite, leur insolvabilité ou leur liquidation volontaire ou forcée. Peut alors être mentionné le montant total en principal (maximum 50.000 EUR, étant entendu que pour les conjoints et les cohabitants légaux pour lesquels une imposition commune est établie, le montant maximum de 50.000 EUR s'applique pour chaque conjoint ou cohabitant légal séparément) qui a été définitivement perdu en 2006.

En plus des conditions évoquées plus avant (domicile établi en Région flamande au 1^{er} janvier 2007, copie des prêts enregistrés et copie des lettres de la Participatiemaatschappij Vlaanderen NV), le contribuable doit également joindre à sa déclaration une copie de la preuve dont il ressort avec certitude que le montant en principal mentionné dans la déclaration a été définitivement perdu en 2006.

En cas de décès du prêteur, le droit à la réduction d'impôt unique est transféré à ses ayants cause, aux mêmes conditions, en proportion de la part qu'ils ont obtenue dans le prêt « gagnant-gagnant ». Ces ayants cause doivent alors aussi joindre à leur déclaration 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 « gagnant-gagnant » qu'ils ont obtenue.

Rubrique F : Dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation (codes 1363, 2363 et 1369)

A partir de l'exercice d'imposition 2007, le montant maximal de la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation est sensiblement majoré. Ce montant qui était alors de 500 EUR pour les nouvelles habitations et de 600 EUR pour les habitations rénovées est porté à 1.000 EUR par période imposable et par habitation, sans distinction aucune quant au type d'habitation (il s'agit de montants non indexés). Pour l'exercice d'imposition 2007, le montant de la réduction d'impôt à mentionner dans la déclaration est égal à 40 % des dépenses éligibles faites (TVA comprise) - et non pas le montant des dépenses en question -, avec un maximum de 1.280 EUR.

En outre, l'entretien d'une chaudière (et plus seulement son remplacement) est dorénavant repris parmi les travaux pouvant bénéficier de la réduction d'impôt. L'entrepreneur enregistré doit fournir sur la facture d'entretien les caractéristiques de la chaudière (marque, type et numéro de série de l'appareil) et mentionner sur ladite facture la date de cet entretien.

Rubrique H : Dépenses pour l'acquisition d'un véhicule propre (codes 1380 et 2380 ou 1381 et 2381). Il s'agit de renseigner sous cette rubrique le montant de la réduction d'impôt pour les dépenses effectivement payées en 2006 (la date de la facture d'achat du véhicule peut être considérée comme la date de paiement si elle a été totalement acquittée) en vue d'acquérir à l'état neuf (c'est-à-dire qui n'a pas encore fait l'objet d'une immatriculation en Belgique ou à l'étranger à la date de la facture d'achat) une voiture, une voiture mixte ou un minibus qui émet au maximum 115 gr. de CO₂ par km (l'émission de CO₂ figure sur le certificat de conformité du véhicule) et dont la conduite nécessite la possession d'un permis de conduire belge valable pour des véhicules de catégorie B ou d'un permis de conduire européen ou étranger équivalent, à savoir :

- 15 % du montant de la facture (TVA comprise) réellement payé, avec un maximum de 4.190 EUR si le véhicule émet moins de 105 gr. de CO₂ par km ;
- 3 % du montant de la facture (TVA comprise) réellement payé, avec un maximum de 790 EUR si le véhicule émet entre 105 et 115 gr. de CO₂ par km.

Cadre X. Crédits d'impôt

Cadre réservé jusqu'alors au seul crédit d'impôt pour l'acquisition d'actions du fonds Arkimedes s'enrichit d'une 2^{ème} rubrique pour le crédit d'impôt pour l'achat d'un paquet agréé « Internet pour tous ».

1. Fonds Arkimedes

Il convient de mentionner sous cette rubrique le crédit d'impôt auquel le contribuable a droit pour l'exercice d'imposition 2007 pour les montants qu'il a affectés en 2005 à la souscription d'actions émises par le Fonds ARKimedes.

Pour rappel, les actions en question acquises en 2005 donnent en principe droit au crédit d'impôt pour 4 exercices d'imposition consécutifs (2007 est le deuxième), pour autant que pour chacun de ces exercices d'imposition, le contribuable réunisse les conditions prévues. Ainsi, les montants n'entrent en considération pour ce crédit d'impôt pour l'exercice d'imposition 2007 qu'aux conditions suivantes :

- a) au 1^{er} janvier 2007, le contribuable ait établi son domicile en Région flamande ;
- b) il joigne à sa déclaration les pièces justificatives suivantes :
 - la preuve de souscription des actions, sauf si cette preuve était déjà jointe à sa déclaration de l'exercice d'imposition 2006 ;
 - la preuve de conservation de ces actions sans interruption depuis l'acquisition initiale jusqu'au 31 décembre 2006.

Si le souscripteur est décédé en 2006, le droit au crédit d'impôt pour l'exercice d'imposition 2007 (et pour les 2 exercices d'imposition suivants) passe aux acquéreurs de ces actions pour autant qu'ils réunissent les conditions dont il est question ci-avant. Ces acquéreurs doivent alors joindre à leur déclaration, les pièces justificatives suivantes :

- la preuve de souscription des actions par le défunt ;
- l'acte de notoriété ;
- soit l'acte de division, soit une déclaration du notaire chargé de la division, soit une déclaration signée par tous les héritiers, dont apparaissent clairement l'identité des héritiers et les actions du fonds Arkimedes qui leur ont été attribuées ;
- la preuve de conservation des titres jusqu'au 31 décembre 2006.

Rappelons que les limites sont inchangées (non indexées) : le montant du crédit d'impôt à mentionner dans la déclaration s'élève à 8,75 % du montant net (à l'exclusion des commissions et taxes) que le contribuable a affecté en 2005 à la souscription des titres susmentionnés, limité à 2.500 EUR.

2. Internet pour tous

La loi du 27 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 31 décembre 2005) a instauré un crédit d'impôt à l'achat en 2006 (exercice d'imposition 2007) d'un package agréé « Internet pour tous ». Ce crédit d'impôt est égal à 21 % du prix d'achat du package, hors TVA, avec un maximum par contribuable de 147,50 EUR (ordinateur de bureau) ou de 172,00 EUR (ordinateur portable).

Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt des personnes physiques (le surplus éventuel est remboursé pour autant qu'il atteigne au moins 2,50 EUR).

Un package « Internet pour tous » se compose de manière telle qu'il garantit une utilisation simple, claire et optimale de l'Internet et des services électroniques. Cela signifie qu'en plus des matériel, logiciel et connexion à Internet, une formation de base est aussi prévue pour pouvoir utiliser le PC et l'Internet. Chaque package répondant aux exigences posées entre en ligne de compte pour l'agrément et peut le cas échéant être vendu au consommateur sous l'appellation « Internet pour tous ».

L'avantage fiscal vaut en effet exclusivement pour les packages agréés par les autorités.

Cette action a été prolongée du 31 décembre 2006 jusqu'au 18 avril 2007.

Dans la déclaration relative à l'exercice d'imposition 2007, il convient de mentionner le montant du crédit d'impôt auquel le contribuable a droit (voir ci-dessus). Il ne faut joindre aucun document à la déclaration mais il faut tenir à la disposition de l'administration :

- la facture ou la preuve d'achat reprenant le prix d'achat ainsi que le n° de série du paquet acheté ;
- la preuve du paiement ;

- l'attestation par laquelle le vendeur confirme que le paquet acheté est conforme aux critères visés à l'article 191 de la loi du 27 décembre 2005 précitée.

On attirera enfin l'attention sur le fait que le présent crédit d'impôt n'est pas octroyé si pour l'année 2006 le contribuable déduit les dépenses en question à titre de frais professionnels (réels, bien entendu) ou si, pour l'année 2006, il bénéficie d'une intervention de son employeur exonérée d'impôt dans le cadre d'un plan PC-privé organisé par son employeur.

Cadre XI. Versements anticipés relatifs à l'exercice d'imposition 2007

Outre l'adaptation de millésime, la deuxième ligne du cadre (2. Numéro de référence de l'extrait de compte ») disparaît. Elle était parfaitement inutile.

Cadre XIV. Revenus des capitaux et biens mobiliers

La première tranche de revenus de dépôts d'épargne ordinaires belges qui est exonérée s'élève à 1.600 EUR. Chaque conjoint ou cohabitant légal a droit à cette tranche exonérée.

Le montant de la 1^{ère} tranche exonérée des dividendes de sociétés coopératives agréées, d'une part, et des intérêts et dividendes de sociétés à finalité sociale, d'autre part, est également indexé mais reste à 160 EUR pour l'exercice d'imposition 2007.

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

Ainsi, le montant qui doit être mentionné dans la déclaration est le 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'Etat de résidence au sens de l'article 2, 10^o du C.I.R. 1992 (voir aussi le cadre XXIII de la déclaration) ;
- mais pas du précompte mobilier.

Si le contribuable a perçu en 2006 des intérêts pour lesquels le précompte mobilier a été acquitté (intérêts d'origine belge ou étrangère encaissés à l'intervention d'un intermédiaire établi en Belgique) - ces revenus sont par conséquent à déclaration facultative - mais qu'il désire toutefois les déclarer (notamment parce qu'un Pr.M. fictif est imputé), il n'y a que deux lignes possibles :

- les codes 1160 et 2160 pour un précompte à 25 % ;
- les codes 1162 et 2162 pour un précompte à 15 %.

En ce qui concerne les revenus dont la déclaration est obligatoire, un nouveau venu : parmi les revenus d'origine étrangère, les composantes d'intérêts qui sont compris dans les montants, non encaissés en Belgique, reçus en cas de rachat de parts propres ou en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières dont plus de 40 % du patrimoine est investi directement ou indirectement en créances et dont les statuts ou le règlement du fonds ne prévoient pas de distribution des revenus nets des parts en question.

Dans la jurisprudence, on relèvera le sujet non encore tranché définitivement de la requalification d'intérêts en dividendes en cas d'inscription en compte-courant.

On sait que les intérêts d'avances que les dirigeants d'entreprise de la première catégorie, e.a., consentent à leur société sont requalifiés en dividendes dans la mesure où soit les intérêts, soit les avances dépassent un plafond déterminé (art. 18, al. 1^{er}, 4^o du C.I.R. 1992). Est considéré comme avance, tout prêt d'argent,

représenté ou non par des titres (art. 18, al. 2 du C.I.R. 1992).

Dans sa circulaire n° Ci.RH.231/543.949 du 11 janvier 2005, l'administration considère que la mise à disposition de fonds par des dirigeants d'entreprise ou des actionnaires en faveur de leur société via un compte-courant doit être assimilée à un prêt d'argent pour l'application de la disposition précitée.

Par son arrêt du 16 novembre 2006, la Cour de cassation a cassé l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège le 25 mars 2005, en décidant que les termes « prêt d'argent », au sens de la disposition examinée ici, peuvent revêtir la forme d'une inscription au compte courant de l'actionnaire.

Nous ne pouvons pas approuver cette jurisprudence et renvoyons à ce sujet au commentaire fait de cet arrêt par Me Forestini dans la *R.T.F.B.* n° 2006/03.

Cadre XV. Revenus divers

Ce cadre ne comporte que les modifications suivantes quant à sa forme :

- à la rubrique B.3. : cessation d'immeubles non bâtis : on ne parle plus d'immeubles non bâtis, mais de terrains (ou de droits réels portant sur ces terrains). Et le millésime est adapté en regard des codes 1207 et 2207 : pertes de 2006 ;
- à la rubrique B.4. : cessation d'immeubles bâtis : on ne parle plus d'immeubles bâtis, mais de bâtiments (ou de droits réels portant sur ces bâtiments). Et le millésime est adapté en regard des codes 1172 et 2172 : pertes de 2006.

En matière de bénéfices ou profits qui résultent de la gestion normale d'un patrimoine privé, la Cour d'appel de Cassation a décidé le 30 novembre 2006 que l'article 90, 1° du C.I.R. 1992 doit s'entendre en ce sens que, pour une vente qui dépasse les limites de la gestion normale, la plus-value n'est pas totalement imposable : seule la partie qui résulte du caractère « anormal » de la vente est imposable.

