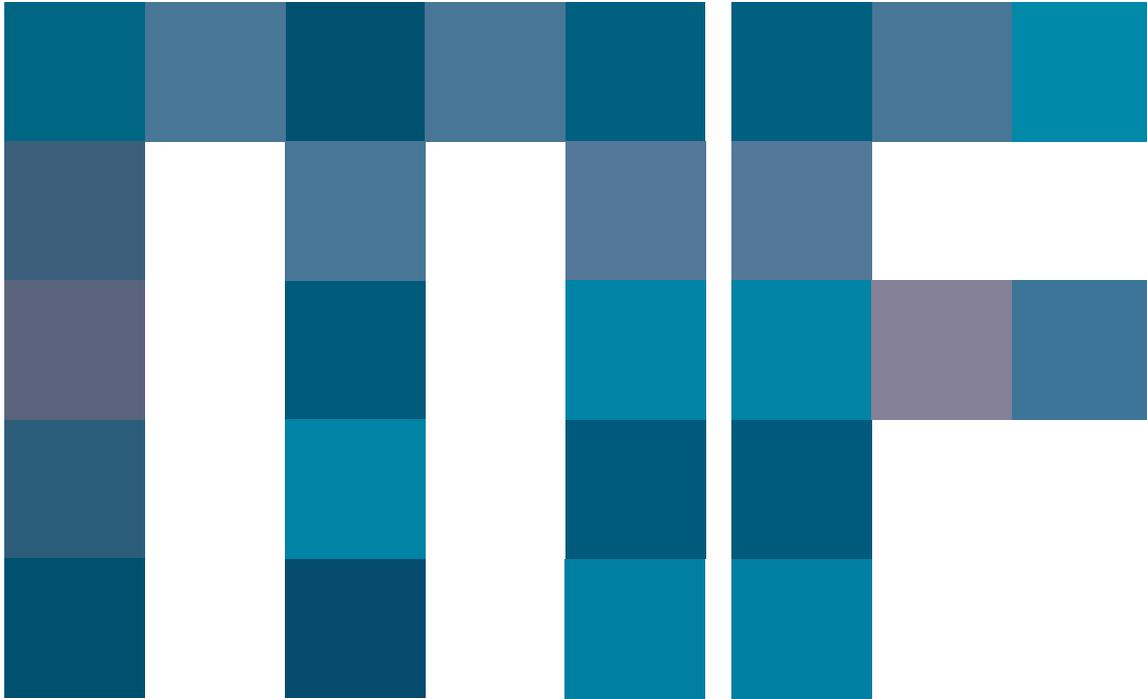




Service  
Public Fédéral  
FINANCES



# MEMENTO FISCAL

N° 25  
2013



*Service d'Etudes et de Documentation*



Mémento fiscal, n° 25, 2013

© Service Public Fédéral Finances

Site web: <http://www.docufin.fgov.be>  
<http://www.minfin.fgov.be>

Adresse : Boulevard du Roi Albert II 33, 1030 Bruxelles

Tous droits réservés.

La reproduction de cette publication, en tout ou en partie, à des fins éducatives et non commerciales est autorisée avec mention de la source.

ISSN 0779-8512  
D/2013/1418/2

## PREFACE - VERSION DE JANVIER 2013

---

En publiant le « Mémento fiscal », le Service d'Etudes et de Documentation du Service public fédéral Finances vise à fournir un **aperçu** régulièrement mis à jour de la fiscalité belge.

La matière traitée étant particulièrement complexe, il ne peut évidemment être fait état ici de toutes les règles particulières: seuls les éléments essentiels ou les cas les plus fréquents y sont décrits.

La première partie du Mémento fiscal a trait aux impôts directs : l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales. L'impôt des non-résidents n'est pas traité dans ce Mémento : il s'agit là d'un domaine très spécifique dont on ne peut avoir une vue correcte qu'en traitant des conventions internationales applicables à chaque situation bilatérale. Les chapitres suivants traitent des précomptes et versements anticipés. Les régimes spéciaux d'impôt des sociétés (régime de décisions anticipées, sociétés d'investissement, etc.) sont également abordés dans cette première partie.

La seconde partie de ce Mémento a trait aux impôts indirects : TVA, droits d'enregistrement, droits de succession, droits et taxes divers, droits d'accise, écotaxes, etc.

Le présent Mémento décrit uniquement les impôts dont la responsabilité incombe ou a incombé au Service public fédéral Finances. La responsabilité d'un certain nombre de ces impôts incombe à présent aux régions. Par conséquent, les informations relatives aux impôts dernièrement nommés ne sont fournies qu'à titre purement indicatif.

Le Mémento fiscal ne traite généralement pas de la procédure (déclaration, contrôle et contentieux).

Sauf mention contraire, la législation décrite est celle qui est applicable :

- pour les impôts directs, à l'exception des précomptes (1<sup>ère</sup> partie, chapitres 1 à 4) : **aux revenus de 2012 (exercice d'imposition 2013)** ;
- pour les impôts indirects (2<sup>ème</sup> partie) et pour les précomptes (1<sup>ère</sup> partie, chapitres 5 à 7) : **au 1<sup>er</sup> janvier 2013**.

Les auteurs de ce texte sont S. HAULOTTE et Ch. VALENDUC (1<sup>ère</sup> partie) et E. DELODDERE (2<sup>ème</sup> partie). Ils remercient leurs collègues du Service d'Etudes et de Documentation et des Administrations fiscales fédérales et régionales pour le travail préparatoire, les remarques et les travaux de traduction réalisés dans le cadre de la rédaction de ce Mémento.

Bien que les auteurs aient veillé tout particulièrement à la fiabilité des informations fournies dans le texte, ce Mémento fiscal ne peut être considéré comme une circulaire administrative. Il a été rédigé dans le seul but de fournir une documentation générale et globale. Il ne peut donner lieu à aucune action en revendication. Il n'est pas dans les attributions du Service d'Etudes et de Documentation de répondre aux demandes de renseignements qui auraient pour objet l'application de la législation fiscale à des cas individuels. Les circulaires auxquelles il est fait référence dans ce Mémento peuvent être consultées sur la « banque de données fiscales » (Fisconet*plus*) à la page d'accueil du site internet du Service public fédéral Finances (Fiscalité – Impôts sur les revenus – Directives et commentaires administratifs – Circulaires).

Le Mémento fiscal est aussi disponible en néerlandais, en anglais et en allemand. Il peut également être consulté sur le site [www.docufin.fgov.be](http://www.docufin.fgov.be) et téléchargé en format pdf.

Avril 2013

S. HAULOTTE

Ch. VALENDUC

E. DELODDERE

(Editeurs)



## TABLE DES MATIERES

<b>PREFACE</b>	1
<b>1<sup>ERE</sup> PARTIE: LES IMPOTS DIRECTS</b>	
CHAPITRE 1 L'IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES (IPP)	15
1.1. Qui est imposable, et où ?	18
1.2. La détermination des revenus nets	18
1.3. Les dépenses donnant droit à un avantage fiscal	41
1.4. Calcul de l'impôt	60
CHAPITRE 2 L'IMPOT DES SOCIETES (I.Soc)	79
2.1. Période imposable	79
2.2. Assujettissement à l'impôt des sociétés	79
2.4. Calcul de l'impôt	97
ANNEXE 1 AU CHAPITRE 2 LA PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS AU CAPITAL ET AUX BENEFICES DE LEUR SOCIETE	103
ANNEXE 2 AU CHAPITRE 2 LES REGIMES SPECIAUX D'IMPOT DES SOCIETES	105
CHAPITRE 3 DISPOSITIONS COMMUNES A L'IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES ET A L'IMPOT DES SOCIETES	111
3.1. Régime fiscal des amortissements	111
3.2. Catégories de frais bénéficiant d'une déduction majorée	112
3.3. Incitants aux investissements : la déduction pour investissement	113
3.4. Incitants à l'emploi	116
3.5. Incidence fiscale des aides régionales	117
3.6. Régime fiscal des plus-values	119
3.7. Autres : les crèches d'entreprises	122
CHAPITRE 4 L'IMPOT DES PERSONNES MORALES (IPM)	123
4.1. Qui est imposable ?	123
4.2. Base imposable et perception de l'impôt	123
CHAPITRE 5 LE PRECOMPTE IMMOBILIER (Pr.I.)	125
5.1. Base, taux et additionnels	125
5.2. Réductions, remises et exonérations sur immeubles bâtis	127
5.3. Imputation du précompte immobilier	133
5.4. Précompte immobilier sur le matériel et outillage	133
CHAPITRE 6 LE PRECOMPTE MOBILIER (Pr.M.)	135
6.1. Les dividendes	135
6.2. Les intérêts	136
6.3. Les autres revenus mobiliers	140
CHAPITRE 7 LE PRECOMPTE PROFESSIONNEL (Pr.P.) ET LES VERSEMENTS ANTICIPES (VA)	141
7.1. Calcul du précompte professionnel	141
7.2. Dispenses de versements	148
7.3. Versements anticipés (VA)	151

## **2<sup>EME</sup> PARTIE: LES IMPOTS INDIRECTS**

CHAPITRE 1 LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	165
1.1. Définition	165
1.2. Les assujettis à la TVA	165
1.3. Les opérations imposables	167
1.4. Les exemptions	172
1.6. Les taux de TVA	174
1.7. La déduction de la TVA (ou déduction de la taxe en amont)	177
1.8. L'introduction des déclarations TVA et le paiement de la taxe	178
1.9. Les régimes particuliers	179
CHAPITRE 2 LES DROITS D'ENREGISTREMENT, D'HYPOTHEQUE ET DE GREFFE	181
2.1. Les droits d'enregistrement	181
2.2. Le droit d'hypothèque	192
2.3. Les droits de greffe	192
CHAPITRE 3 LES DROITS DE SUCCESSION	193
3.1. Droits de succession et de mutation par décès	193
3.2. Taxe compensatoire des droits de succession	203
3.3. Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, sur les établissements de crédit et sur les entreprises d'assurance	203
CHAPITRE 4 LES DROITS ET TAXES DIVERS	205
4.1. Les droits d'écriture	205
4.2. Taxe sur les opérations de bourse et les reports	206
4.3. Taxe sur les titres au porteur	208
4.4. Taxe annuelle sur les opérations d'assurance	208
4.5. Taxe annuelle sur les participations bénéficiaires	210
4.6. Taxe sur l'épargne à long terme	210
4.7. Taxe d'affichage	211
4.8. Taxe annuelle sur les établissements de crédit	211
CHAPITRE 5 PROCEDURES DOUANIERES A L'IMPORTATION, A L'EXPORTATION ET EN CAS DE TRANSIT	213
5.1. Droits à l'importation	213
5.2. Destinations douanières	214
CHAPITRE 6 LES DROITS D'ACCISE	225
6.1. Définition	225
6.2. Classification des accises	225
6.3. Base de taxation	226
6.4. Régime général d'accise	226
6.5. Régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café	229
6.6. Contrôle	230
6.7. Taux	231
ANNEXE AU CHAPITRE 6	247

CHAPITRE 7 LA COTISATION D'EMBALLAGE ET LA COTISATION ENVIRONNEMENTALE	249
7.1. Généralités	249
7.2. Montants de la taxe et exonérations	250
CHAPITRE 8 LES TAXES ASSIMILEES AUX IMPOTS SUR LES REVENUS	251
8.1. La taxe de circulation (TC)	251
8.2. La taxe de mise en circulation (TMC)	259
8.3. L'eurovignette (EUV)	269
8.4. La taxe sur les jeux et paris (JP)	271
8.5. La taxe sur les appareils automatiques de divertissement (AAD)	274
8.6. La taxe sur la participation des travailleurs aux bénéfices ou au capital de la société	274



# **1<sup>ERE</sup> PARTIE**

## **LES IMPOTS DIRECTS**



### Impôt des personnes physiques (IPP)

Cadre légal	Code des impôts sur les revenus 1992, articles 3-178 Loi du 10.08.2001 (MB 20.09.2001) portant réforme de l'impôt des personnes physiques			
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition		Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale		Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	Autorité fédérale Autorité régionale (*) Autorité locale (**) Sécurité sociale Autres (***) Titrisation depuis 2005-2006 (pour le précompte professionnel, les enrôlements, les amendes et divers) (*) Une grande partie des recettes est affectée et transmise aux autorités régionales (Régions et Communautés). (**) Les additionnels communaux sont calculés selon des taux spécifiques à chaque commune. (***) Depuis 2009, une partie du précompte professionnel est affectée au financement alternatif de la sécurité sociale.			
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances			
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros		Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales (*)
	Précompte professionnel	41.095,1		
	Versements anticipés	1.437,2		
	Rôles IPP	-5.410,9		
	Impôt des non-résidents IPP (à l'enrôlement)	99,1		
	Autres (amendes et divers)	22,2		
	Cotisation spéciale sécurité sociale	201,5		
	<b>TOTAL IPP</b>	<b>37.444,2</b>		
(*) Recettes fiscales totales perçues par le pouvoir fédéral, par la Région flamande (précompte immobilier, taxe de circulation, taxe de mise en circulation et eurovignette) et par la Région wallonne (taxe sur les jeux et paris, taxe sur les appareils automatiques de divertissement)				

Impôt des sociétés (ISoc)				
Cadre légal	Code des impôts sur les revenus 1992, articles 179-219bis. Loi-programme du 24.12.2002 (MB 31.12.2002) portant réforme de l'impôt des sociétés.			
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations	
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale	
Bénéficiaire(s)	Autorité fédérale Sécurité sociale Autres (*) (* ) Montant attribué à la CREG (Commission de Régulation de l'Electricité et du Gaz) depuis 2009			
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances			
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros		Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	Versements anticipés	7.899,2		
	Précompte mobilier	405,9		
	Rôles ISoc	3.788,4		
	Impôt des non-résidents ISoc (à l'enrôlement)	120,2		
	Autres (amendes et divers)	11,1		
<b>TOTAL ISOC</b>	<b>12.224,8</b>	<b>3,2%</b>	<b>12,1%</b>	

<b>Précompte immobilier (Pr.I)</b>			
Cadre légal	Code des impôts sur les revenus 1992, articles 7 à 16, 251-260 <sup>ter</sup> et 471-504  Pour les taux : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Décret 22.10.2003 (MB 19.11.2003), 27.04.2006 (MB 15.05.2006) et 10.12.2009 (MB 23.12.2009) pour la Région wallonne ;</li> <li>- Décret 19.12.2003 (MB 31.12.2003) pour la Région flamande ;</li> <li>- Ordonnance 08.12.2005 (MB 02.01.2006) pour la Région de Bruxelles-Capitale.</li> </ul>		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité régionale	Autorité régionale	Autorité régionale
Bénéficiaire(s)	Autorités régionales et locales  Remarques : l'impôt communal est un multiple des recettes perçues par les autorités régionales. Les provinces et les communes reçoivent des additionnels.		
Instance perceptrice	Le précompte immobilier n'est pas perçu de la même façon dans les différentes régions. Depuis 1999, le précompte immobilier est perçu par la Région flamande elle-même. En ce qui concerne les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, le précompte est toujours perçu par le pouvoir fédéral.		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	152,4	0,04%	0,15%

<b>Précompte mobilier (Pr.M)</b>			
Cadre légal	Code des impôts sur les revenus 1992, articles 17-22 et 261-269		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	Autorité fédérale et sécurité sociale Titrisation depuis 2006		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	3.547,8	0,9%	3,5%

<b>Précompte professionnel (Pr.P) et versements anticipés (VA)</b>			
Cadre légal	<p><i>Précompte professionnel</i> : arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, Annexe III (barèmes et règles applicables au calcul du précompte professionnel) ; Code des impôts sur les revenus 1992, articles 270-275 et 296.</p> <p><i>Versements anticipés</i> : Code des impôts sur les revenus 1992, articles 157-168, 175-177 et 218 ; arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, articles 64-71.</p>		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	Voir « Impôt des personnes physiques » pour de plus amples détails		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	Précompte professionnel	41.095,1	10,9%
	Versements anticipés (effectués par des particuliers ou des sociétés)	9.336,5	2,5%
	Fonds Maribel	86,4	0,02%
		40,8%	9,3%
		0,09%	