Même si l'article 90, 9° du C.I.R. 1992 (plus-values sur participations importantes : codes 1174 et 2174) n'a pas encore été adapté à la décision de la Cour européenne de justice du 8 juin 2004 qui a jugé que l'article en cause violait la liberté d'établissement ou de libre circulation de capitaux, telles que garanties par le Traité UE, il y a lieu de se baser sur la décision anticipée n° 400.344 du 9 juin 2005 qui a décidé que les plus-values de l'espèce n'étaient pas imposables lorsque les actions ou parts sont cédées à une personne morale qui est établie dans un Etat membre de l'Union européenne.

Et même davantage puisque la déclaration va toutefois plus loin encore que cette décision en rendant seules imposables (contrairement au prescrit légal non encore adapté et à cette décision) les plus-values réalisées à l'occasion de la cession totale ou partielle de participations importantes à des personnes morales établies en dehors de l'Espace économique européen (Etats membres de l'UE complétés de l'Islande, du Liechtenstein et de la Norvège).

Cadre XVI. Rémunérations des dirigeants d'entreprise

Nouvelle rubrique pour les indemnités de reclassement (codes 1413 et 2413).

On se reportera à ce sujet au commentaire relatif au cadre IV. Comme pour les salariés, de telles indemnités de reclassement sont taxées comme une indemnité de dédit (à savoir au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale ; art. 171, 5°, f du C.I.R. 1992).

Il s'agit donc des indemnités payées après un licenciement collectif par un employeur en restructuration à des dirigeants d'entreprise âgés occupés dans le cadre d'un contrat de travail, qui se sont inscrits dans une cellule pour l'emploi. Ces indemnités figurent sur la fiche 281.20 en regard du code 413.

Il apparaît aussi une nouvelle rubrique 17 (codes 1417 et 2417) intitulée : « *Si vous avez mentionné au*

cadre IV, D, 1, a, des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur et qu'après votre licenciement par cet employeur, vous avez repris le travail en tant que dirigeant d'entreprise, indiquer ici le total des rémunérations mentionnées aux rubriques 3 à 5 ci-avant, que vous avez perçues de la société dans laquelle vous avez repris le travail ». Celles-ci sont effectivement « noyées » dans ces rubriques.

Autres points d'attention.

- l'arrêté royal du 13 février 2007 fixe à 8,20 % le taux à appliquer pour le calcul des ATN résultant de l'existence d'un compte-courant débiteur en 2006 ;
- les revenus locatifs à considérer comme rémunérations le sont si le dirigeant est de la 1^{ère} catégorie et qu'il donne des bâtiments en location à une société dans laquelle il exerce cette fonction et ce, à concurrence de la quotité du loyer et des avantages locatifs qui excède cinq tiers du revenu cadastral de ces biens, multiplié par 3,59 ;
- le forfait de frais professionnels (dont on se contente si l'on ne peut justifier de frais professionnels supérieurs) s'élève toujours à 5 %, mais que la limite maximum passe à 3.230 EUR ;
- cotisations et primes pour 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 (codes 1412 et 2412) : elles ne peuvent pas dépasser 1.920 EUR pour l'année de revenus 2006 ; montant qui, le cas échéant, doit être réduit au *pro rata* du nombre de jours d'affiliation du dirigeant, au cours de l'année 2006, à un régime de pension visé dans la loi précitée.

Cadre XVII. Bénéfices d'entreprises industrielles, commerciales, etc.

3 nouvelles rubriques.

La rubrique 5 (codes 1615 et 2615) intitulée : « *Bénéfices correspondant aux frais de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value (imposable ou non) a été réalisée pendant la période imposable, et qui ont été déduits antérieurement* ».

Les plus-values à mentionner dans ce cadre de la déclaration (comme au cadre XVIII pour les profits et au cadre XXI pour les bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure) sont donc toujours des plus-values après déduction des frais de réalisation des éléments de l'actif sur lesquels les plus-values ont été réalisées, y compris ceux que le contribuable a déjà déduit, le cas échéant, à titre de frais professionnels pour un exercice d'imposition antérieur quelconque.

Les « nouveaux » bénéfices à mentionner en regard des nouveaux codes 1615 et 2615 sont les bénéfices obtenues en 2006, suite à la réalisation d'une plus-value et qui correspondent aux frais de réalisation des éléments de l'actif sur lesquels la plus-value a été réalisée et que le contribuable a déjà déduits à titre de frais professionnels pour un exercice d'imposition antérieur quelconque. Ceci est également applicable pour les plus-values réalisées qui sont exonérées.

Le but de la modification légale intervenue est de ne pas prendre en charge deux fois les mêmes frais (avant la modification, les frais de réalisation de l'opération ayant concouru à la réalisation d'une plus-value sur actifs étaient en principe déductibles à titre de frais professionnels et la plus-value était une plus-value brute calculée sans tenir compte des frais déduits).

Aussi, pour déterminer la plus-value fiscale lors de la réalisation d'un actif affecté à l'activité professionnelle, les frais afférents à cette réalisation doivent être portés en déduction de l'indemnité perçue lors de cette réalisation ou de la valeur de vente. Selon nous, l'intention du législateur était de viser les frais afférents à l'opération qui a conduit à la réalisation de la plus-value. Dans sa circulaire n° Ci.RH.241/576.972 du 6 avril 2006, l'administration va beaucoup plus loin.

Les frais de réalisation visés à l'article 43 du C.I.R. 1992 sont tous les frais qui sont liés à la réalisation (à la suite d'une vente, d'un apport en société, d'un sinistre qui donne droit à une indemnité, etc.) des

éléments d'actifs qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

L'exposé des motifs de la loi (Doc. 51 1778/001, Ch.repr., sess.ord. 2004-2005, p. 9) indique que les frais de réalisation sont tous les frais liés à l'opération de réalisation dans son ensemble (frais de publicité, frais de notaire, frais de courtage, frais bancaires, taxes sur les opérations et frais d'assurance et de couverture). Sur la base des mots « *dans son ensemble* », l'administration déduit que sont visés non seulement les frais qui sont exposés au moment de la réalisation (frais de notaire, frais de courtage, frais bancaires, etc.) mais aussi, les frais antérieurs, même s'ils ont déjà été faits ou supportés durant une période imposable antérieure, qui ont un rapport direct avec la réalisation comme par exemple, les frais de publicité. Cependant, dit l'administration, ils doivent pouvoir être rattachés à une réalisation qui donne lieu à la naissance d'une plus-value. Il va de soi que seuls sont visés les frais qui sont supportés par le vendeur (et par conséquent pas ceux supportés par l'acheteur, tels les intérêts, les droits d'enregistrement relatifs à l'achat d'un élément d'actif, etc.).