## CHAPITRE 1 L'IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES (IPP)

---

### *Quoi de neuf ?*

#### *Les changements majeurs concernent :*

- *La transformation de certaines déductions fiscales en réductions d'impôt (libéralités, frais de garde d'enfants, employés de maison et monuments classés) et fixation de deux taux uniques : 45% (libéralités, frais de garde d'enfants) et 30% (employés de maison et monuments classés).*
- *La déclaration obligatoire des revenus mobiliers (uniquement pour l'exercice d'imposition 2013), moyennant les adaptations apportées par la loi-programme du 27 décembre 2012. Un régime transitoire est prévu en la matière.*
- *La suppression des réductions d'impôt relatives aux travaux économiseurs d'énergie, excepté l'isolation du toit.*

#### *Autres nouveautés :*

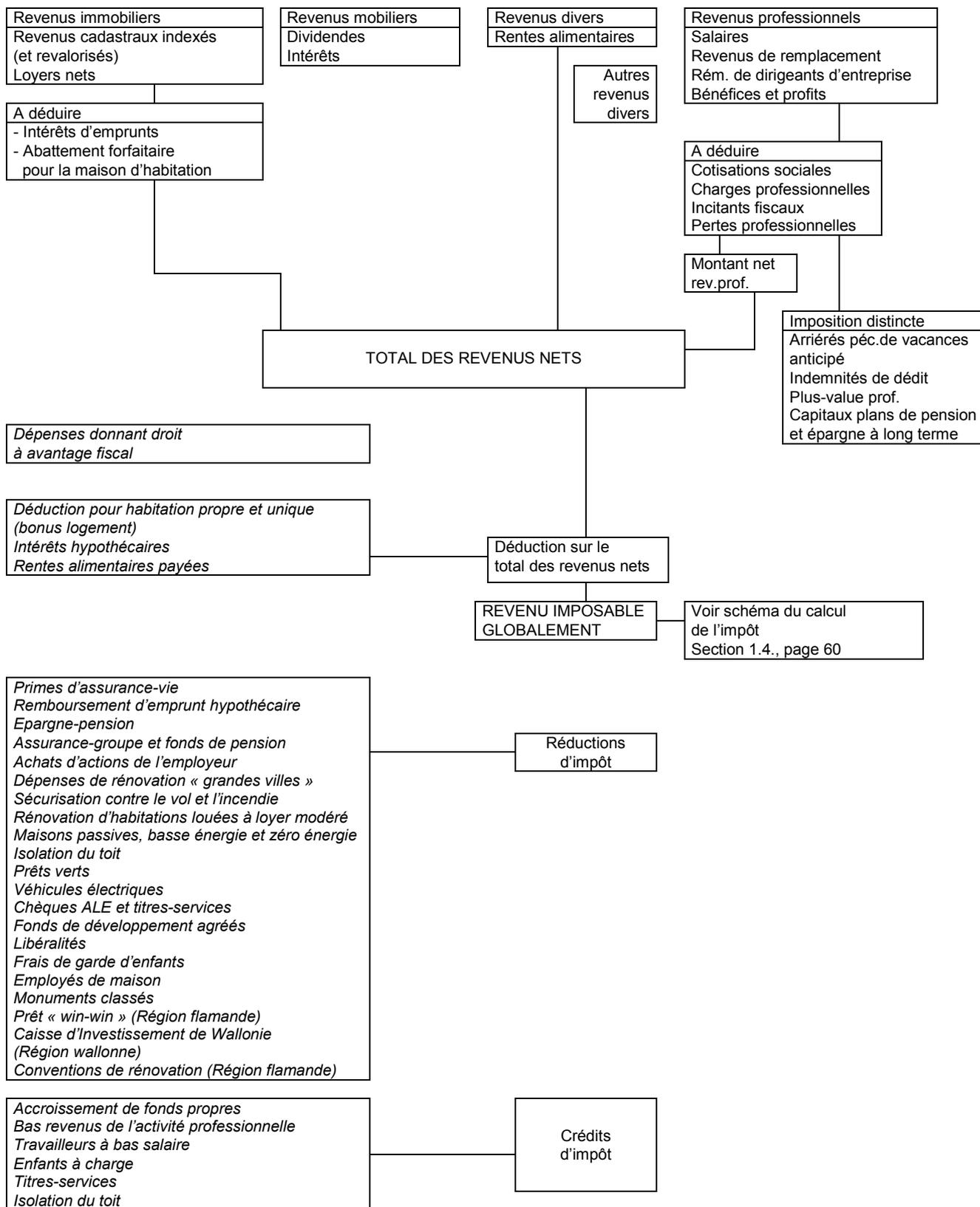
- *Adaptation des règles de répartition de certaines réductions d'impôt en cas d'imposition commune.*
- *Déclaration obligatoire des droits d'auteur.*
- *Remplacement de la prime de crise par l'allocation de licenciement.*
- *Modification du pourcentage utilisé dans l'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature des stock-options.*
- *Nouveau calcul de l'avantage de toute nature relatif à la mise à disposition d'une voiture de société.*
- *Traitement des rentes alimentaires découlant d'une obligation alimentaire étrangère.*
- *Taxation distincte des indemnités pour le placement de pylônes GSM, valable pour les revenus recueillis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Ces indemnités sont désormais classées parmi les revenus divers à caractère mobilier.*
- *Modification du calcul du crédit d'impôt pour enfants à charge.*
- *Soustraction des dividendes et intérêts à l'application de la taxe communale additionnelle.*
- *Modification du calcul des accroissements d'impôt.*

Les dispositions essentielles de l'impôt des personnes physiques sont présentées dans ce chapitre en **quatre étapes**.

- La première étape traite des **contribuables concernés** : il s'agit de préciser brièvement qui est imposable et où. La localisation du contribuable est importante car c'est elle qui détermine le taux des additionnels communaux qui sont applicables.
- La deuxième étape concerne la **détermination des revenus nets de charges et pertes**. Elle passe en revue les différentes catégories de revenus, mentionne les éléments bruts imposables, les charges déductibles ainsi que les éléments de revenu immunisés.  
Cette deuxième étape se termine par la répartition des revenus nets de charges et pertes entre les conjoints.
- La troisième étape aborde les **dépenses qui donnent droit à un avantage fiscal** : celui-ci peut prendre la forme d'une déduction sur le revenu imposable ou d'une réduction d'impôt voire d'un crédit d'impôt remboursable. On décrira les conditions d'obtention des avantages, leurs éventuelles limites et les modalités d'octroi de l'avantage.
- La quatrième étape traite du **calcul de l'impôt**. Celui-ci résulte au premier stade de l'application d'un barème progressif : le taux d'imposition croît, par tranches successives, en fonction du revenu imposable. On exposera ensuite les autres étapes du calcul de l'impôt, dont les principales sont les quotités exonérées qui prennent en compte la situation familiale du contribuable et les réductions d'impôt pour les revenus de remplacement (à savoir les transferts sociaux imposables). Cette quatrième étape traite également du **crédit d'impôt** sur les bas revenus de l'activité professionnelle.

Schématiquement, le calcul du revenu imposable se présente comme suit :

**Schéma général de l'IPP**  
**Revenus imposables et éléments déductibles**



### 1.1. Qui est imposable, et où ?

L'impôt des personnes physiques est dû par les habitants du royaume c'est-à-dire par les personnes qui ont en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune.

Sauf preuve contraire, sont considérées comme telles toutes les personnes physiques inscrites au Registre National.

Le « domicile » est un état de fait caractérisé par la demeure ou l'habitation effective; par « siège de la fortune » on désigne l'endroit d'où sont administrés les biens composant cette fortune. L'éloignement temporaire n'implique pas un changement de domicile.

La commune où le contribuable est domicilié au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition (1<sup>er</sup> janvier 2013 pour les revenus de 2012) est la « commune d'imposition », sur base de laquelle est déterminé le taux des additionnels.

Depuis 2004, le mode d'imposition des couples est fondamentalement modifié. La taxation séparée des revenus est la règle générale mais l'imposition reste toutefois commune, ce qui permet aux couples de bénéficier du quotient conjugal et des autres possibilités de transferts de revenus ou d'exonération entre conjoints.

Une autre modification fondamentale est l'assimilation des cohabitants légaux aux conjoints. Dans la suite de ce texte, le terme « conjoint » inclut donc le cohabitant légal.

Pour les conjoints, c'est l'imposition commune qui est la règle. Ceci se traduit par une déclaration unique. Il y a toutefois impositions séparées et donc déclarations distinctes :

- l'année du mariage ou l'année de la déclaration de cohabitation légale ;
- l'année du divorce ou de la cessation de la cohabitation légale ;
- à partir de l'année qui suit celle au cours de laquelle une séparation de fait est intervenue entre deux personnes mariées ou deux cohabitants légaux et pour autant que cette séparation ait été effective durant toute la période imposable.

Pour l'année du décès, il est possible de choisir entre l'imposition commune et l'imposition séparée. Ce choix est effectué par le conjoint survivant ou par les héritiers en cas de décès des deux conjoints. Le choix s'opère lors de la déclaration des revenus. Le choix de l'imposition commune doit être expressément formulé : à défaut, c'est l'imposition séparée qui s'applique.

### 1.2. La détermination des revenus nets

Les revenus imposables consistent en revenus immobiliers, mobiliers, divers et professionnels. Pour chacune de ces catégories, il existe des règles spécifiques de détermination du revenu net de charges et pertes : elles sont détaillées ci-après.

#### 1.2.1. Revenus immobiliers

##### A. Les règles générales

Le montant imposable des revenus immobiliers est déterminé séparément pour chaque conjoint et les biens détenus en commun sont répartis 50/50 entre les conjoints.

Les revenus imposables sont déterminés, selon le cas, sur base du revenu cadastral ou du loyer. Le montant net s'obtient ensuite en déduisant les intérêts d'emprunt. Le cas de la maison d'habitation du contribuable est particulier : le revenu, lorsqu'il reste imposable, est réduit par un abattement forfaitaire et il y a une imputation partielle du précompte immobilier.

#### LE MONTANT IMPOSABLE

Le concept de base est celui de revenu cadastral : celui-ci est censé représenter le revenu annuel net de l'immeuble, au prix de l'année de référence de la dernière péréquation cadastrale. Cette année de référence est 1975, mais les revenus cadastraux sont indexés depuis 1990. Pour l'année 2012, le coefficient d'indexation est 1,6349.

Le montant imposable diffère selon l'usage qui est fait de l'immeuble. Le Tableau 1.1 détaille les différentes situations possibles, pour les **immeubles bâtis**.

*Tableau 1.1*  
*Revenus immobiliers : détermination du montant imposable*

	Quel usage est-il fait de l'immeuble ?	Revenu imposable
a.	L'immeuble constitue la maison d'habitation du contribuable	Le revenu cadastral de la maison d'habitation n'est plus imposable, depuis le 1 <sup>er</sup> janvier 2005, sauf si des intérêts d'un emprunt antérieur au 1 <sup>er</sup> janvier 2005 sont encore portés en déduction.
b.	L'immeuble n'est pas la maison d'habitation du contribuable, mais il n'est pas donné en location (p.ex., une seconde résidence)	Le revenu cadastral indexé et majoré de 40%
c.	L'immeuble est affecté par le propriétaire à l'exercice de son activité professionnelle	Pas de revenu immobilier imposable : il est censé être compris dans les revenus de l'activité professionnelle
d.	L'immeuble est donné en location à une personne physique qui ne l'affecte pas à l'exercice de son activité professionnelle	Le revenu cadastral indexé et majoré de 40%
e.	L'immeuble est donné en location <ul style="list-style-type: none"> <li>- à une personne physique qui l'affecte à l'exercice de son activité professionnelle</li> <li>- à une société (*)</li> <li>- à toute autre personne morale, sauf le cas (f)</li> </ul>	Le loyer, net de 40% de charges forfaitaires, MAIS <ul style="list-style-type: none"> <li>- les charges ne peuvent pas excéder les deux tiers d'un montant égal à 4,10 fois le revenu cadastral</li> <li>- le loyer net ne peut pas être inférieur au revenu cadastral indexé et majoré de 40%</li> </ul>
f.	L'immeuble est donné en location à une personne morale, autre qu'une société, qui le sous-loue à une ou plusieurs personnes physiques qui l'affecte(nt) exclusivement à des fins d'habitations	Le revenu cadastral indexé et majoré de 40%

(\*) Sous réserve de la règle de requalification des revenus. Voir ci-après les dispositions particulières.

Ces règles s'appliquent également aux **terrains**, moyennant trois modifications :

- les cas (a) et (f) sont évidemment sans objet ;
- dans le cas (e), le revenu imposable est déterminé en déduisant du loyer brut 10% de charges forfaitaires ;
- pour les fermages, le montant imposable est limité au revenu cadastral indexé.

#### LES INTERETS D'EMPRUNT DEDUCTIBLES

Les intérêts d'emprunts sont déductibles s'ils se rapportent à des dettes contractées spécifiquement en vue d'acquérir ou de conserver des biens immobiliers. Lorsque l'immeuble est acquis par succession, les intérêts d'un emprunt qui a été contracté pour acquitter les droits de succession sont déductibles pour la part se rapportant à cet immeuble.

Le montant déductible est limité au montant des revenus imposables. Ainsi, le contribuable qui a emprunté, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, pour acquérir sa maison d'habitation et qui n'a pas d'autre bien immobilier ne peut déduire des intérêts qu'à concurrence du revenu cadastral indexé de sa maison d'habitation.

Il existe toutefois une déduction complémentaire d'intérêts hypothécaires en cas de construction ou d'importants travaux de rénovation (1) qui reste applicable aux emprunts conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Lorsque l'emprunt donne droit à la **déduction pour habitation propre et unique** (2), les intérêts d'emprunt déductibles sont compris dans celle-ci et ne sont donc **pas déduits des revenus immobiliers**.

Il se peut que les déductions auxquelles un conjoint a droit excèdent le montant de ses revenus immobiliers imposables. Dans ce cas, le solde est imputé sur les revenus immobiliers de l'autre conjoint, sans toutefois qu'il puisse excéder ces revenus : le total des revenus immobiliers imposables des deux conjoints ne peut être négatif.

#### ABATTEMENT FORFAITAIRE SUR LE REVENU CADASTRAL DE LA MAISON D'HABITATION

L'abattement est octroyé **par conjoint**, sur le revenu cadastral de la maison d'habitation ou sur la partie de ce revenu qui est imposable au nom du conjoint (3). Cet abattement n'est bien évidemment plus octroyé que dans le cas où il subsiste un revenu cadastral imposable. Cet abattement est indexé selon les mêmes modalités que le revenu cadastral et s'élève, pour les revenus de 2012, à 4.905 euros. Il est majoré de :

- 409 euros par personne à charge ;
- 409 euros par enfant antérieurement à charge du contribuable dans la même maison.

Ces majorations sont réparties entre les conjoints comme l'est le revenu cadastral de la maison d'habitation. Le montant de base et ses éventuelles majorations constituent **l'abattement ordinaire**.

Lorsque le total des revenus nets n'excède pas 34.400 euros, il est en outre octroyé un **abattement complémentaire** égal à la moitié de la différence entre le revenu cadastral et l'abattement ordinaire. Lorsqu'une imposition commune est établie, cette règle s'applique par conjoint.

---

1 Voir page 46.

2 Voir ci-après page 43.

3 L'habitation propre située dans un Etat membre de l'Espace économique européen peut également donner droit à l'abattement forfaitaire. Celui-ci s'opérera alors sur la valeur locative de l'habitation à l'étranger ou sur le montant total du loyer et des avantages locatifs si l'habitation est donnée en location.