En outre, pour le calcul de la plus-value réalisée (les plus-values exprimées mais non réalisées ne sont pas concernées), les frais supportés lors de la réalisation ne peuvent seulement être portés en déduction de l'indemnité perçue ou de la valeur de réalisation que pour autant que, et dans la mesure où, ils peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles conformément aux conditions générales de l'article 49 du C.I.R. 1992.

L'énumération non limitative suivante des frais est avancée :

- frais de publicité ;
- frais de notaire ;
- frais de courtage ;
- frais financiers (par exemple, les différences de change) ;
- escomptes financiers ;
- taxes sur les opérations ;
- impositions à l'exportation ;
- frais d'assurance et de couverture ;
- commissions ;
- honoraires de conseillers ;
- frais de consultance ;
- frais de transport ;
- frais de contrôle technique ;
- frais d'expertise, évaluation, étude, etc.

La définition de la plus-value réalisée reprise à l'article 43 du C.I.R. 1992 vaut pour toutes les plus-values qui sont, sur pied des articles 24, alinéa 1^{er}, 2^o, 27, alinéa 2, 3^o, 28, alinéa 1^{er}, 1^o, 183 ou 235, 1^o et 2^o du C.I.R. 1992, en principe, imposables respectivement à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents.

A l'impôt des personnes physiques, les plus-values exonérées concernées par cette nouvelle règle sont :

- certaines plus-values sur les véhicules d'entreprise (art. 44*bis* du C.I.R. 1992) ;
- les plus-values de cessation entièrement mais temporairement exonérées (art. 46 du C.I.R. 1992) ;
- les plus-values sur les immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles (art. 44, § 2 du C.I.R. 1992).

Les plus-values imposables de manière étalée le sont aussi (plus-values sur immobilisations incorporelles et corporelles imposables de manière étalée conformément à l'art. 47 du C.I.R. 1992). Pour de telles plus-values, le montant de la plus-value imposé de manière étalée sera plus faible si des frais sont rattachés à la réalisation de l'élément d'actif concerné.

L'administration laisse d'abord entendre que l'on pourrait même tenir compte de frais supportés après la réalisation de la plus-value (ce qui n'est pas correct) en disant que « *En pratique, le montant de ces plus-values sera déterminé le plus souvent lors de la réalisation et de l'exonération provisoire et pas nécessairement lors de la période (ultérieure) de la taxation étalée effective* » pour se raviser aussitôt et

affirmer que « *Le montant qui entre en ligne de compte pour la taxation étalée doit donc toujours être le même que le montant de la plus-value qui, le cas échéant, a été provisoirement exonérée pour la période imposable de réalisation* ».

Observons aussi que la modification à l'article 43 du C.I.R. 1992 concerne exclusivement la détermination du montant fiscal de la plus-value à prendre en compte, et qu'il n'y a par conséquent aucune incidence ni sur l'obligation de remploi à respecter, ni sur le montant de l'indemnité ou de la valeur de réalisation ou du prix de vente à remployer dont il est question à l'article 47, § 1^{er} du C.I.R. 1992.

Parmi les plus-values imposables distinctement (exclusivement des plus-values qui sont obtenues dans le cadre de l'activité professionnelle par des personnes physiques et qui sont imposées à un tarif réduit) sont concernées :

- les plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles ou financières ou sur d'autres actions et parts visées à l'article 171, 4^o, a du C.I.R. 1992 ;
- les plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles visées à l'article 171, 1^o, c et 4^o, b du C.I.R. 1992.

Dans ces cas également, dit l'administration, il y a lieu de tenir compte, lors de la détermination du montant imposable distinctement de la plus-value, des frais grevant la réalisation de l'élément de l'actif concerné. Puisque ces frais ne sont par conséquent pas pris en compte au niveau des revenus professionnels imposables globalement, la base imposable globalement sera augmentée dans la même proportion que le montant imposable distinctement diminue.

Exemple

Un indépendant a recueilli 50.000,00 EUR de bénéfices (ou de profits) en 2006. En outre, il a vendu le 9 mars un appareil totalement amorti pour 1.000,00 EUR qu'il avait acquis en mai 2000 pour 3.000,00 EUR.

Le total de ses frais professionnels déductibles en 2006 s'élève à 20.000,00 EUR, dont il apparaît qu'ils comprennent des frais de publicité de 70,00 EUR exposés en vue de la vente de l'appareil en question.

La plus-value se détermine (tout simplement) comme suit :

- prix de vente : 1.000
- frais de réalisation : - 70
- prix d'acquisition : 3.000
- amortissements admis : 3.000
- plus-value imposable : 930

Si ce contribuable opte pour le régime de la taxation étalée de cette plus-value et ne fait aucun investissement en 2006, la détermination de ses revenus nets (pour l'ex. d'imp. 2007) s'opère comme suit :

- bénéfices : 50.000
- frais professionnels déductibles à l'exception des frais de publicité afférent à la plus-value (20.000 - 70) : - 19.930
- revenu net imposable globalement : 30.070
- plus-value provisoirement exonérée : 930

Imaginons qu'en 2007, l'intéressé remploie le prix de vente de 1.000 EUR dans un ordinateur amorti linéairement sur une durée de 3 ans à partir de 2007.

La plus-value réalisée de 930 EUR est imposée de manière étalée à partir de l'exercice d'imposition 2008 durant une période de 3 ans à concurrence de 310 EUR par an.

Si ce contribuable n'opte pas pour le régime de la taxation étalée des plus-values, étant donné que l'appareil est affecté depuis plus de 5 ans à l'exercice de son activité professionnelle, la plus-value de 930

EUR est imposée distinctement à 16,5 % pour l'exercice d'imposition 2007 (art. 171, 4°, a du C.I.R. 1992). De plus, un montant de 30.070 EUR est imposé globalement pour le même exercice d'imposition.

La rubrique 7 relative aux frais professionnels est scindée en trois parties.

L'ancienne ligne réservée au résultat de l'opération « bénéfices - frais » [« Résultat net : a) bénéfice, b) perte »] disparaît. L'ordinateur fera le calcul lui-même !

La nouvelle rubrique 7 (frais professionnels) contient les trois sous-rubriques suivantes :

- a) (codes 1620 et 2620) : frais de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value (imposable ou non) a été réalisée pendant la période imposable ;
- b) (codes 1611 et 2611) : rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant ;
- c) (codes 1606 et 2606) : autres que ceux visés sous a et b.

Les frais à mentionner en regard des codes 1620 et 2620 sont ceux faits ou supportés en 2006 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 année 2006. Peu importe que cette plus-value soit imposable ou exonérée.

Nouvelle rubrique 14 (codes 1621 et 2621) intitulée : « *Si vous avez mentionné au cadre IV, D, 1, a, des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur et qu'après votre licenciement par cet employeur, vous avez repris le travail en tant qu'indépendant, indiquer ici le total des revenus mentionnés aux rubriques 1, 2, 3, 4, b, 5 et 6, c ci-avant que vous avez retirés de cette nouvelle activité indépendante* ».

Il s'agit de la même (nouvelle) rubrique (ici relative aux bénéfices) que celle qui apparaît aux cadres XVI, XVIII et XXI. Elle ne doit bien entendu être complétée que si l'indépendant a mentionné sous l'un des codes 1292, 1293, 2292 ou 2293 du cadre IV de la partie 1 de la déclaration des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur.

Autres points d'attention.

1. Uniformisation de la définition de « camionnette »

Avec entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2006, le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le C.I.R. 1992 et le Code de la TVA sont modifiés en ce qui concerne la notion de « camionnette ». Les choses sont ainsi « *simplifiées, les abus rendus difficiles et l'arbitraire réduit à néant* » (exposé des motifs de la loi-programme du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005).

Il faut entendre par véhicule à moteur destiné au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3 500 kg, aussi dénommé « camionnette » :

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine unique complètement séparée de l'espace de chargement et comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine double complètement séparée de l'espace de chargement et comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant deux

places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la rangée de sièges avant et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires ;

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement complètement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la dernière rangée de sièges et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires.

Lorsque le véhicule mentionné comme camionnette dans la réglementation précitée ne répond pas à l'un des véhicules énumérés ci-avant, il sera considéré, selon sa construction, comme une voiture, voiture mixte ou minibus.

Les précisions qui précèdent sont susceptibles d'avoir une incidence à l'impôt des personnes physiques. On pense essentiellement :

- à l'article 65 du C.I.R. 1992 : en ce qui concerne les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les frais accessoires visés à l'article 62 du C.I.R. 1992 sont amortis de la même manière que la valeur d'investissement ou de revient de ces véhicules ;
- à l'article 43 de l'A.R. du C.I.R. 1992 : le régime d'option d'amortissements dégressifs n'est pas applicable aux voitures, voitures mixtes et minibus, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, sauf s'il s'agit de véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
- à l'article 75 du C.I.R. 1992 : la déduction pour investissement n'est pas applicable ... (5°) aux voitures et voitures mixtes telles qu'elles sont définies par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sauf s'il s'agit, soit, de véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, soit de véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet.

2. Exonération des plus-values sur certains véhicules d'entreprise

Les plus-values réalisées sur certains véhicules d'entreprise sont entièrement exonérées lorsqu'un montant égal à l'indemnité ou à la valeur de réalisation est réemployé dans les délais dans un autre véhicule d'entreprise qui répond à certaines normes (art. 44*bis* du C.I.R. 1992 et art. 20 de l'A.R. du C.I.R. 1992). Le régime s'applique aux plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2000 (pour autant que la date de réalisation appartienne au plus tôt à la période imposable qui est rattachée à l'ex. d'imp. 2001).

Les véhicules d'entreprise susceptibles de bénéficier de ce régime sont :

- les véhicules affectés au transport rémunéré de personnes, notamment les autobus, les autocars et les

- voitures affectées exclusivement soit à un service de taxi, soit à la location avec chauffeur ;
- les véhicules affectés au transport de biens, notamment les tracteurs et camions, et les remorques avec un poids d'au moins et semi-remorques maximal admis 4 tonnes.

Ces notions doivent être comprises de la même manière qu'en matière de taxe de circulation. Il s'ensuit que :

- en ce qui concerne les véhicules automobiles, seules les voitures exonérées de la taxe de circulation sont visées ici par le fait qu'elles sont affectées exclusivement à un service de taxi et/ou à la location avec chauffeur (exonération visée à l'art. 5, § 1^{er}, 8^o du C.T.A.) ;
- les tracteurs, camions, remorques et semi-remorques n'entrent en ligne de compte que s'ils sont inscrits en cette qualité auprès de la direction pour l'immatriculation des véhicules (application de l'art. 4 du C.T.A.).

Tant les plus-values forcées (à l'occasion d'un sinistre, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue) que les plus-values réalisées de plein gré peuvent bénéficier de l'exonération. Dans ce dernier cas, une condition supplémentaire prescrit que le véhicule d'entreprise aliéné doit avoir la nature d'immobilisation depuis plus de 3 ans au moment de son aliénation.

Il est dérogé en l'espèce aux notions comptables d'immobilisations incorporelles et corporelles. L'exonération est ainsi exclusivement applicable aux voitures d'entreprise dont on cède « la propriété ».

Il faut néanmoins tenir compte du droit comptable pour vérifier si la condition supplémentaire imposée en matière de plus-values réalisées volontairement est bien remplie (puisque il faut que les véhicules d'entreprise aient la nature d'immobilisations depuis plus de 3 ans au moment de leur aliénation).

Comme la notion d'immobilisation doit s'entendre dans son sens comptable (en vertu de l'art. 2, 9^o du C.I.R. 1992), la circulaire n^o Ci.RH.242/569.066 du 23 août 2005 que l'administration consacra à ce régime reconnaît que les actifs détenus en leasing sont également visés, en principe. Un contribuable qui a pris un véhicule en leasing et qui, après la résiliation du contrat de leasing, achète ce véhicule pour l'aliéner ensuite (comme propriétaire juridique) peut donc tenir compte de la période de leasing pour établir si le véhicule avait la nature d'immobilisation depuis plus de 3 ans au moment de son aliénation.