Lorsque l'imposition est établie au nom d'un isolé, l'abattement ne peut excéder le RC en raison duquel il est octroyé. Lorsqu'une imposition commune est établie, cette règle s'applique au niveau du couple. Si la déduction pour habitation auquel un des conjoints a droit excède le RC imposable à son nom, le solde est imputé sur la quote-part du RC de l'autre conjoint sans pouvoir excéder celle-ci.

### *Exemples*

- a. *Un couple sans enfant est propriétaire en commun de la maison d'habitation dont le RC indexé est de 1.000 euros. L'emprunt est antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 2005 et ne donne donc pas droit à la déduction pour habitation propre et unique. Les autres revenus nets sont de 8.000 euros pour le déclarant et de 7.000 euros pour la déclarante. Chaque conjoint a droit à un abattement limité au RC imposable à son nom, soit 500 euros.*
- b. *Même situation que (a) mais le RC indexé de la maison d'habitation est de 5.000 euros. Chaque conjoint a droit à un abattement limité au RC imposable à son nom, soit 2.500 euros.*
- c. *Un couple avec 3 enfants est propriétaire en commun d'une maison d'habitation dont le RC indexé est de 11.500 euros. Les revenus professionnels nets du déclarant sont de 27.000 euros et ceux de la déclarante de 42.000 euros. L'abattement ordinaire se calcule comme suit :*

*Déclarant :  $4.905 \text{ euros} + (3 \times 409 \text{ euros})/2 = 5.519 \text{ euros}$*

*Déclarante :  $4.905 \text{ euros} + (3 \times 409 \text{ euros})/2 = 5.519 \text{ euros}$*

*Il subsiste donc pour chaque conjoint un solde imposable de 231 euros. Le déclarant a droit à un abattement complémentaire de 115,50 euros. La déclarante n'y a pas droit car ses revenus excèdent le plafond de 34.400 euros.*

L'abattement peut également s'appliquer à un immeuble autre que la maison d'habitation, lorsque le contribuable peut prouver que la non-occupation de cette maison est justifiée par des raisons professionnelles ou sociales.

Il ne s'applique pas aux parties de l'immeuble affectées par le propriétaire à l'exercice de son activité professionnelle ou occupées par des personnes extérieures au ménage.

### **PRECOMPTE IMMOBILIER IMPUTABLE**

Seul le précompte immobilier se rapportant au revenu cadastral imposable de la maison d'habitation est imputable, et ce uniquement lorsque ce précompte est réellement dû. Il n'y a donc pas d'imputation de précompte immobilier lorsque la déduction pour habitation propre et unique est applicable, ou encore lorsqu'il n'existe plus d'intérêts d'emprunt déductibles. Le montant imputable ne peut, en aucun cas, dépasser 12,5% de la partie du revenu cadastral repris dans la base imposable.

L'imputation du précompte immobilier est en outre limitée au total de l'impôt dû.

B. Quelques règles particulières

- Les revenus immobiliers comprennent également les sommes obtenues du fait de la constitution ou de la cession de droits d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires. Les sommes payées pour l'acquisition de tels droits sont déductibles.
- Quand une personne physique loue un immeuble à une société dans laquelle elle exerce un mandat de dirigeant d'entreprise, le loyer et les avantages locatifs reçus peuvent être **requalifiés en revenus professionnels** : ils sont considérés non plus comme des revenus immobiliers mais comme des revenus de dirigeants d'entreprise pour la partie éventuelle de ces revenus qui excèdent 6,83 fois le revenu cadastral (4).
- En cas de **modification de la situation de propriété** en cours d'année, le revenu imposable est compté par douzièmes ; la situation arrêtée au 16 du mois est déterminante.  
La même règle vaut lorsque le revenu cadastral se modifie en cours d'année.
- Lorsqu'un immeuble donné en location est affecté **partiellement** par son locataire à l'exercice d'une **activité professionnelle**, la base imposable est déterminée à partir du loyer pour l'entièreté de l'immeuble, sauf si un bail enregistré fixe les parties professionnelle et privée : dans ce cas, chaque partie subit son régime propre.
- Lorsqu'un immeuble est donné en **location meublée** et que le contrat ne prévoit pas de loyers séparés pour l'immobilier et le mobilier, 60% du loyer brut sont censés représenter un revenu immobilier imposé selon les modalités mentionnées au Tableau 1.1, les 40% restants constituant un revenu mobilier (5).
- Lorsqu'un immeuble non meublé est resté **entièrement inoccupé ou improductif** de revenus pendant 90 jours au moins, le revenu cadastral imposable est réduit à concurrence d'une fraction correspondant à la période de l'année pour laquelle il n'y a pas eu inoccupation ou improductivité. Ainsi, lorsqu'un immeuble a été improductif pendant 4 mois, son revenu cadastral n'est imposable que pour 8/12.

**1.2.2. Revenus mobiliers**

Vu les nombreux changements législatifs intervenus récemment en matière de revenus mobiliers, le lecteur trouvera ici la situation relative à l'exercice d'imposition 2013. Il pourra se référer au chapitre « Précompte mobilier » pour les revenus attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Les revenus mobiliers ont subi une première réforme applicable aux revenus attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Les éléments principaux de cette réforme étaient l'abandon du principe du précompte mobilier libératoire, le passage à 21% du taux de précompte mobilier pour certains intérêts et dividendes et l'introduction d'une cotisation supplémentaire de 4% sur les revenus mobiliers élevés. La déclaration des revenus mobiliers devenait en principe obligatoire et le débiteur des revenus devait communiquer à un point de contact central les informations relatives aux intérêts et dividendes attribués, dont l'identification des bénéficiaires des revenus.

Etant donné les nombreux problèmes liés à l'application concrète de cette réforme, celle-ci a été modifiée pour les revenus attribués en 2012 et abandonnée pour les revenus attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (6).

4 Soit 5/3 du revenu cadastral « revalorisé », c'est-à-dire multiplié par 4,10.

5 Il s'agit d'un revenu mobilier à déclaration obligatoire, voir ci-après 1.2.2.B.

6 Le principe du précompte mobilier libératoire est rétabli, la cotisation supplémentaire de 4% est supprimée, le taux général du précompte mobilier est passé à 25%. Voir le chapitre « Précompte mobilier », page 135.

Il était initialement prévu que la déclaration afférente aux revenus 2012 soit obligatoire pour tous les revenus mobiliers (et revenus divers à caractère mobilier) sauf ceux qui auraient subi la retenue à la source de la cotisation supplémentaire de 4%. Finalement, une dispense de déclaration a été maintenue pour les intérêts et dividendes lorsqu'ils ont subi la retenue de précompte mobilier, et que leur montant cumulé n'excède pas le seuil de 20.020 euros.

Le régime fiscal particulier des droits d'auteur est décrit au point C ci-dessous.

Le montant des revenus mobiliers imposables est déterminé séparément pour chaque conjoint. Les éventuels revenus communs sont répartis en fonction du droit patrimonial.

A. Revenus mobiliers non imposables

Les cas les plus courants sont les suivants :

- la première tranche de 1.830 euros **par conjoint** de revenus des dépôts d'épargne ordinaires ;
- la première tranche de 180 euros **par conjoint** des revenus de capitaux engagés dans les sociétés coopératives agréées par le Conseil National de la Coopération ou dans des sociétés à finalité sociale.

Constituent également des revenus non imposables, les produits des actions privilégiées de la SNCB et des fonds publics émis (avant 1962) en exemption d'impôts réels et personnels ou de tous impôts.

B. Déclaration obligatoire des revenus mobiliers

**1. Obligation pour le contribuable**

La situation décrite ci-dessous est spécifique à l'exercice d'imposition 2013.

La déclaration des revenus mobiliers et des revenus divers à caractère mobilier est en principe obligatoire.

Une exception est toutefois prévue en ce qui concerne certains intérêts et dividendes.

Ainsi, l'obligation de déclaration n'est pas d'application pour :

- les bonis de liquidation qui ont subi un précompte mobilier de 10% ;
- les intérêts des bons d'Etat (bons d'Etat Leterme) souscrits entre le 24 novembre et le 2 décembre 2011 et émis le 4 décembre 2011 qui ont subi un précompte mobilier de 15% ;
- les intérêts et dividendes imposables à 21% qui ont subi la retenue à la source de la cotisation supplémentaire de 4% ;
- les revenus mobiliers pour lesquels un précompte mobilier de 21% ou 25% a été retenu et les revenus afférents aux dépôts d'épargne réglementés et excédant la première tranche exemptée pour lesquels un précompte mobilier de 15% a été retenu, à condition que la totalité des revenus mobiliers de type intérêts et dividendes ne puisse plus donner lieu à la cotisation supplémentaire de 4%.

La déclaration des intérêts et des dividendes n'est obligatoire pour l'exercice d'imposition 2013 que si le contribuable a perçu des revenus mobiliers (intérêts et dividendes) supérieurs à 20 020 euros et que le précompte mobilier de 21% a, le cas échéant, été retenu mais pas la cotisation de 4%.

En ce qui concerne les intérêts et dividendes volontairement soumis à la retenue supplémentaire à la source de 4% (voir ci-après), le contribuable peut choisir de mentionner les revenus dans sa déclaration afin d'obtenir le remboursement de l'éventuel excédent de cotisation prélevée à la source.

*Déclaration sur l'honneur*

Dans sa déclaration d'impôt relative à l'exercice d'imposition 2013, le contribuable bénéficiaire d'intérêts et de dividendes qui souhaite faire usage de la faculté de ne pas déclarer ces revenus doit attester sur l'honneur qu'il n'a pas reçu de revenus mobiliers pour lesquels la cotisation supplémentaire de 4% peut encore être appliquée.

**2. Obligations pour les redevables du précompte mobilier et les intermédiaires financiers : prélèvement à la source de la cotisation de 4% à la demande du contribuable**

Les personnes mentionnées ci-dessous sont celles à qui incombe la retenue de la cotisation à la source (à la demande du contribuable) :

- en ce qui concerne les titres au porteur et les titres dématérialisés : l'opérateur économique belge responsable du paiement des revenus, en d'autres termes l'agent payeur ;
- en ce qui concerne les autres titres (les titres nominatifs) : le débiteur du précompte mobilier.

Les bénéficiaires de revenus mobiliers imposables à 21% pouvaient demander aux redevables de la cotisation de retenir celle-ci jusqu'au 31 décembre 2012.

Les redevables étaient tenus de verser la cotisation supplémentaire au Trésor au plus tard le 31 mars 2013.

**3. Cotisation supplémentaire de 4% sur revenus mobiliers élevés**

Cette cotisation s'élève à 4% des intérêts et dividendes *soumis au taux de précompte mobilier de 21%*, dans la mesure où les intérêts et dividendes perçus excèdent le montant total net de 20.020 euros (montant indexé).

**3.1. Soumission à la cotisation supplémentaire**

Ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire :

- les intérêts et dividendes exonérés en vertu de l'article 21 CIR92, dont la première tranche de 1.830 euros des revenus de dépôts d'épargne ordinaires ;
- les bonis de liquidation suite au partage total ou partiel de la société distributrice ;
- les revenus des bons d'Etat souscrits entre le 24 novembre et le 2 décembre 2011 et émis le 4 décembre 2011 ;
- les intérêts et dividendes soumis au taux de 15% ou de 25%.

### 3.2. Dépassement du plafond

Pour déterminer si le plafond de 20.020 euros est dépassé, sont comptabilisés en premier lieu certains intérêts et dividendes qui ne sont cependant pas soumis à la cotisation supplémentaire, à savoir :

- les intérêts et dividendes soumis à un taux de 10% ou 25% ;
- les revenus des dépôts d'épargne réglementés soumis à 15% (pour la partie qui excède la tranche exonérée).

Sont exclus tant de la cotisation supplémentaire que du calcul du plafond, les bonis de liquidation et les intérêts des bons d'Etat souscrits pendant la période du 24 novembre au 2 décembre 2011 et émis le 4 décembre 2011.

#### Exemple

*Deux contribuables A et B ont perçu en 2012 des intérêts qui ont subi un précompte mobilier de 21% et des dividendes qui ont subi un précompte mobilier de 25%.*

*Lors de l'établissement de l'impôt, une cotisation supplémentaire de 4% est retenue sur la partie des revenus mobiliers à 21% qui excède 20.020 euros.*

*Le contribuable A a perçu 6.000 euros de dividendes précomptés à 25% et 15.000 euros d'intérêts précomptés à 21%, pour un total de 21.000 euros de revenus mobiliers. On fait intervenir en premier lieu les dividendes à 25%, puis seulement les intérêts à 21%. La cotisation s'appliquera sur les 980 euros d'intérêts qui dépassent le plafond.*

*Le contribuable B a perçu 21.000 euros de dividendes (Pr.M. de 25%) et 3.000 euros d'intérêts (Pr.M. de 21%), pour un total de 24.000 euros de revenus mobiliers. On fait de nouveau intervenir en premier lieu les dividendes à 25% qui ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire mais qui interviennent pour le calcul du plafond. Le plafond est dépassé de 3.980 euros, mais la cotisation s'appliquera uniquement sur les 3.000 euros d'intérêts qui dépassent ce plafond.*

### 3.3. Régime initial : choix du bénéficiaire des revenus entre la retenue à la source de la cotisation supplémentaire et l'obligation de déclaration

Le bénéficiaire des revenus avait initialement le choix soit de payer volontairement la cotisation sous la forme d'une retenue supplémentaire à la source de 4%, soit de recourir à la déclaration obligatoire des revenus.

S'il optait pour la retenue volontaire à la source, le bénéficiaire supportait dès lors 25% de retenue à la source, à savoir 21% de précompte mobilier et 4% de cotisation supplémentaire, formant potentiellement impôt définitif. Les intérêts et dividendes soumis à la retenue supplémentaire à la source de 4% échappaient alors à la déclaration obligatoire des revenus mobiliers.

Si le bénéficiaire des revenus n'optait pas pour la retenue à la source de la cotisation supplémentaire, celle-ci était, le cas échéant, établie lors du calcul de l'impôt des personnes physiques, sur la base des informations reprises dans la déclaration.

Ce système a toutefois été revu dans le sens de la réintroduction du principe de la déclaration facultative des intérêts et des dividendes, dans certaines circonstances (voir point 3.4).

### 3.4. Régime transitoire jusqu'au 31 décembre 2012

Le régime initial évoqué ci-dessus a été remplacé par un régime transitoire valable jusqu'au 31 décembre 2012.

Désormais, le contribuable qui a perçu des revenus mobiliers de type intérêts ou dividendes n'est pas tenu de déclarer ces revenus dans sa déclaration d'impôt relative à l'exercice d'imposition 2013 pour autant que la totalité des revenus en cause ne puisse plus donner lieu à application de la cotisation supplémentaire de 4%, et moyennant attestation expresse (déclaration sur l'honneur) en ce sens dans la déclaration.

Par ailleurs, les bénéficiaires de revenus mobiliers imposables à 21% ont encore pu demander, jusqu'au 31 décembre 2012, aux redevables de la cotisation supplémentaire de 4% retenir ladite cotisation sur ces revenus. Cette démarche les dispense en tout état de cause de déclarer ces revenus mobiliers.

Le contribuable qui a opté pour la retenue de la cotisation à la source et qui souhaite récupérer l'éventuel excédent de cotisation versé au Trésor est tenu de mentionner dans sa déclaration relative à l'exercice d'imposition 2013, tous les dividendes (autres que les bonis de liquidation) et tous les intérêts (autres que les intérêts des bons d'Etat Leterme) qu'il a perçus en 2012. Il pourra ainsi bénéficier de l'imputation de la cotisation sur son impôt et, le cas échéant, du remboursement de l'excédent.

#### C. Les droits d'auteur

Il s'agit des revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales ou obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger (ci-après « droits d'auteur »).

Les droits d'auteur qui ne présentent pas de caractère professionnel sont toujours considérés comme des revenus mobiliers pour l'application du précompte mobilier.

Lorsque les droits d'auteur proviennent d'une activité professionnelle, ils sont néanmoins imposés définitivement au titre de revenus mobiliers pour la première tranche de 54.890 euros. La partie des droits d'auteur qui excède 54.890 euros est imposable comme revenus professionnels. .

Si la déduction des frais réels n'est pas revendiquée, le montant imposable s'obtient après application d'un montant de charges forfaitaires calculé comme suit :

- 50% sur la première tranche de 14.640 euros ;
- 25% sur la tranche comprise entre 14.640 et 29.280 euros ;
- 0% au-delà.

Dans le cadre de la réforme du précompte mobilier, tous les revenus de droits d'auteur doivent être renseignés dans la formule de déclaration à l'impôt des personnes physiques, même s'ils ont été soumis à retenue de précompte mobilier.

D. Modalités d'imposition

Les revenus mobiliers sont imposables pour leur montant brut, c'est-à-dire avant retenue du précompte mobilier et avant déduction des frais d'encaissement et de garde.

Les revenus mobiliers peuvent bénéficier de la **taxation distincte** aux taux suivants :

**Tableau 1.2**  
**Taux d'imposition des principaux revenus de capitaux et biens mobiliers (revenus 2012)**

DIVIDENDES HORMIS BONIS	
Actions ou parts émises par appel public à l'épargne à partir du 1 <sup>er</sup> janvier 1994	21%
Actions ou parts émises à partir du 1 <sup>er</sup> janvier 1994 à la suite d'apports de capitaux en numéraire et qui depuis leur émission ont fait l'objet, soit d'une inscription nominative chez l'émetteur, soit d'un dépôt à découvert auprès d'un intermédiaire financier, soit d'une inscription en compte-titre auprès d'un organisme de liquidation	21%
Actions ou parts émises par des sociétés d'investissement, autrement que par partage total ou partiel de l'avoir social ou par acquisition d'actions propres	21%
Actions ou parts AFV cotées en bourse, pour autant que la société qui verse les revenus renonce irrévocablement à la cession des avantages de l'immunisation d'impôt des sociétés, ou distribuées par des sociétés dont une partie du capital est apportée par une PRICAF (*)	21%
Dividendes distribués par une société coopérative de participation dans le cadre d'un plan de participation (loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéficiaires des sociétés)	21%
Autres actions et parts	25%
BONIS DE LIQUIDATION	
BONIS DE RACHAT D' ACTIONS PROPRES	
REVENUS DE DEPOTS D'EPARGNE ORDINAIRES	
INTERETS DES BONS D'ETAT 24.11.2011 – 02.12.2011	
AUTRES INTERETS	
Revenus de conventions conclues à partir du 1 <sup>er</sup> mars 1990	21%
Revenus de conventions conclues avant le 1 <sup>er</sup> mars 1990	25%
Revenus de certains fonds communs de placement de distribution	25%
REDEVANCES, RENTES VIAGERES ET TEMPORAIRES	
Revenus de conventions conclues à partir du 1 <sup>er</sup> mars 1990	15%
Revenus de conventions conclues avant le 1 <sup>er</sup> mars 1990	25%
DROITS D'AUTEUR	
	15%

(\*) Et dont les actions ou parts, représentant la majorité des droits de vote, sont détenues à plus de 50% par des personnes physiques.

La **globalisation totale** est toutefois appliquée lorsqu'elle est plus favorable au contribuable; dans ce cas seulement, les frais d'encaissement et de garde sont déduits.

Lorsque les revenus mobiliers (ou les revenus divers à caractère mobilier) sont effectivement imposés distinctement, l'impôt doit être majoré des additionnels communaux, sauf en ce qui concerne les intérêts et les dividendes.

### 1.2.3. Revenus divers

Cette troisième catégorie de revenus imposables rassemble des revenus dont la **caractéristique commune** est d'être **recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle**. Parmi les différents types de revenus mentionnés ci-après, seules les rentes alimentaires « courantes » (donc à l'exception des arriérés) sont imposables globalement. Les autres revenus divers sont imposables distinctement (7).

Le montant des revenus divers imposables est déterminé séparément pour chaque conjoint. Les éventuels revenus communs sont répartis en fonction du droit patrimonial.

#### RENTES ALIMENTAIRES

Les rentes alimentaires perçues au cours de la période imposable sont imposables globalement, à concurrence de 80% du montant encaissé (8). Les arriérés de rentes alimentaires sont également imposables à concurrence de 80% du montant encaissé. Ils peuvent toutefois bénéficier de la taxation distincte s'ils sont payés suite à un jugement avec effet rétroactif.

#### BENEFICES ET PROFITS OCCASIONNELS

Il s'agit de bénéfices et profits obtenus en dehors de toute activité professionnelle. Ils ne comprennent toutefois pas :

- les bénéfices ou profits recueillis dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé ;
- les gains aux jeux et loteries.

Les bénéfices et profits occasionnels sont imposables à concurrence du montant perçu, net des charges réelles.

#### PRIX ET SUBSIDES

Sont également imposables au titre de « revenus divers » les prix, subsides, rentes ou pensions alloués à des savants, écrivains ou artistes par les pouvoirs publics ou par des organismes publics sans but lucratif, belges ou étrangers (9).

Ces revenus divers sont imposables, pour le montant réellement perçu, majoré du précompte professionnel retenu.

---

7 Les taux d'imposition en vigueur pour l'exercice d'imposition 2013 sont mentionnés au Tableau 1.14 , page 69.

8 Les rentes alimentaires perçues en vertu d'une disposition légale étrangère sont traitées de la même façon que celles perçues en vertu d'une disposition de droit belge, à condition que ces dispositions soient analogues.

9 Sauf quand ces associations sont agréées par AR délibéré en Conseil des Ministres.

Les rentes et pensions ne bénéficient d'aucun abattement. Les prix et subsides (10) ne sont taxables que dans la mesure où ils excèdent 3.660 euros.

**INDEMNITES DE CHERCHEURS**

Sont également considérées comme des revenus divers, les indemnités personnelles provenant de l'exploitation d'une découverte payées ou attribuées à des chercheurs par une université, une haute école, le « Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – Fonds fédéral de la Recherche scientifique », le FRS-FNRS ou le « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Vlaanderen ».

Ces indemnités sont imposables pour leur montant net, déterminé en déduisant 10% de frais du montant brut. Un précompte professionnel est dû sur les indemnités payées ou attribuées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

**PLUS-VALUES SUR IMMEUBLES BATIS**

Ces plus-values ne sont imposables comme revenus divers que si les conditions suivantes sont réunies :

- l'immeuble est situé en Belgique ;
- il ne s'agit pas de « la maison d'habitation » du contribuable (11) ;
- il y a aliénation (c'est-à-dire principalement vente) dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux, ou dans les trois ans de l'acte de donation pour autant que le donateur l'ait lui-même acquis à titre onéreux dans les cinq ans.

Le montant imposable est calculé à partir du prix de cession, dont on déduit :

- le prix et les frais d'acquisition ;
- une revalorisation du montant total du prix et frais d'acquisition de 5% par année entière de détention ;
- les frais de travaux que le propriétaire a fait effectuer entre la date d'acquisition et la date d'aliénation.

**PLUS-VALUES SUR TERRAINS**

Ces plus-values ne sont imposables comme revenus divers que si les conditions suivantes sont réunies :

- le terrain est situé en Belgique ;
- il y a aliénation dans les huit ans de la date d'acquisition à titre onéreux, ou dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur.

---

10 Pour les subsides dont l'attribution est échelonnée sur plusieurs années, le contribuable ne peut bénéficier de l'abattement que pour les deux premières années.

11 A savoir l'immeuble pour lequel il peut bénéficier de l'abattement sur l'imposition du revenu cadastral à l'IPP et de l'imputation du précompte immobilier ou de la déduction pour habitation propre et unique. Voir ci-dessus, p. 20.

Le montant imposable est calculé sur base du prix de cession, dont on déduit :

- le prix et les frais d'acquisition ;
- une revalorisation de ce montant, de 5% par année entière écoulée entre la date d'acquisition et la date d'aliénation.

**PLUS-VALUES REALISEES A L'OCCASION DE LA CESSION D'UN BATIMENT CONSTRUIT SUR UN TERRAIN ACQUIS A TITRE ONEREUX**

Ces plus-values ne sont imposables que si les conditions suivantes sont réunies :

- il s'agit d'un immeuble situé en Belgique ;
- sa construction a débuté dans les cinq ans de la date d'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou le donateur;
- l'aliénation a lieu dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'ensemble.

Le montant imposable est calculé à partir du prix de cession, dont on déduit :

- le prix et les frais d'acquisition ;
- une revalorisation de ce montant, de 5% par année entière écoulée entre l'acquisition et l'aliénation ;
- les frais de travaux que le propriétaire a fait effectuer entre la date de la première occupation ou location et celle de l'aliénation.

**PLUS-VALUES SUR CESSION DE PARTICIPATIONS IMPORTANTES**

Celles-ci ne sont imposables comme revenus divers que si elles sont réalisées à l'occasion de la cession d'une participation importante (plus de 25%) à des sociétés et des personnes morales établies hors de l'Espace économique européen.

Le montant imposable est la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition, éventuellement revalorisé (12).

Les revenus mentionnés ci-après forment la catégorie des revenus divers à caractère mobilier. Il s'agit des lots afférents à des titres d'emprunt, des revenus de la sous-location et de la cession de bail d'immeuble, des revenus provenant de la concession du droit d'apposer des supports publicitaires, des revenus provenant de la concession du droit d'installation de pylônes GSM et des produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tenderie.

**LOTS AFFERENTS A DES TITRES D'EMPRUNT**

Ce type de revenu divers est très peu fréquent, la pratique des emprunts à lots étant tombée en désuétude. Ils sont imposables à concurrence du montant net perçu, majoré du Pr.M. réel ou fictif.

**REVENUS DE LA SOUS-LOCATION ET CESSION DE BAIL D'IMMEUBLE**

Les revenus provenant de la sous-location ou de la cession de baux d'immeuble sont imposables à concurrence du revenu brut de la sous-location, diminué des charges réelles et du loyer payé.

---

12 La revalorisation ne concerne que les acquisitions antérieures à 1949.

**CONCESSION DU DROIT D'APPOSER DES SUPPORTS PUBLICITAIRES**

Le montant imposable est le montant perçu, net des charges réelles ou de 5% de charges forfaitaires.

**CONCESSION DU DROIT D'INSTALLATION DE PYLONES GSM**

Les revenus provenant de la concession du droit d'installer des pylônes GSM sont désormais repris dans la catégorie des revenus divers à caractère mobilier. Le nouveau régime s'applique aux revenus recueillis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Le montant imposable est le montant perçu, net des charges réelles ou de 5% de charges forfaitaires.

**PRODUITS DE LA LOCATION DU DROIT DE CHASSE, DE PECHE OU DE TENDERIE**

Le montant imposable de ces revenus est le montant perçu.

**1.2.4. Revenus professionnels**

On distingue sept catégories de revenus professionnels :

1. les rémunérations des travailleurs ;
2. les rémunérations des dirigeants d'entreprise ;
3. les bénéfices des exploitations agricoles, industrielles et commerciales ;
4. les profits des professions libérales ;
5. les bénéfices et profits d'activité professionnelle antérieure ;
6. les revenus de remplacement : pensions, prépensions, allocations de chômage, indemnités d'assurance-maladie-invalidité, etc. ;
7. les droits d'auteur.

Le contribuable qui déclare des bénéfices ou des profits peut attribuer des rémunérations au conjoint aidant. Cette attribution de rémunérations coexiste avec le système de la quote-part conjoint aidant mais les deux systèmes ne sont pas cumulables. Les rémunérations obtenues par le conjoint aidant constituent des revenus de l'activité indépendante.

Le montant net des revenus professionnels se détermine en six étapes, détaillées ci-après :

- la déduction des cotisations de sécurité sociale ;
- la déduction des charges professionnelles réelles ou forfaitaires ;
- les exonérations à caractère économique : il s'agit notamment de mesures fiscales en faveur de l'investissement et/ou de l'emploi ;
- l'imputation des pertes ;
- l'octroi de la quote-part « conjoint aidant » et du quotient conjugal ;
- la compensation des pertes entre conjoints.

A. Revenus imposables, revenus exonérés : quelques précisions

Il n'est pas possible d'exposer ici l'ensemble des règles qui déterminent si un revenu est ou non imposable : nous nous limiterons aux règles générales et aux cas les plus fréquents, avec une attention toute particulière aux revenus salariaux et aux revenus de remplacement.

Les **revenus salariaux** comprennent les traitements, salaires et autres rétributions analogues obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle. Ils ne comprennent pas les remboursements de dépenses propres à l'employeur.

Une exonération temporaire d'IPP est accordée pour les **primes d'innovation** payées ou attribuées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Cette exonération couvre l'année 2012.

Une série de conditions doivent être remplies pour bénéficier de cette exonération, dont le fait que ces primes doivent être accordées pour une nouveauté qui apporte une réelle plus-value aux activités normales de l'employeur qui accorde la prime. Entre autres conditions, le nombre de travailleurs bénéficiant de ces primes ne peut être supérieur à 10% du nombre de travailleurs occupés dans l'entreprise par année civile (et maximum trois travailleurs pour les entreprises de moins de trente travailleurs).

Le **déplacement du domicile au lieu de travail** est une dépense qui incombe au travailleur : les frais exposés à ce titre sont d'ailleurs déductibles au titre de charges professionnelles (voir ci-après, paragraphe C). Lorsque ces dépenses sont remboursées par l'employeur, le remboursement constitue en principe un revenu imposable. Il peut cependant être partiellement exonéré, les différents cas possibles étant détaillés dans le schéma ci-dessous.

**Tableau 1.3**  
*Comment déterminer le montant exonéré des remboursements par l'employeur du trajet domicile - lieu de travail ?*

Déduction des charges professionnelles forfaitaires	Déduction des charges professionnelles réelles
<u>En cas d'utilisation des transports publics</u> , le montant total de l'indemnité ou du remboursement par l'employeur est exonéré.	L'indemnité accordée par l'employeur est taxable. Les frais exposés sont déductibles, à défaut de preuves ceux-ci sont évalués à 0,15 euro par kilomètre pour la distance domicile-lieu de travail, sans que celle-ci puisse excéder 100 km.
<u>Transport collectif, organisé par l'employeur, un groupe d'employeurs ou co-voiturage</u> : l'indemnité octroyée par l'employeur est exonérée jusqu'à un montant correspondant, prorata temporis, à l'équivalent d'une carte train hebdomadaire de 1 <sup>ère</sup> classe pour la distance domicile-lieu de travail.	
<u>Autres modes de transport</u> : l'indemnité est exonérée à concurrence de 370 euros.	Frais de voiture déductibles comme charges réelles limités à 0,15 euro/km. Indemnité accordée par l'employeur taxable.

L'indemnité allouée pour les déplacements à vélo est également exonérée à concurrence de 0,21 euro par kilomètre.

Les revenus salariaux comprennent les **indemnités de dédit, les arriérés et le pécule de vacances anticipé**. Toutefois, ces revenus sont imposables distinctement.

**L'allocation de licenciement** à laquelle des ouvriers licenciés peuvent avoir droit à charge de l'ONEM est exonérée d'impôt et de cotisations sociales (13). L'exonération s'applique aux allocations obtenues à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012, « pour autant que le congé soit notifié par l'employeur au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2012 ».

Les rémunérations des prestations exercées dans le cadre des **agences locales pour l'emploi** sont exonérées à concurrence de 4,10 euros par heure de prestation.

Les revenus salariaux comprennent les **avantages de toute nature** obtenus en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle : ce principe s'étend d'ailleurs à toutes les catégories de revenus professionnels.