Selon la même circulaire, la condition selon laquelle le véhicule doit avoir la nature d'immobilisation depuis plus de 3 ans au moment de son aliénation, signifie qu'il doit avoir été affecté depuis plus de 3 ans à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable (au sens de l'art. 41 du C.I.R. 1992) et renvoie au commentaire de l'article 47 du C.I.R. 1992.

Interrogé au sujet de la portée de cette condition (dans le cadre de la taxation étalée des plus-values réalisées de plein gré), le Ministre des Finances a répondu qu'il pouvait uniquement être tenu compte de l'activité professionnelle du contribuable qui cède le bien (hormis le régime de continuation de l'art. 46 du C.I.R. 1992 ou le régime de fusions et scissions exonérées de l'art. 211, § 1^{er} du C.I.R. 1992). Il ne peut donc être tenu compte du fait que le contribuable aurait acheté le bien d'occasion à une personne qui l'avait affecté précédemment à son activité professionnelle (Q. & R. Chambre 2004-2005, n^o 50 du 18 octobre 2004, p. 7557).

L'exonération est soumise à une condition de remploi, ce qui suppose qu'un montant égal à l'indemnité ou à la valeur de réalisation soit réemployé dans les délais dans un autre véhicule d'entreprise qui répond à certaines normes et qui est utilisé en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnelle.

Le renvoi à la notion de véhicule d'entreprise implique également que seuls les véhicules d'entreprise acquis en propriété peuvent être valablement considérés comme un remploi, à l'exclusion des véhicules acquis en leasing (alors que dans le régime de la taxation étalée, le leasing constitue un remploi valable, sauf dans le cadre du délai de remploi prolongé de cinq ans ; Com.I.R. 1992, n^o 47/21 et 37).

Il s'agissait toutefois de la 1^{ère} mouture de la circulaire administrative, entre-temps retirée de Fisconet.

Dans une nouvelle circulaire portant le même numéro n° Ci.RH.242/569.066 mais datée du 18 juillet 2006 (qui annule et remplace la 1^{ère} mais sans le dire !) l'administration indique - logiquement - que le emploi prescrit dans le cadre de l'exonération de plus-values sur (certains) véhicules d'entreprise peut se faire dans des véhicules d'entreprise pris en leasing (ce qui est l'hypothèse la plus souvent rencontrée dans le secteur concerné).

3. Bonus de tutorat

Conformément à l'article 67bis du C.I.R. 1992 (introduit par la loi du 23 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005), les employeurs qui, dans le cadre d'une formation en alternance, offrent un poste de stage à des jeunes en vue d'un apprentissage pratique au sein de leur entreprise ou institution, ont droit à un « bonus de tutorat ». Les bénéfices ou profits d'un employeur qui bénéficie d'un tel bonus de tutorat sont exonérés d'impôt à concurrence de 20 % des rémunérations qui sont payées aux travailleurs concernés.

Cette mesure est applicable aux frais exposés à partir du 1^{er} janvier 2006.

Pour pouvoir bénéficier de cette exonération, les contribuables doivent tenir les documents suivants à la disposition de l'administration (art. 46bis de l'AR. du C.I.R. 1992, inséré par l'arrêté royal du 11 décembre 2006, *M.B.*, 18 décembre 2006) :

- a) la preuve qu'ils ont bénéficié pendant la période imposable du bonus de tutorat pour chaque stagiaire embauché ;
- b) une liste nominative des stagiaires embauchés avec mention pour chaque stagiaire :
 - de l'identité complète ainsi que, le cas échéant, du numéro national ;
 - des rémunérations brutes imposables payées ou attribuées aux stagiaires, y compris les charges sociales légales, les cotisations et primes patronales ainsi que les autres cotisations sociales dues en vertu d'obligations contractuelles.

4. Déductibilité à 120 % des frais de transports collectifs domicile lieu de travail

La loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques a instauré, à partir de l'exercice d'imposition 2003, la déductibilité à 120 % de leur montant des frais exposés par un employeur ou par un groupe d'employeurs pour l'organisation du transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail par minibus, autobus ou autocar.

La circulaire n° Ci.RH.243/559.035 du 4 août 2006 traite de cette déduction.

Les frais qui se rapportent aux véhicules mentionnés ci-avant qui sont bien affectés à l'activité professionnelle mais qui ne sont pas relatifs au transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail, restent déductibles comme frais professionnels selon les règles normales (notamment limités à 75 % pour les frais de minibus et déductibles à 100 % pour les frais d'autobus et d'autocars).

Les frais déductibles à concurrence de 120 % sont donc ceux qui se rapportent directement aux minibus, autobus et autocars susmentionnés, tels que les amortissements, les frais d'entretien et de réparation, la taxe de circulation, les assurances, le carburant, etc. et les versements effectués à des entreprises qui organisent, à la place de l'employeur, le transport collectif des travailleurs avec de tels véhicules.

Ne sont pas déductibles à 120 % les frais de financement relatifs à de tels moyens de transport, ni, comme le précise l'exposé des motifs de la loi, les frais qui se rapportent au chauffeur de ces moyens de transport (du moins quand le transport collectif n'est pas sous-traité à des tiers).

Si les minibus, autobus et autocars ne sont que partiellement utilisés par l'employeur ou par un groupe d'employeurs pour le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail, la déduction majorée de 120 %, en vigueur depuis l'exercice d'imposition 2003, n'est applicable que dans la mesure où ces véhicules sont utilisés pour un tel transport collectif.

En ce qui concerne les minibus, seule la partie des frais qui se rapportent directement au transport collectif visé échappent dans ce cas à la limitation des 75 %.

Par conséquent, les frais exposés par l'employeur qui concernent directement les minibus, autobus et autocars doivent dans cette situation, être scindés entre, d'une part, ceux qui sont en rapport avec le transport collectif et, d'autre part, ceux qui n'y ont pas trait. Au demeurant, il en va de même si le transport rémunéré des membres du personnel à l'aide desdits véhicules, ne se rapporte pas uniquement au transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail, mais également à d'autres déplacements du personnel.

Pour ce qui concerne les frais consistant en amortissements, l'annuité normale d'amortissement doit être augmentée de 20 % à partir de l'exercice d'imposition 2003.