L'intervention de l'employeur dans les **chèques-repas, les chèques sport et culture** constitue un avantage social exonéré, sous certaines conditions, dans le chef du bénéficiaire, à concurrence de 100 euros par an.

Les **éco-chèques** peuvent également être exonérés. Ces chèques doivent être nominatifs et octroyés dans le cadre d'une convention collective de travail sectorielle ou conclue au niveau de l'entreprise. A défaut de convention collective, une convention individuelle écrite est requise. L'exonération est limitée à 250 euros par an.

Le système des **avantages non récurrents liés aux résultats** ou « bonus salarial » est exonéré d'impôt. Ce bonus est un complément de rémunération, octroyé à tous les travailleurs ou à un groupe de travailleurs de l'entreprise, dont l'obtention est liée aux résultats de l'entreprise et plus précisément à des objectifs préalablement définis, financiers ou non mais objectivement vérifiables. Les modalités doivent être consignées dans une convention collective du travail ou, pour les entreprises où il n'existe pas de délégation syndicale, faire l'objet d'une procédure d'adhésion. Celle-ci est limitée aux travailleurs concernés par le bonus et doit être soumise à la convention paritaire sectorielle. L'exonération fiscale est octroyée à concurrence de maximum 2.430 euros par travailleur. Elle s'accompagne d'une exonération des cotisations personnelles de sécurité sociale et les cotisations patronales se limitent à une cotisation spéciale de 33%. La partie du bonus qui excède le plafond est assimilée à du salaire.

Il existe également un régime particulier pour les **sportifs et volontaires** (arbitres, formateurs, entraîneurs et accompagnateurs). Pour ceux qui sont âgés d'au moins 26 ans, les revenus qu'ils obtiennent de cette activité sont imposés distinctement au taux de 33% pour une première tranche brute de 18.000 euros, à condition qu'ils perçoivent des revenus supérieurs d'une autre activité professionnelle. Ce régime ne s'applique pas aux rémunérations des dirigeants d'entreprise. Les rémunérations attribuées aux sportifs âgés de 16 à moins de 26 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition, sont imposables distinctement à 16,5% pour une première tranche brute de 18.000 euros.

Les indemnités octroyées à des **artistes** et considérées sur le plan social comme des indemnités forfaitaires de défraiement dans le cadre d'activités artistiques de « petite échelle », sont exonérées à concurrence de 2.361,52 euros par année civile. Cette exonération fiscale s'aligne sur le régime d'exonération de cotisations de sécurité sociale et elle est valable que ces indemnités soient qualifiées de revenus professionnels ou de revenus divers.

---

13 L'allocation de licenciement est d'application pour les travailleurs liés par un contrat de travail d'ouvriers, de titres-services ou de domestique dont le contrat est résilié moyennant congé notifié à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Elle remplace la prime forfaitaire de crise.

**Le régime fiscal des stock-options (14)**

Un plan de stock-options consiste d'une manière générale à octroyer, sur une base volontaire, des options aux collaborateurs d'une entreprise, afin de leur permettre d'acquérir des actions de cette entreprise à un prix fixé à l'avance, appelé le « prix d'exercice », dans un délai donné. Le régime fiscal des stock-options concerne toutes les sociétés et ne se limite pas aux entreprises cotées en bourse.

L'attribution d'options sur actions est considérée comme un avantage de toute nature imposable. Cet avantage de toute nature est **repris dans les revenus imposables lors de l'attribution des options** et non pas lorsqu'elles sont effectivement exercées.

L'**évaluation** de l'avantage de toute nature est **forfaitaire (15)**. Celui-ci est fixé forfaitairement à 18% de la valeur qu'ont, au moment de l'offre, les actions sur lesquelles porte l'option. Ce pourcentage est majoré de 1% de cette valeur par année ou partie d'année au-delà de la cinquième année. Ainsi, si le plan de stock-options prévoit que les options peuvent être exercées 7 ans après leur attribution, l'avantage de toute nature sera évalué forfaitairement à 20% de la valeur des actions au moment de l'offre d'options.

Ces pourcentages sont réduits de moitié lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le prix d'exercice de l'option est déterminé de manière certaine au moment de l'offre,
- l'option ne peut être exercée, ni dans les trois ans de l'offre, ni plus de 10 ans après celle-ci,
- pas de possibilité de cession de l'option entre vifs,
- pas de couverture du risque de réduction de la valeur de l'action,
- les options doivent porter sur des actions de l'entreprise au profit de laquelle l'activité professionnelle est exercée ou sur des actions d'une société mère de celle-ci.

L'avantage ainsi évalué est **repris dans les revenus imposables globalement**. La taxation qui en résulte est définitive : il n'y a donc pas de taxation sur les éventuelles plus-values réalisées ou constatées lors de l'exercice de l'option.

La loi du 24 décembre 2002 permet d'allonger la période d'exercice de 3 ans au maximum sans charge fiscale supplémentaire.

Les options doivent pour bénéficier de cette possibilité, répondre aux conditions suivantes :

- elles doivent être attribuées, c'est-à-dire ne pas avoir été refusées par le bénéficiaire endéans les 60 jours de l'offre ;
- elles doivent avoir été offertes entre le 2 novembre 1998 et le 31 décembre 2002 inclus ;
- les options n'ont pas encore été exercées et la période d'exercice est toujours en cours ;
- le bénéficiaire doit marquer son accord et celui-ci doit être notifié à l'administration fiscale par la société qui offre les options.

La loi de relance économique du 27 mars 2009 permet de nouveau l'allongement de la période d'exercice sans charge fiscale supplémentaire, pour les plans d'options conclus entre le 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le 31 août 2008. Les conditions sont identiques à celles énumérées ci-dessus, excepté qu'elles doivent avoir été offertes entre le 2 novembre 2002 et le 31 août 2008 inclus. L'allongement est porté à 5 ans pour ces plans d'options, dans la limite d'une valeur fiscale maximale de 100.000 euros. Par « valeur fiscale », on entend la valeur de l'avantage en nature déterminé comme indiqué ci-dessus.

14 Pour les options sur actions offertes à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012, le pourcentage utilisé pour fixer forfaitairement la valeur de l'avantage de toute nature est passé de 15% à 18%.

15 Lorsqu'il s'agit d'options cotées ou négociées en bourse, l'avantage imposable est généralement déterminé d'après le dernier cours de clôture de l'option qui précède le jour de l'offre.

### Le nouveau régime fiscal des voitures de société

Un nouveau calcul forfaitaire est entré en vigueur concernant l'avantage de toute nature relatif à la mise à disposition d'une voiture de société (y compris pour les déplacements domicile-lieu de travail). Le SPF Finances a développé un formulaire internet au moyen duquel le citoyen peut demander le calcul de cet avantage de toute nature (16).

Le nouveau calcul est d'application pour les avantages de toute nature attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (17).

L'avantage de toute nature est désormais calculé en appliquant un pourcentage de CO<sub>2</sub> à 6/7 de la valeur catalogue de la voiture, soit

$$\text{ATN} = \text{valeur catalogue} * \% (\text{coefficient CO}_2) * 6/7$$

Le coefficient CO<sub>2</sub> de base est de 5,5% pour une émission de référence - CO<sub>2</sub> de 95 g/km pour les véhicules diesel et pour une émission de référence - CO<sub>2</sub> de 115 g/km pour les véhicules alimentés à l'essence, au LPG ou au gaz naturel.

Lorsque l'émission de CO<sub>2</sub> dépasse l'émission de référence, le pourcentage de base est augmenté de 0,1% par gramme de CO<sub>2</sub>, avec un maximum de 18%.

Lorsque l'émission de CO<sub>2</sub> est inférieure à l'émission de référence, le pourcentage de base est réduit de 0,1% par gramme de CO<sub>2</sub>, avec un minimum de 4%. Si la voiture de société est exclusivement propulsée par un moteur électrique, le pourcentage de CO<sub>2</sub> appliqué est le minimum en vigueur, à savoir 4%.

L'avantage ne peut jamais être inférieur à 1.200 euros.

#### VALEUR CATALOGUE

Une définition unique de la valeur catalogue est appliquée à toutes les voitures de société, qu'il s'agisse de véhicules acquis à l'état neuf, de véhicules d'occasion ou de leasing.

La **valeur catalogue** est le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée *réellement payée* (18) comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes.

#### PRISE EN COMPTE DE L'ANCIENNETE

La valeur catalogue fixée est diminuée en fonction de l'âge du véhicule, à raison de 6% par année d'ancienneté sans que la diminution dépasse 30%. On tient ainsi compte de la période écoulée à partir de la date de la première immatriculation du véhicule.

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (*)	Pourcentage de la valeur catalogue pour le calcul de l'avantage en nature
0-12 mois	100%
13-24 mois	94%
25-36 mois	88%
37-48 mois	82%
49-60 mois	76%
Plus de 60 mois	70%

(\*) *Un mois commencé compte pour un mois entier. Exemple : la date de la première inscription à la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules tombe le 21 mars 2012. Le pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération s'élève à 100% du 1<sup>er</sup> mars 2012 au 28 février 2013 et à 94% à partir du 1<sup>er</sup> mars 2013.*

16 Le formulaire est disponible à l'adresse suivante :

[http://annu.belbone.be/towv3/index.php4?lang=fr&type\\_doc=data3](http://annu.belbone.be/towv3/index.php4?lang=fr&type_doc=data3)

17 Cependant, au niveau du précompte professionnel, les modifications introduites par la loi-programme du 29 mars 2012 (nouvelle définition de la valeur catalogue avec prise en compte de la TVA réellement payée et réduction liée à l'âge de la voiture) ne peuvent être appliquées qu'aux avantages de toute nature attribués à partir du 1<sup>er</sup> mai 2012. Pour les avantages de toute nature attribués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et le 30 avril 2012, ce sont les règles de la loi du 28 décembre 2011 qui s'appliquent.

18 Il n'est donc pas tenu compte de la TVA (fictive) qui aurait été due sur ce prix catalogue si les réductions, diminutions, rabais et ristournes consentis n'avaient pas été appliqués dans le cadre du calcul de la TVA.

Si en règle générale les **revenus de remplacement** sont imposables, certains **transferts sociaux** sont exonérés. Il s'agit :

- du revenu d'intégration ;
- des allocations familiales légales ;
- des allocations de naissance et des primes d'adoption légales ;
- des allocations qui sont octroyées aux handicapés à charge du Trésor et en exécution de la législation y relative ;
- des pensions de guerre ;
- des rentes octroyées en raison d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle à des personnes qui n'ont pas subi de pertes de revenus professionnels. La rente est automatiquement exonérée si le degré d'invalidité n'excède pas 20% ou si elle est payée en complément d'une pension de retraite. Si le degré d'invalidité est supérieur à 20%, l'exonération est en principe limitée à ce pourcentage.

Les **droits d'auteur** sont considérés comme des revenus professionnels s'ils résultent d'une activité professionnelle et pour la tranche au-delà de 54.890 euros. En deçà de ce seuil, ils sont assimilés à des revenus mobiliers (19).

Comme indiqué ci-dessus, le montant imposable est déterminé après l'application d'un forfait de charges.

#### B. Déduction des cotisations de sécurité sociale

Les **rémunérations des travailleurs** sont imposables pour leur montant brut diminué des cotisations personnelles de sécurité sociale.

Les **rémunérations des dirigeants d'entreprise** sont également imposables pour leur montant brut diminué des cotisations dues en exécution de la législation sociale. Les cotisations versées à des sociétés mutualistes reconnues pour les « petits risques » sont assimilées aux cotisations sociales.

Le montant imposable des **bénéfices et profits** est déterminé de façon similaire.

Les **revenus de remplacement** peuvent dans certains cas être soumis à des cotisations de sécurité sociale : celles-ci sont alors déduites pour déterminer le montant brut imposable.

La cotisation spéciale pour la sécurité sociale qui est retenue sur les salaires des travailleurs et assimilés dont le revenu net imposable du ménage est supérieur à 18.592,01 euros par an, est sans influence sur le calcul des cotisations sociales et du précompte professionnel. Contrairement aux autres cotisations sociales, elle n'est pas déductible.

Par contre, la retenue sur les pensions supérieures à 2.053,05 euros est assimilée aux cotisations sociales et donc déductible.

---

19 Voir ci-dessus page 26.

C. Déduction des charges**CHARGES REELLES**

La déductibilité des charges professionnelles est un principe général qui s'applique à **toutes les catégories de revenus**, y compris les revenus de remplacement.

Les dépenses ou charges professionnelles déductibles sont celles que le contribuable a faites ou supportées pendant la période imposable **en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables** et dont il justifie la réalité et le montant.

Pour les frais de déplacement du domicile au lieu de travail, une distinction doit être faite selon que les déplacements sont ou non effectués en voiture individuelle.

- Lorsqu'ils sont effectués en voiture individuelle, la déduction de ces frais est limitée à 0,15 euro par kilomètre.
- Lorsque ces déplacements sont effectués autrement qu'en voiture individuelle, les frais professionnels sont, à défaut de preuve, fixés forfaitairement à 0,15 euro par kilomètre parcouru sans que la distance prise en compte du domicile au lieu de travail puisse excéder 100 kilomètres. Le contribuable qui prouve des charges réelles plus élevées peut les déduire mais il n'est pas permis de combiner le forfait de 0,15 euro par kilomètre pour les 100 premiers kilomètres et les charges réelles pour le surplus.

Outre les frais de déplacement du domicile au lieu de travail, les charges réelles peuvent comprendre, notamment :

- les dépenses afférentes aux immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'exercice de l'activité professionnelle : les locaux commerciaux, le cabinet d'un notaire, avocat, médecin, le bureau d'un courtier d'assurance etc. ;
- les primes d'assurances, commissions, courtages, frais publicitaires, dépenses de formation, etc. ;
- les cotisations d'assurance complémentaire contre l'incapacité de travail résultant d'une maladie ou d'une invalidité ;
- les frais de personnel ;
- les rémunérations attribuées au conjoint aidant ;
- les amortissements des biens affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (20) ;
- les impôts et taxes qui ne frappent pas directement les revenus imposables : le Pr.I. non imputable, la taxe de circulation, les taxes locales et les impôts indirects, accroissements et intérêts de retard éventuels compris ;
- les intérêts de capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise ;
- les sommes qu'un contribuable recueillant des bénéfices ou profits (c'est-à-dire un commerçant ou un titulaire de profession libérale) a effectivement payées en faveur d'un milieu d'accueil collectif de la petite enfance.  
Il s'agit en fait des dépenses supportées pour les « crèches d'entreprises ». Cette disposition s'applique également aux sociétés et est décrite plus amplement au chapitre 3, page 122.

---

20 Le régime fiscal des amortissements est décrit plus amplement dans le chapitre 3 : Dispositions communes à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés. Voir page 111.

Ne sont pas déductibles :

- les dépenses ayant un caractère personnel ;
- les amendes et pénalités ;
- les dépenses qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ;
- les frais vestimentaires, à l'exclusion de ceux concernant les vêtements professionnels spécifiques ;
- 31% des frais de restaurant ;
- 50% des frais de représentation et des cadeaux d'affaires ;
- pour les frais de déplacement autres que ceux du domicile vers le lieu de travail, 25% de la partie professionnelle des frais de voiture (y compris les moins-values sur ces véhicules) ;
- l'IPP ainsi que les précomptes et versements anticipés (VA) imputables dus à l'Etat, aux communes et à l'agglomération bruxelloise ;
- les intérêts de dettes contractées auprès de tiers par des dirigeants d'entreprise en vue de la souscription d'actions ou parts représentatives du capital social d'une société dont ils perçoivent des rémunérations au cours de la période imposable.

#### CHARGES FORFAITAIRES

Pour certaines catégories de revenus professionnels, la loi prévoit des **charges forfaitaires** qui se substituent aux charges réelles, à moins que celles-ci ne leur soient supérieures.