Cela étant, afin de ne pas annuler, lors d'une plus- (ou moins-) value ultérieure sur les véhicules visés, le bénéfice du supplément d'amortissement de 20 % acté à partir de l'exercice d'imposition 2003, seul l'amortissement normal sur la valeur d'investissement ou de revient doit être pris en compte lors de la détermination de cette plus- (ou moins-) value.

A défaut d'une disposition spécifique dans la loi du 10 août 2001, les plus- (et moins-) values, visées aux articles 24, alinéa 3, et 66, § 1^{er} du C.I.R. 1992 réalisées sur des minibus restent soumises à la limitation des 75 %.

Ceci implique entre autres que les frais relatifs aux minibus utilisés pour le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail sont déductibles, à partir de l'exercice d'imposition 2003, à concurrence de 120 % alors que les plus-values réalisées sur ces véhicules sont imposables seulement à concurrence de 75 %.

Exemple

Un indépendant acquiert en 2001 un minibus pour la somme de 25.000,00 EUR (TVA non récupérable incluse). Ce minibus est exclusivement utilisé pour le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail. Il est amorti en 5 ans. En 2003, il est vendu 18.000,00 EUR.

La détermination du résultat fiscal s'opère comme suit :

- prix de vente : 18.000,00
- valeur d'acquisition : 25.000,00
- amortissement en 2001 : -5.000,00
- amortissement en 2002 : - 6.000,00 (soit 5.000,00 x 1,20)
- plus-value imposable : 2.250,00 [soit 75 % de 18.000 - (25.000 - 2 x 5.000)]

Mais cette position de l'administration a pour conséquence, selon elle, que inversement, les moins-values sur minibus ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 %.

Cela ne nous semble pas correspondre au prescrit légal. Sans doute eut-il été logique d'instaurer le parallélisme entre plus-value et moins-value, mais l'article 63 de la loi-réforme du 10 août 2001 prévoit expressément que l'article 66, § 1^{er} du C.I.R. 1992 (qui limite la déduction de frais et de moins-values de minibus à 75 %) n'est pas applicable aux frais (visés à l'alinéa 2 du même article 63 de la loi-réforme) qui ont trait aux minibus. La limitation à 75 % qui s'applique, en principe, aux moins-values sur minibus n'est donc pas applicable aux minibus que l'employeur utilise pour le transport collectif de travailleurs entre le domicile et le lieu du travail. A moins de considérer que les moins-values ne sont pas des frais

5. Exonération pour personnel supplémentaire

Conformément à la loi-programme du 10 février 1998 pour la promotion de l'entreprise indépendante (M.B., 21 février 1998), en ce qui concerne l'exonération pour autre personnel supplémentaire, pour les entreprises qui, au 31 décembre 1997 (ou au 31 décembre de l'année au cours de laquelle a commencé l'exploitation lorsque celle-ci a débuté à une date ultérieure) occupaient moins de 11 travailleurs, l'exonération s'élève à 4.760 € par unité de personnel supplémentaire occupé en 2006 en Belgique dont le

salaire journalier brut n'excédait pas 90,32 € ou le salaire horaire brut n'excédait pas 11,88 €, par rapport au nombre d'unités de personnel occupé en 2005 dont le salaire journalier brut n'excédait pas les mêmes plafonds salariaux (ceux-ci sont en effet applicables à partir du 1^{er} janvier 2005 sans nouvelle adaptation annuelle à partir de cette date).

6. Incitant fiscal spécifique pour le secteur Horeca

En principe, une interdiction totale de fumer dans les établissements Horeca prend effet à partir du 1^{er} janvier 2006. Néanmoins, ces établissements peuvent obtenir une dérogation si un système d'extraction ou d'épuration d'air est installé dans le fumoir, c'est-à-dire le local fermé où il est permis de fumer.

Pour les investissements faits à partir du 1^{er} janvier 2006 (ex. d'imp. 2007), l'installation d'un système d'extraction ou d'épuration d'air dans un fumoir d'un établissement Horeca donne droit à la déduction pour investissement visée à l'article 69, § 1^{er} du C.I.R. 1992 au taux de 14,5 % (comme pour les brevets, les investissements économiseurs d'énergie et les investissements pour la R & D respectueux de l'environnement).

En l'occurrence, on entend par « établissement Horeca », tout lieu ou local accessible au public, quelles que soient les conditions d'accès, dont l'activité principale et permanente consiste à préparer et/ou servir des repas et/ou des boissons pour consommation sur place ou non, et ce même gratuitement.

Pour un commentaire plus complet de cette mesure, on renvoie à la *L.F.B.* n° 2007/30, p. 8.

Pour le reste, question taux, en règle générale, le taux de la DPI pour l'exercice d'imposition 2007 est égal à 4,5 % de la valeur d'investissement ou de revient des investissements effectués en 2006 (ou pendant l'exercice comptable 2005-2006).

Pour les investissements en immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels, la déduction s'élève à 21,5 %.

Pour les investissements pour la R & D respectueux de l'environnement, il peut également être opté pour une déduction étalée égale à 21,5 % des amortissements afférents aux immobilisations neuves en cause.

En ce qui concerne les autres investissements, seuls les contribuables qui occupent moins de 20 personnes peuvent opter pour une déduction étalée ; dans ce cas, celle-ci s'élève à 11,5 % des amortissements afférents à ces immobilisations.

7. Simplification en matière de déduction pour investissement

Pour l'application de la déduction pour investissement, le contribuable est notamment tenu de joindre divers documents à sa déclaration aux impôts sur les revenus.

A partir de l'exercice d'imposition 2007, le relevé mentionnant (i) la date d'acquisition ou de constitution, (ii) la dénomination exacte, (iii) la valeur d'investissement ou de revient et (iv) la durée normale d'utilisation et la durée d'amortissement, ne doit plus être joint à la déclaration, mais simplement tenu à la disposition de l'administration avec les autres pièces justificatives requises (adaptation des articles 47 et suivants de l'AR. du C.I.R. 1992 par l'arrêté royal du 11 décembre 2006, *M.B.*, 18 décembre 2006).

Pour pouvoir bénéficier de la déduction pour investissement prévue aux articles 68 à 70 du C.I.R. 1992, le contribuable (ne) doit (plus) joindre à sa déclaration aux impôts sur les revenus de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées, (qu')une formule complétée, datée et signée, dont le modèle est déterminé par le Ministre des Finances ou son délégué.