La base de calcul des charges professionnelles forfaitaires est le montant brut imposable diminué des cotisations sociales et cotisations assimilées (21).

Pour les **dirigeants d'entreprise**, des charges forfaitaires sont octroyées à concurrence de 3% de la base de calcul, avec un maximum de 2.280 euros.

Pour les **rémunérations de conjoint aidant**, des charges forfaitaires sont octroyées à concurrence de 5%, avec un maximum de 3.790 euros.

Les charges forfaitaires dont peuvent bénéficier les **travailleurs** et les titulaires de **professions libérales** sont également plafonnées à 3.790 euros (22). Elles se calculent suivant le barème ci-après.

**Tableau 1.4**  
**Charges professionnelles forfaitaires**

Base de calcul en euros		Charges professionnelles	
		sur limite inférieure	au-delà
0	5.490	0	28,7%
5.490	10.910	1.575,63	10%
10.910	18.150	2.117,63	5%
18.150	et plus	2.479,63	3%

Un complément de charges professionnelles forfaitaires peut être octroyé aux **travailleurs** lorsque la distance entre le domicile et le lieu de travail excède 75 km.

21 C'est-à-dire la partie déductible des cotisations à des sociétés mutualistes reconnues, cf. ci-dessus page 36.  
22 Le maximum est atteint à partir d'une base de calcul de 61.829 euros.

**Tableau 1.5**  
**Complément de charges professionnelles forfaitaires**

Distance domicile-lieu de travail	Forfait complémentaire
75 km - 100 km	75
101 km - 125 km	125
126 km et plus	175

#### IMPUTATION DES CHARGES

Lorsque les revenus professionnels imposables comprennent des revenus imposables distinctement (23), les charges professionnelles s'imputent :

- proportionnellement sur les revenus imposables globalement et distinctement, lorsqu'il s'agit de charges forfaitaires ;
- par priorité sur les revenus imposables globalement, lorsqu'il s'agit de charges réelles.

#### D. Immunisations à caractère économique

Des **bénéfices** nets de charges sont ensuite déduits les immunisations accordées en application des mesures fiscales pour la promotion des investissements et de l'emploi.

Il s'agit de :

- l'exonération pour personnel supplémentaire affecté à un emploi de chef de service des « exportations » ou « Gestion intégrale de la qualité » ;
- l'exonération pour personnel supplémentaire des PME ;
- la déduction pour investissement.

Les contribuables déclarant des **profits** ne peuvent bénéficier que de la déduction pour investissement et de l'exonération pour personnel supplémentaire des PME.

Ces mesures sont communes à l'IPP et à l'I.Soc et sont décrites plus amplement au chapitre 3.

Les contribuables qui déclarent des bénéfices ou des profits peuvent également bénéficier d'un crédit d'impôt s'ils accroissent les « fonds propres » investis dans leur entreprise. Le mécanisme de ce crédit d'impôt est expliqué à la section 1.4.8 (24).

#### E. Imputation des pertes

##### PERTES DE LA PERIODE IMPOSABLE

Les pertes subies dans une activité professionnelle sont imputées sur les résultats positifs provenant d'une autre activité professionnelle que ce même contribuable a exercée au cours de la même période imposable. Cette imputation se fait d'abord sur les revenus imposables globalement ; pour le solde, elle se fait proportionnellement aux différents revenus taxables distinctement.

23 Cas des arriérés, des indemnités de dédit et de certaines plus-values.

24 Voir page 71.

#### PERTES DE PERIODES IMPOSABLES ANTERIEURES

Les pertes subies par le même contribuable au cours de périodes imposables antérieures sont récupérables sur les résultats positifs des périodes imposables suivantes, sans limitation de temps.

#### F. Attribution de la quote-part « conjoint aidant » et du quotient conjugal

##### QUOTE-PART DU CONJOINT AIDANT

Le contribuable qui est effectivement assisté par son conjoint dans l'exercice d'une activité indépendante (commerçant, ou personne exerçant une profession libérale) peut lui attribuer une quote-part de son revenu net.

Cette attribution ne peut avoir lieu que si le conjoint appelé à bénéficier de la quote-part n'a pas bénéficié personnellement de revenus professionnels supérieurs à 12.740 euros (nets de charges et pertes) provenant d'une activité distincte.

La quote-part ainsi attribuée **constitue** pour celui qui la reçoit **un revenu professionnel** d'activité indépendante sur lequel peuvent éventuellement s'**imputer les pertes récupérables** qui n'ont pu être déduites sur ses autres revenus propres.

##### QUOTIENT CONJUGAL

Le quotient conjugal peut être octroyé lorsque le revenu professionnel de l'un des conjoints n'excède pas 30% du total des revenus professionnels des deux conjoints.

Le montant alors attribué est fixé à 30% du total des revenus professionnels nets, **diminué des revenus propres du conjoint qui reçoit la quote-part**. Il ne peut excéder 9.810 euros.

Le conjoint qui reçoit le quotient conjugal peut imputer, sur le montant ainsi perçu, **les pertes récupérables** qui n'ont pu être déduites sur ses autres revenus propres.

##### QUALIFICATION DU REVENU TRANSFERE

La qualification d'origine subsiste et, dans le chef du conjoint qui attribue, l'attribution d'une quote-part conjoint aidant ou l'imputation d'un quotient conjugal se fait de manière proportionnelle sur les différentes catégories de revenu. Ainsi, dans le cas d'un ménage où un seul des conjoints bénéficie de revenus professionnels, les revenus transférés par application du quotient conjugal sont des salaires si le conjoint concerné bénéficie de revenus salariaux tandis qu'ils sont des pensions si le conjoint concerné bénéficie de pensions.

#### G. Compensation des pertes entre conjoints

Lorsque le revenu de l'un des conjoints est négatif, cette perte peut être imputée sur les revenus de l'autre, après prise en compte de toutes les déductions auxquelles celui-ci a droit. Le montant des pertes transférables ne peut excéder les revenus du conjoint chez qui se fait l'imputation.

### 1.3. Les dépenses donnant droit à un avantage fiscal

Certaines dépenses donnent droit à un avantage fiscal. Les conditions et modalités auxquelles l'avantage fiscal est octroyé sont détaillées ci-après. Les déductions sont regroupées en quatre catégories :

- celles ayant trait à l'investissement immobilier et à l'épargne à long terme ;
- celles ayant trait à l'environnement ;
- les autres dépenses bénéficiant d'avantages fiscaux au niveau fédéral ;
- les incitants fiscaux régionaux.

On décrira chaque fois les conditions d'octroi de l'avantage, les limites dans lesquelles il est octroyé et les modalités d'octroi de l'avantage.

Celui-ci peut prendre quatre formes :

- une déduction sur le total des revenus nets ;
- une réduction d'impôt au taux marginal ;
- une réduction d'impôt aux taux forfaitaires de 30% ou 45% ;
- un crédit d'impôt déduit du « principal » c'est-à-dire de l'impôt dû sur les revenus imposables globalement et distinctement après prise en compte des quotités exonérées et de toutes les autres réductions d'impôt (voir schéma page 60).

Certaines dépenses déductibles ont été transformées en réductions d'impôt. Il s'agit des libéralités, des frais de garde d'enfants, des dépenses pour un employé de maison et des dépenses pour la restauration et l'entretien de monuments et sites classés.

Les conditions d'octroi de l'avantage fiscal ainsi que les modalités restent inchangées. Seule la forme de l'incitant fiscal change (une réduction d'impôt et non plus une déduction des revenus nets).

Deux taux uniques de réduction sont fixés : 45% pour les libéralités et les frais de garde d'enfants et 30% pour les employés de maison et les monuments classés.

Les rentes alimentaires, le bonus logement (déduction pour habitation propre et unique) et la déduction complémentaire d'intérêts restent des dépenses déductibles.

D'autre part, le taux moyen spécial qui s'appliquait pour la réduction d'impôt pour épargne à long terme et pour les chèques ALE est supprimé. Excepté la réduction majorée pour épargne-logement maintenue au taux marginal et excepté les réductions d'impôt accordées à des taux inférieurs, les taux des réductions d'impôt existantes sont uniformisés à 30%. C'est le cas :

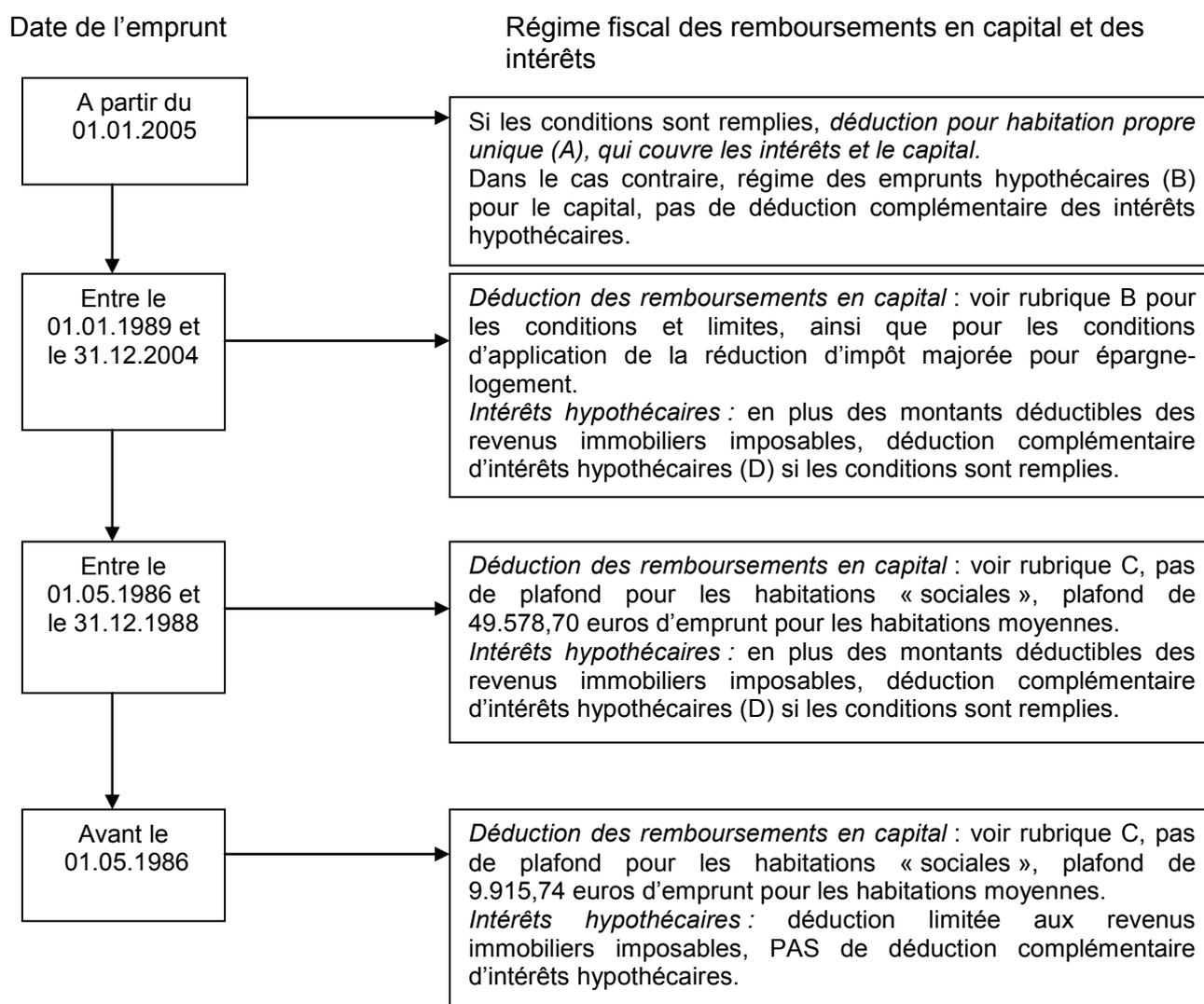
- de la réduction d'impôt pour épargne à long terme ;
- de la réduction d'impôt pour chèques ALE ;
- de la réduction d'impôt pour les dépenses de sécurisation contre le vol et l'incendie ;
- de la réduction d'impôt pour les intérêts d'un prêt vert ;
- de la réduction d'impôt pour l'isolation du toit (excepté mesures transitoires).

### 1.3.1. Epargne à long terme et investissement immobilier

Les dépenses relatives à l'épargne à long terme et à l'investissement immobilier comprennent principalement :

- les remboursements en capital d'emprunts hypothécaires et les paiements d'intérêts,
- les cotisations personnelles des plans d'assurance-groupe,
- les primes d'assurance-vie individuelle,
- les versements d'épargne-pension.

Pour les emprunts hypothécaires, différents régimes se sont succédé et la matière peut donc paraître particulièrement complexe. Le schéma ci-dessous indique quels sont les régimes applicables (25).



25 Pour les dispositions transitoires et cas particuliers, dont les emprunts de refinancement, voir la circulaire Ci.RH. 26/578.655 du 14.06.2006.

Une imposition a lieu à l'échéance du contrat pour :

- les capitaux des contrats d'assurance du solde restant dû ;
- les capitaux et valeurs de rachat de contrats d'assurance-vie individuelles, à concurrence du montant servant à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire.

La taxation de ces capitaux et valeurs de rachat prend la forme d'une **rente fictive**, à condition qu'ils soient liquidés au décès de l'assuré, à l'expiration de la date d'échéance du contrat ou au cours d'une des cinq années précédant la date d'expiration du contrat. Dans les autres cas, c'est le capital lui-même qui est taxé au taux marginal. La rente fictive est une rente de conversion calculée en fonction de l'âge du bénéficiaire au moment du paiement du capital ou de la valeur de rachat. Elle est comprise dans le revenu imposable globalement.

**Tableau 1.6**  
*Coefficients de conversion pour le calcul des rentes fictives*

Age de l'ayant droit au moment de la liquidation du capital	Taux de conversion	Période d'imposition (*)
40 ans et moins	1	13 ans
de 41 à 45 ans	1,5	
de 46 à 50 ans	2	
de 51 à 55 ans	2,5	
de 56 à 58 ans	3	
de 59 à 60 ans	3,5	
de 61 à 62 ans	4	
de 63 à 64 ans	4,5	
65 ans et plus	5	10 ans

(\*) L'obligation de déclaration s'éteint uniquement lorsque l'ayant droit décède avant l'expiration de cette période.

Pour l'**assurance-groupe**, l'**épargne-pension** et l'**assurance-vie**, les contrats ont pour point commun de combiner un avantage fiscal « à l'entrée », c'est-à-dire lors du paiement des primes ou cotisations, avec une taxation « à la sortie », c'est-à-dire lors du paiement du capital ou de la rente obtenue au moyen de la capitalisation des primes. Lorsque l'assurance-vie est affectée à la reconstitution d'un emprunt hypothécaire, la taxation « à la sortie » a lieu lorsque le capital est intégralement reconstitué. Nous décrivons ci-après les avantages octroyés « à l'entrée » et nous indiquerons également comment se fait la taxation « à la sortie ».

Ces formes d'épargne à long terme font également l'objet de certaines impositions dans le chef de la compagnie d'assurance ou du fonds de pension mais ce point n'est pas traité ici, vu qu'il ne concerne pas directement l'assuré.

#### A. La déduction pour habitation propre et unique (bonus logement)

Cette déduction s'applique aux emprunts contractés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 pour acquérir ou conserver la maison d'habitation du contribuable. Celle-ci doit être unique : le contribuable ne peut donc être propriétaire d'aucun autre bien immobilier. Cette condition s'apprécie au 31 décembre de l'année de la conclusion du contrat d'emprunt (26). L'habitation doit être située dans un Etat membre de l'Espace économique européen.

26 Il est fait abstraction des habitations dont le contribuable est co-propriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier à la suite d'un héritage.

La déduction couvre les intérêts d'emprunt, les remboursements en capital ou la prime d'assurance-vie reconstituant l'emprunt ainsi que la prime d'assurance du solde restant dû. L'emprunt hypothécaire et le contrat d'assurance-vie doivent être contractés auprès d'un établissement ayant son siège dans l'Espace économique européen.

Les conditions auxquelles doivent satisfaire les primes d'assurance-vie sont les suivantes :

- Le contrat doit être souscrit par le contribuable avant l'âge de 65 ans ;
- Si des avantages sont prévus en cas de vie, il doit être d'une durée minimale de 10 ans ;
- Les avantages doivent être stipulés au profit du contribuable lui-même en cas de vie et au profit de la personne qui acquiert la pleine propriété ou l'usufruit en cas de décès.

La déduction n'est pas limitée en fonction du montant total des revenus professionnels, comme c'était le cas pour les emprunts contractés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005. Le plafond de la déduction, par contribuable et par période imposable, comprend un montant de base et des majorations :

- Le montant de base est de 2.200 euros pour les revenus de 2012. Il reste acquis quelle que soit l'évolution du patrimoine immobilier du contribuable après le 31 décembre de l'année de conclusion du contrat d'emprunt.
- Une première majoration est appliquée pendant les dix premières années du contrat d'emprunt. Pour les revenus de 2012, elle s'élève à 730 euros.

Le montant de base est également majoré lorsque le contribuable a au moins trois enfants à charge au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de la conclusion du contrat d'emprunt. Pour les revenus de 2012, cette majoration s'élève à 70 euros.

Ces majorations ne sont plus appliquées à partir de la période imposable pendant laquelle le contribuable devient propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier d'une deuxième habitation. La perte des majorations est définitive.

La déduction s'opère sur le total des revenus nets.

L'octroi de la déduction pour habitation propre et unique a pour corollaire :

- l'exonération du revenu cadastral de la maison pour habitation propre ;
- la suppression de l'imputation du précompte immobilier à concurrence de 12,5% de ce revenu cadastral ;
- la suppression de la déduction complémentaire d'intérêts hypothécaires ;
- la suppression de toute autre déduction d'intérêts et de réduction d'impôt pour le remboursement en capital de l'emprunt ou les primes d'assurance-vie.

### B. Les primes d'assurance-vie

Il s'agit des primes d'assurance-vie se rapportant à des contrats autres que ceux qui sont pris en considération pour la déduction pour habitation propre et unique. Sont donc concernés les contrats antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2005 et les contrats conclus après cette date mais qui ne sont pas pris en considération pour la « déduction pour habitation propre et unique ».

Ces primes donnent droit à une réduction d'impôt si les **conditions** suivantes sont réunies :

- le contrat doit être souscrit par le contribuable avant l'âge de 65 ans ;
- si des avantages sont prévus en cas de vie, la durée doit être de 10 ans minimum ;

- les avantages doivent être stipulés au profit du contribuable lui-même en cas de vie et au profit du conjoint ou de parents jusqu'au deuxième degré en cas de décès. Lorsque le contrat d'assurance-vie sert à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire, les avantages en cas de décès doivent être stipulés au profit des personnes qui acquièrent la pleine propriété ou l'usufruit de l'habitation, et ce jusqu'à concurrence du montant garanti ou reconstitué au profit du créancier.

Le montant donnant droit à une réduction d'impôt est **limité, par conjoint** :

- à 15% de la première tranche de 1.830 euros des revenus professionnels et à 6% au-delà ;
- avec un maximum de 2.200 euros.

Cette limite s'applique au total des primes d'assurance-vie et remboursements de capital hypothécaire (voir ci-dessous en C), déduction faite des primes et remboursements qui bénéficient de la déduction pour habitation unique plafonnée au montant de base.

Les primes d'assurance-vie donnent droit, en principe, à la réduction d'impôt pour épargne à long terme qui est octroyée au **taux de 30%**.

Elles peuvent cependant donner droit à la **réduction d'impôt majorée pour épargne-logement**, qui est octroyée au **taux marginal**, si les conditions suivantes sont réunies :

- l'assurance-vie est affectée exclusivement à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire ;
- l'emprunt a été contracté pour acquérir, construire ou transformer la « maison d'habitation » (27) ;
- celle-ci était la seule propriété du contribuable lorsque l'emprunt a été contracté.

La réduction majorée pour épargne-logement ne concerne donc plus que **des emprunts antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2005**. **Les emprunts postérieurs à cette date bénéficient de la déduction pour habitation unique**.

La réduction d'impôt pour épargne-logement n'est applicable que **sur une première tranche** calculée sur un montant de base, précisé au Tableau 1.7, majoré de 5, 10, 20 ou 30% selon que le contribuable avait 1, 2, 3 ou plus de 3 enfants à charge au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle le contrat d'assurance-vie a été conclu.

**Tableau 1.7**

**Montant de base de l'emprunt donnant droit à la réduction d'impôt pour épargne-logement**

Année au cours de laquelle le contrat d'assurance-vie a été conclu	Montant de base de l'emprunt donnant droit à la réduction pour épargne-logement
1989	49.578,70
1990	51.115,64
1991	52.875,69
1992 à 1998	54.536,58
1999	55.057,15
2000	55.652,10
2001	57.570,00
2002	58.990,00
2003	59.960,00
2004	60.910,00

27 A savoir celle dont le revenu cadastral peut bénéficier de l'abattement forfaitaire. Voir ci-dessus page 20.

### C. Les remboursements d'emprunt hypothécaire

Il faut distinguer deux types de contrats : ceux qui ont été conclus à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1989 et qui ne sont pas le remplacement de contrats antérieurs (28) et les contrats conclus avant 1989.

Pour les **contrats conclus à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1989** et qui ne sont pas pris en compte par la déduction pour habitation propre et unique, les remboursements de capital hypothécaire donnent droit à la réduction d'impôt pour épargne-logement, dans la limite d'une première tranche fixée en fonction de l'année d'acquisition : il s'agit des « montants de base » détaillés au Tableau 1.7.

Si cependant l'emprunt a été contracté en vue de construire, acquérir ou rénover une habitation située dans l'Espace économique européen et qui, lors de la conclusion de l'emprunt était la seule maison d'habitation du contribuable, ce montant est majoré de 5, 10, 20 ou 30% selon que le contribuable a 1, 2, 3 ou plus de 3 enfants à charge au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de la conclusion du contrat.

Pour les **contrats d'emprunt conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 1989**, le montant d'emprunt donnant droit à la réduction d'impôt reste différent selon qu'il s'agit d'une habitation **sociale**, d'une habitation **moyenne** ou d'une **grande** habitation :

- dans le cas d'habitations « sociales », la totalité du capital emprunté donne droit à une réduction d'impôt ;
- la réduction d'impôt est par contre refusée dans le cas des « grandes » habitations ;
- dans le cas d'habitations « moyennes », le capital donnant droit à une réduction d'impôt est limité à :
  - la première tranche de 49.578,70 euros d'emprunt pour les contrats postérieurs au 30.04.86 qui concernent la construction ou l'acquisition à l'état neuf ;
  - la première tranche de 9.915,74 euros dans les autres cas.

Dans tous les cas, la réduction d'impôt n'est octroyée que si l'habitation est située dans l'Espace économique européen.

L'emprunt doit être contracté auprès d'un établissement ayant son siège dans l'Espace économique européen. Il n'est plus exigé que l'emprunt soit garanti par une assurance de solde restant dû.

### D. Les intérêts hypothécaires

Les règles exposées ici ne concernent que les intérêts des emprunts **autres que ceux qui sont pris en considération pour la déduction pour habitation propre et unique**.

Les intérêts de ces emprunts contractés spécifiquement en vue d'acquérir ou de conserver des biens immobiliers sont d'abord déductibles des revenus immobiliers imposables, et dans la limite de ceux-ci. Le solde peut bénéficier d'une déduction complémentaire d'intérêts hypothécaires lorsque l'emprunt a été effectué pour financer une construction ou des travaux de rénovation de grande ampleur. Cette déduction **s'opère sur le total des revenus nets**.

---

28 Dans la suite de ce paragraphe, les contrats conclus à partir de 1989 en remplacement de contrats antérieurs sont à considérer comme des contrats antérieurs à 1989.

#### CONDITIONS D'OCTROI DE LA DEDUCTION COMPLEMENTAIRE

- La déduction complémentaire ne concerne donc plus que des **emprunts antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2005**.
- L'emprunt doit être hypothécaire et avoir été contracté après le 30 avril 1986 pour 10 ans minimum.
- Il doit être conclu en vue de la construction, de l'acquisition à l'état neuf ou de la rénovation de la **seule** maison d'habitation dont le contribuable est propriétaire. Si l'emprunt a été contracté entre le 1<sup>er</sup> mai 1986 et le 31 octobre 1995, la première occupation de la maison doit remonter à 20 ans. Pour les emprunts contractés depuis le 1<sup>er</sup> novembre 1995, la première occupation doit remonter à 15 ans.
- En cas de rénovation, les travaux devaient atteindre un seuil minimal et ils devaient être exécutés par un entrepreneur enregistré.

#### CALCUL DU MONTANT DEDUCTIBLE

Le montant déductible est d'abord limité en fonction du montant de l'emprunt. Sur le montant ainsi obtenu, on applique un pourcentage, dégressif dans le temps, qui détermine le montant déductible.

Pour les constructions, le montant de base du plafond d'emprunt est celui du Tableau 1.7. Pour les travaux de rénovation, ce plafond est divisé par deux et arrondi à la dizaine supérieure. Dans un cas comme dans l'autre, le montant de base correspondant à l'année d'acquisition reste inchangé pendant toute la durée de la déduction complémentaire.

Le montant de base est majoré de 5, 10, 20 ou 30% selon que le contribuable avait, **au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de la conclusion du contrat d'emprunt**, 1, 2, 3 ou plus de 3 enfants à charge.

Sur la déduction ainsi limitée, il est appliqué un pourcentage qui détermine la déduction d'intérêts effectivement applicable. Il évolue comme suit :

- de la première (29) à la cinquième année, à 80%,
- pour la sixième année, à 70%,
- pour la septième année, à 60%,
- pour la huitième année, à 50%,
- pour la neuvième année, à 40%,
- pour la dixième année, à 30%,
- pour la onzième année, à 20%,
- pour la douzième année, à 10%.

La déduction s'impute proportionnellement au revenu de chaque conjoint.

---

29 La 1<sup>ère</sup> année est celle à partir de laquelle le revenu cadastral est imposable.

E. L'épargne-pension

Le contribuable peut souscrire une épargne-pension au moyen d'une des formules suivantes. Dans chaque cas, les versements doivent être effectués en Belgique et à titre définitif.

- L'épargnant ouvre **un compte-épargne individuel** auprès de son institution financière. Il peut gérer lui-même le compte ou il peut en confier la gestion à l'institution financière par une procuration écrite. Dans la pratique, cette formule connaît peu de succès, d'une part en raison de la modestie des montants en jeu, d'autre part à cause des frais élevés occasionnés à l'achat et à la gestion de petits portefeuilles d'actions.
- L'épargnant ouvre **un compte-épargne collectif** auprès d'une institution financière, mais les montants versés sont placés et gérés collectivement par l'institution financière, conformément aux normes légales, par l'intermédiaire d'un fonds d'épargne-pension créé spécialement à cet effet.
- L'épargnant souscrit **une assurance-épargne** auprès d'une entreprise d'assurance afin de constituer une pension, une rente ou un capital, à verser en cas de vie ou en cas de décès.

Le montant pris en considération pour la réduction d'impôt est limité à 910 euros par période imposable et par contribuable.

Les conditions suivantes doivent être respectées.

- Le compte-épargne ou l'assurance-épargne doivent avoir été souscrits par un habitant d'un Etat membre de l'Espace économique européen âgé de 18 ans au moins et de moins de 65 ans, pour une durée minimale de 10 ans (30).
- Les avantages doivent être stipulés, lors de la souscription du contrat :
  - en cas de vie, au profit du contribuable lui-même ;
  - en cas de décès, au profit du conjoint ou de parents jusqu'au deuxième degré du contribuable (31).
- Si, au cours d'une même période imposable, l'épargnant a effectué des versements pour plusieurs comptes-épargne ou assurances-épargne, la réduction d'impôt est seulement accordée pour les versements concernant un seul compte (compte-épargne ou assurance-épargne). L'épargnant ne peut ouvrir qu'un seul compte ou assurance-épargne durant une même période imposable.

La réduction d'impôt est égale à 30% des dépenses réellement payées. Cette réduction d'impôt pour épargne-pension ne peut être cumulée avec celle relative à l'achat d'actions ou parts de la société employeur.

L'octroi d'un avantage fiscal lors du paiement des primes a pour corollaire l'imposition des sommes obtenues à l'échéance du contrat. Le capital liquidé à l'échéance d'un plan d'épargne-pension est soumis à une taxation anticipée. Cette taxe anticipée ou « taxe sur l'épargne à long terme » est une taxe du Code des droits et taxes divers (impôt indirect), qui se substitue à l'IPP. Dans la mesure où l'épargne a été soumise à la taxe sur l'épargne à long terme, elle est donc exonérée de l'IPP (32). Cette taxe anticipée a été elle-même partiellement « anticipée » en 2012 par la perception d'une taxe unique de 6,5% sur l'épargne-pension sur les réserves constituées par les primes versées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1993.

30 A partir de l'exercice d'imposition 1993, cette durée est ramenée à cinq ans pour les personnes ayant atteint l'âge de 55 ans au 31.12.1986. Il s'agit donc des personnes nées en 1932 ou avant.

31 Depuis 2005, lorsque le contrat d'assurance-épargne sert à la reconstitution ou à la garantie d'un emprunt hypothécaire, les avantages doivent être stipulés, en cas de décès, au profit des personnes qui acquièrent la pleine propriété ou l'usufruit de cette habitation, et ce jusqu'à concurrence du montant garanti ou reconstitué au profit du créancier.

32 Cf. 2<sup>ème</sup> partie, chapitre 4, page 210.

### F. Assurance-groupe et fonds de pension

L'assurance-groupe est un contrat conclu entre un employeur ou un groupe d'employeurs et une compagnie d'assurance au bénéfice d'une partie ou de l'ensemble du personnel, en vue de procurer aux bénéficiaires des avantages extra-légaux en complément de pension. L'assurance-groupe est régie par un règlement comprenant les dispositions d'affiliation, les droits et obligations des affiliés, les droits et obligations de l'employeur.

Le financement s'opère au moyen de deux types de cotisations :

- les cotisations patronales, versées par l'employeur,
- les cotisations personnelles, retenues par l'employeur sur la rémunération du travailleur.

Les **cotisations patronales** versées dans le cadre d'une assurance-groupe sont déductibles dans le chef de l'employeur, dans la mesure où les prestations auxquelles elles donnent droit, jointes aux pensions légales et extra-légales, ne dépassent pas 80% de la dernière rémunération brute annuelle normale.

Les **cotisations personnelles** sont prises en considération pour l'octroi d'une réduction d'impôt si les conditions suivantes sont réunies :

- il doit s'agir de cotisations personnelles d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré ;
- l'assurance doit être souscrite en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou de décès ;
- les cotisations doivent être retenues par l'employeur sur les rémunérations ;
- les cotisations doivent être versées à titre définitif à une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle établie dans un Etat membre de l'Espace économique européen ;
- la limite de 80% de la dernière rémunération brute annuelle normale doit être respectée.

Cette réduction d'impôt est égale à 30% des dépenses réellement payées. L'octroi d'un avantage fiscal lors du paiement des primes a pour corollaire l'imposition des sommes obtenues à l'échéance du contrat (33).

### G. Les achats d'actions de l'employeur

Les achats d'actions donnent droit à une réduction d'impôt égale à 30% des dépenses réellement payées si les conditions suivantes sont réunies :

- le contribuable doit être un salarié ou un appointé de la société, d'une filiale ou d'une sous-filiale ;
- les actions doivent être souscrites à l'occasion de la constitution de capital ou d'une augmentation de capital de cette société ;
- à la déclaration doivent être jointes les pièces justifiant que le contribuable a acquis les actions et qu'il les a conservées jusqu'à la fin de la période imposable.