Cadre XVIII. Profits des professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives

Comme pour le cadre XVII, trois nouvelles rubriques apparaissent.

A la rubrique 5., codes 1674 et 2674 : nouvelle rubrique intitulée : « *Profits correspondant aux frais réels de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value (imposable ou non) a été réalisée pendant la période imposable, et qui ont été déduits antérieurement* ».

Rubrique 8. a), codes 1675 et 2675. La rubrique 8 devient celle relative aux « Autres frais professionnels » (ancienne rubrique 7), qui ne doit être complétée que si l'on ne souhaite pas l'application du forfait légal, et est scindée en trois parties (deux auparavant).

L'ancienne rubrique 8 « Résultat net : a) bénéfice, b) perte » disparaît. L'ordinateur fera le calcul lui-même.

La nouvelle rubrique 8 (Autres frais professionnels) contient les trois sous-rubriques suivantes :

- a) frais de l'aliénation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value (imposable ou non) a été réalisée pendant la période imposable
- b) rémunérations attribuées au conjoint aidant ou au cohabitant légal aidant
- c) autres que ceux visés sous a et b.

Pour ces questions, en renvoie au commentaire fait plus avant.

Il existe toutefois une différence. La rubrique 5 ne doit comporter aucune mention si le contribuable opte pour la déduction du forfait légal de frais et qu'il ne complète donc pas la rubrique 8.

La rubrique 8 ne doit être complétée que si le contribuable recueillant des profits opte pour la déduction de ses frais professionnels réels. Dans ce cas, il y a lieu de mentionner le montant des plus-values après déduction des frais de réalisation y afférents qui sont repris parmi les frais professionnels réels de l'exercice d'imposition 2007 (au cadre XVIII, 8, a) ou que, le cas échéant, l'intéressé a déjà déduits à titre de frais professionnels réels pour un exercice d'imposition antérieur.

En revanche, si le contribuable a opté pour la déduction du forfait légal de frais (et qu'il ne complète donc pas la rubrique 8), il ne peut pas déduire les frais de réalisation du montant des plus-values.

Rubrique 13., codes 1676 et 2676 : nouvelle rubrique intitulée : « *Si vous avez mentionné au cadre IV, D, 1, a, des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur et qu'après votre licenciement par cet employeur, vous avez repris le travail en tant qu'indépendant, indiquer ici le total des revenus (en l'occurrence des profits) mentionnés aux rubriques 1, 3, 4, b, 5 et 6, c ci-avant que vous avez retirés de cette nouvelle activité indépendante* ».

Cela étant, comme pour les salariés, appointés, le premier pourcentage de 25 % des frais forfaitaires est porté à 26,1 % pour l'exercice d'imposition 2007 et le maximum absolu de frais forfaitaires s'élève à 3.230 EUR.

Cadre XXI. Bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure

Tous les codes changent dans ce cadre et il apparaît trois nouvelles rubriques.

Comme cela est devenue la règle pour les bénéfices (au cadre XVII) et pour les profits (au cadre XVIII), les plus-values de cessation doivent toujours être mentionnées dans ce cadre après déduction des frais de réalisation y afférents (qui sont par ailleurs repris parmi les frais professionnels réels de l'exercice d'imposition 2007 (au cadre XVII, 7, a, au cadre XVIII, 8, a ou au présent cadre XXI, 5, a) ou que, le cas échéant, le contribuable a déjà déduits à titre de frais professionnels réels pour un exercice d'imposition

antérieur.

Rubrique 2. (codes 1693 et 2693) : nouvelle rubrique intitulée « *Bénéfices et profits correspondant aux frais réels de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value de cessation (imposable ou non) a été réalisée après la cessation (de l'activité), et qui ont été déduits antérieurement* ».

Ceci est valable également pour les plus-values de cessation réalisées qui sont exonérées. Les bénéfices et profits qui correspondent aux frais de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value de cessation a été réalisée en 2006, lors de la cessation, et qui ont été déduits à titre de frais professionnels réels pour un exercice d'imposition antérieur, ne doivent pas être mentionnés ici mais au cadre XVII, 5 ou au cadre XVIII, 5.

Rubrique 5. a) (codes 1696 et 2696) : cette rubrique (l'ancienne rubrique 4 de ce même cadre) est scindée en deux sous-rubriques dont la première est destinée à la déclaration des frais professionnels réels payés ou supportés après la cessation et qui consistent en frais de réalisation d'éléments de l'actif sur lesquels une plus-value (imposable ou non) a été réalisée pendant la période imposable.

Il importe peu que cette plus-value (exonérée ou imposable) ait été réalisée pendant l'exercice de la profession ou à l'occasion de la cessation de l'activité professionnelle. Les frais de réalisation des éléments de l'actif sur lesquels une plus-value a été réalisée et qui ont été exposés pendant la période imposable mais avant la cessation, ne doivent pas être mentionnés ici mais au cadre XVII, 7, a) ou au cadre XVIII, 8, a).

La rubrique 5. b), sert à mentionner les autres frais professionnels réels (que ceux visés sous a) payés ou supportés après la cessation de l'activité professionnelle (mais qui ont pris naissance pendant celle-ci) et qui n'ont pas été déduits déjà des revenus imposables (par ex., les cotisations sociales afférentes à l'activité professionnelle antérieurement exercée, les intérêts d'un emprunt professionnel).

Rubrique 6. (codes 1698 et 2698) : nouvelle rubrique intitulée « *Si vous avez mentionné au cadre IV, D, 1, a, des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur et qu'après votre licenciement par cet employeur, vous avez repris le travail en tant qu'indépendant, indiquer ici le total des revenus mentionnés à la rubrique 1, c ci-avant, que vous avez retirés de cette « nouvelle » activité indépendante* ».

Il s'agit de la même (nouvelle) rubrique que celle qui apparaît aux cadres XVI, XVII et XVIII. Elle ne doit bien entendu être complétée que si l'ex-indépendant qui a cessé son activité a mentionné sous l'un des codes 1292, 1293, 2292 ou 2293 du cadre IV de la partie 1 de la déclaration des indemnités complémentaires payées par un ancien employeur.