Le montant donnant droit à une réduction d'impôt est limité à 730 euros par conjoint réunissant ces conditions et il est incompatible (34) avec la réduction pour épargne-pension.

---

33 Voir ci-après page 70.

34 L'incompatibilité s'apprécie par conjoint.

H. Dépenses de rénovation dans les « zones d'action positive » des grandes villes

Les dépenses éligibles sont les prestations qui ont pour objet la transformation, la rénovation, la réhabilitation, l'amélioration, la réparation ou l'entretien, à l'exclusion du nettoyage, de la seule habitation dont le contribuable est propriétaire au moment de l'exécution des travaux.

Les conditions d'octroi de l'avantage fiscal sont les suivantes :

- l'habitation doit être occupée depuis au moins 15 ans ;
- le coût total des travaux doit atteindre, TVA comprise, 3.660 euros pour les revenus de 2012 ;
- l'habitation doit être située dans une « zone d'action positive » d'une grande ville. La liste de ces zones est déterminée par l'AR du 4 juin 2003 et consultable sur le site web du SPF Finances.

Les dépenses qui sont prises en considération comme frais professionnels n'entrent pas en ligne de compte. Sont aussi exclues les dépenses donnant droit à la déduction pour investissement.

La réduction est égale à 15% des dépenses effectuées avec un plafond de 730 euros par habitation pour les revenus de 2012.

Les dépenses de rénovation effectuées pourraient conduire à une réévaluation du revenu cadastral. L'entrée en vigueur de cette réévaluation est postposée de six ans en matière d'IPP.

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt est répartie entre les conjoints en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables.

I. Les dépenses d'entretien et de restauration de monuments classés

Les dépenses d'entretien et de restauration de monuments classés bénéficient désormais d'un avantage fiscal sous forme d'une réduction d'impôt et non plus d'une déduction sur le total des revenus nets (35).

Il est accordé une réduction d'impôt au taux de 30% pour les dépenses exposées par le propriétaire en vue de l'entretien et la restauration de monuments ou sites classés ouverts au public et non donnés en location.

Le montant pour lequel la réduction d'impôt est octroyée est égal à 50% des dépenses non couvertes par des subsides, avec un maximum de 36.600 euros.

En cas d'imposition commune, la réduction d'impôt est répartie entre les conjoints en fonction de leur revenu imposable.

---

35 Cf. remarque générale *supra* page 41 sur la conversion de certaines dépenses déductibles en réductions d'impôt.

J. Les dépenses de sécurisation contre le vol et l'incendie

Les dépenses éligibles sont des travaux de sécurisation effectués dans l'immeuble dont le contribuable est propriétaire ou locataire. Sont concernées :

- les dépenses relatives à la fourniture et au placement d'éléments de façade retardateurs d'intrusion : du vitrage spécifique, des systèmes de sécurisation des différents points d'accès à l'immeuble et des portes blindées ;
- les dépenses relatives à la fourniture et au placement de systèmes d'alarme ;
- les dépenses relatives à la fourniture et au placement de caméras équipées d'un système d'enregistrement.

Pour les travaux effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, il n'est plus obligatoire de faire appel à un entrepreneur enregistré.

Les dépenses qui bénéficient de la déduction au titre de frais professionnels ou qui bénéficient de la déduction pour investissement ne sont pas éligibles.

La réduction d'impôt ne peut être cumulée avec une ou plusieurs des dispositions suivantes :

- la réduction d'impôt pour les dépenses visant à économiser l'énergie (cf. ci-après 1.3.2., A) ;
- la réduction d'impôt pour les dépenses de rénovation dans une zone d'action positive des grandes villes (cf. ci-dessus H) ;
- la réduction d'impôt accordée pour les dépenses de rénovation d'habitations données en location à loyer modéré (cf. ci-après K).

La réduction d'impôt est égale à 30% du montant des dépenses faites au cours de la période imposable avec un maximum de 730 euros.

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est répartie proportionnellement aux revenus des conjoints.

K. Les dépenses de rénovation d'habitations données en location à loyer modéré

Les dépenses concernées sont celles qui ont été effectivement payées pendant la période imposable en vue de la rénovation d'une habitation dont le contribuable est propriétaire – bailleur. L'immeuble doit être donné en location pour neuf ans via une agence immobilière sociale.

La réduction d'impôt est accordée aux conditions suivantes :

- l'habitation doit être occupée depuis 15 ans au moins,
- le coût total des travaux s'élève à 10.980 euros au moins, TVA comprise.

La réduction d'impôt est accordée pendant neuf périodes imposables à concurrence de 5% des dépenses réellement faites pour chacune de ces périodes imposables, avec un maximum de 1.100 euros pour les revenus de 2012.

La réduction d'impôt n'est pas applicable :

- aux dépenses qui sont prises en considération à titre de frais professionnels ;
- aux dépenses qui bénéficient de la déduction pour investissement ;

- aux dépenses qui bénéficient de la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie (cf. page 52) ;
- aux dépenses qui bénéficient de la réduction d'impôt pour dépenses de rénovation dans une zone d'action positive des grandes villes (cf. page 50).

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction de la quotité de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints.

### 1.3.2. Environnement

#### A. Les dépenses exposées pour les travaux visant à économiser l'énergie

Les réductions d'impôt pour travaux économiseurs d'énergie sont supprimées à partir de l'exercice d'imposition 2013, à l'exception de l'isolation du toit. La suppression a été assortie de mesures transitoires, pour les dépenses exposées en 2012 dans le cadre d'un contrat signé avant le 28 novembre 2011.

#### **CONTRAT SIGNE A PARTIR DU 28 NOVEMBRE 2011**

La réduction d'impôt pour l'isolation du toit est désormais fixée à 30% et elle peut encore être convertie en crédit d'impôt.

La possibilité de report sur les trois périodes imposables suivant celle au cours de laquelle les dépenses ont été supportées, est supprimée.

Les dépenses qui sont prises en considération au titre de frais professionnels ou pour l'octroi de la déduction pour investissement ne sont pas éligibles.

Les dépenses sont réparties entre conjoints en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble de leurs revenus imposables.

#### **CONTRAT SIGNE AVANT LE 28 NOVEMBRE 2011 : LES ANCIENNES REGLES S'APPLIQUENT**

Des mesures transitoires s'appliquent pour les dépenses effectivement exposées et payées en 2012 pour des travaux effectués dans le cadre d'un contrat signé avant le 28 novembre 2011. La mesure relative aux économies d'énergie telle qu'elle existait précédemment reste d'application, également donc pour l'isolation du toit : réduction d'impôt à 40%, report possible sur les trois périodes imposables suivantes, conversion en crédit d'impôt.

Ci-dessous le descriptif de la mesure telle qu'applicable dans le cadre de ce régime transitoire.

L'avantage est octroyé sous forme de réduction d'impôt, dont le taux est de 40%. Les dépenses éligibles sont les suivantes :

- a l'entretien d'une chaudière ;
- b le remplacement d'anciennes chaudières ;
- c le chauffage d'eau par énergie solaire ;
- d l'installation de panneaux photovoltaïques et de tout autre dispositif de production d'énergie géothermique ;
- e l'installation de double vitrage ;
- f l'isolation du toit ;
- g l'installation de vannes thermostatiques ou d'un thermostat d'ambiance à horloge ;
- h l'audit énergétique de l'habitation.

Pour les habitations dont la première occupation remonte à au moins cinq ans, toutes les dépenses mentionnées ci-dessus sont éligibles. Pour les habitations plus récentes, les dépenses éligibles sont uniquement celles mentionnées en c et en d.

Les réductions d'impôt sont plafonnées à 2.930 euros par habitation. Ce montant est porté à 3.810 euros pour les dépenses relatives à l'installation de panneaux photovoltaïques.

La partie de la réduction d'impôt relative à des dépenses de catégorie a, b, e, f, g, h acquittées en 2012 (et l'excédent reporté de la réduction relative à ces dépenses) dont le contribuable ne peut effectivement bénéficier faute de revenus imposables suffisants, est convertie en un **crédit d'impôt remboursable** (36).

En ce qui concerne les habitations dont la première occupation précède d'au moins cinq ans le début des travaux, et pour lesquelles le montant de la réduction d'impôt excède les plafonds de 2.930 euros ou 3.810 euros, l'excédent peut être **reporté** sur les trois périodes imposables suivant celle au cours de laquelle les dépenses ont été supportées, sans excéder toutefois, par période imposable, la limite annuelle, y compris les nouvelles dépenses de la période. Pour rappel, ce report n'est applicable que lorsque les dépenses concernent des travaux effectués dans le cadre d'un contrat conclu le 27 novembre 2011 au plus tard.

### B. Maisons à faible consommation d'énergie

Les réductions d'impôt pour habitations basse énergie, passives et zéro énergie sont supprimées à partir de l'exercice d'imposition 2013.

Les habitations pour lesquelles le certificat habitation « basse énergie », « passive » ou « zéro énergie » n'a pas été émis *au plus tard le 31 décembre 2011* n'entrent plus en ligne de compte pour la réduction d'impôt. Une mesure transitoire prévoit cependant que les certificats pour lesquels une demande a été introduite au plus tard le 31 décembre 2011 et délivrés au plus tard le 29 février 2012 sont considérés comme certificats émis au 31 décembre 2011.

Les réductions d'impôt pour habitations basse énergie, passives et zéro énergie sont donc toujours accordées pour les habitations certifiées en 2011 ou antérieurement.

Pour rappel, la réduction d'impôt pour maisons à faible consommation d'énergie est octroyée pendant dix périodes imposables successives.

En cas d'imposition commune, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint par rapport à la somme des revenus imposables des deux.

---

36 La conversion en crédit d'impôt ne s'applique toutefois pas aux contribuables qui ont recueilli des revenus professionnels exonérés par convention et n'intervenant pas pour le calcul de l'impôt afférent à leurs autres revenus.

### C. Prêts verts

Les intérêts des « prêts verts » donnent également droit à une réduction d'impôt.

Il s'agit des prêts conclus entre le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et le 31 décembre 2011 en vue de financer des dépenses éligibles à la réduction d'impôt pour investissements économiseurs d'énergie. La liaison n'est désormais plus automatique entre le régime des prêts verts et la réduction d'impôt susvisée. En effet, un prêt vert peut porter sur des travaux qui ne donnent pas ou plus droit à la réduction d'impôt pour économies d'énergie car cette dernière a entretemps été limitée, notamment en ce qui concerne les habitations récentes (de moins de cinq ans).

La réduction d'impôt s'élève à 30% des intérêts réellement payés après déduction de l'intervention de l'Etat sous forme de bonification d'intérêt.

### D. Véhicules électriques

Une réduction d'impôt est octroyée pour les dépenses effectuées en vue d'acquérir un véhicule à 2, 3 ou 4 roues, exclusivement propulsé par un moteur électrique et apte au transport d'au moins deux personnes. L'acquisition doit porter sur un véhicule à l'état neuf. Les dépenses éligibles comprennent l'achat du véhicule et l'installation de rechargement.

En ce qui concerne l'achat du véhicule, la réduction d'impôt est calculée comme suit :

- 15% du prix d'achat avec un maximum de 4.800 euros pour un quadricycle ou 2.930 euros pour une motocyclette ou un tricycle.
- 30% du prix d'achat avec un maximum de 9.510 euros pour une voiture, une voiture mixte ou un minibus exclusivement propulsé par moteur électrique.

Les dépenses afférentes aux installations de rechargement pour l'électricité bénéficient d'une réduction d'impôt de 40% avec un maximum de 260 euros.

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints.

### **1.3.3. Autres dépenses bénéficiant d'incitants fiscaux fédéraux**

#### A. Les frais de garde d'enfants

Il est accordé une **réduction d'impôt au taux de 45%** pour les frais de garde d'enfants, aux conditions suivantes.

- le contribuable ou son conjoint doit avoir bénéficié de revenus professionnels : salaires, bénéfices, profits, ou encore de revenus de remplacement (pensions, allocations de chômage, etc.);
- l'enfant doit être à charge du contribuable (37) et avoir moins de 12 ans. Cette limite d'âge est portée à 18 ans pour les enfants ayant un handicap lourd ;
- les frais de garde doivent être payés soit à des institutions ou des milieux reconnus par les pouvoirs publics locaux, régionaux ou communautaires, soit à des écoles maternelles ou primaires établies dans l'Espace économique européen ou des associations qui leur sont liées. Dans le premier cas, il s'agit des milieux d'accueil de la petite enfance : sont donc notamment concernées les institutions ou familles d'accueil

---

37 En cas de co-parenté, chacun des co-parents peut déduire les dépenses personnellement supportées.

qui sont reconnues, subsidiées ou contrôlées par l'ONE (Office de la Naissance et de l'Enfance), Kind en Gezin, le pouvoir local, régional ou communautaire, ou des institutions publiques étrangères établies dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen.

Le deuxième cas couvre non seulement les écoles mais aussi les associations ayant un lien avec ces écoles ou leur pouvoir organisateur.

La liste des institutions reconnues est donc plus large que les « garderies » et couvre maintenant d'autres milieux d'accueil (plaines de jeux organisées par les communes, camps de vacances organisés par les mouvements de jeunesse, internats).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, la déductibilité est étendue aux frais de garde payés à des institutions situées dans un pays de l'Espace économique européen.

- le montant des frais doit être prouvé par des pièces justificatives tenues à la disposition de l'administration.

Le montant pouvant donner droit à une réduction d'impôt est le prix journalier réellement payé, limité à 11,20 euros par jour de garde et par enfant.

En cas d'imposition commune, la réduction d'impôt est répartie entre les conjoints en fonction de leur revenu imposable.

### B. Les rentes alimentaires

Les rentes alimentaires sont **déductibles de l'ensemble des revenus nets** si les conditions suivantes sont réunies :

- le bénéficiaire ne fait pas partie du ménage du contribuable ;
- la rente alimentaire doit être due en exécution du Code civil ou judiciaire, ou de la loi instaurant la cohabitation légale (38) ;
- la rente doit être payée régulièrement ou, si elle a été payée après la période imposable à laquelle elle se rapporte, l'avoir été en exécution d'une décision judiciaire avec effet rétroactif.

La déduction est limitée à 80% des sommes versées.

Les rentes alimentaires payées suite à une obligation d'un des conjoints sont déductibles de ses revenus. Lorsqu'elles résultent d'une obligation commune aux deux conjoints, elles sont déductibles proportionnellement aux revenus de chacun d'entre eux.

### C. Les libéralités

Il est accordé une **réduction d'impôt au taux de 45%** pour les libéralités faites aux institutions reconnues (39) pour autant qu'elles atteignent au moins 40 euros par institution bénéficiaire.

Le montant global des libéralités pour lequel la réduction d'impôt est accordée ne peut excéder ni 10% de l'ensemble des revenus nets du conjoint, ni 365.950 euros par conjoint.

En cas d'imposition commune, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement entre conjoints en fonction de leur revenu imposable.

---

38 Les rentes alimentaires payées en vertu d'une disposition légale étrangère sont traitées de la même façon que les rentes payées en vertu d'une disposition de droit belge, à condition que ces dispositions soient analogues.

39 Des institutions similaires d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen entrent également en ligne de compte.

D. Rémunérations d'employés de maison

Il est accordé une **réduction d'impôt au taux de 30%** pour les rémunérations payées ou attribuées pendant la période imposable à un employé de maison.

Cette réduction d'impôt n'est octroyée que pour un seul employé de maison, aux conditions suivantes :

- le contribuable doit être inscrit comme employeur à l'ONSS ;
- au moment de son engagement l'employé doit être, soit bénéficiaire du revenu d'intégration, soit chômeur complet indemnisé depuis six mois au moins ;
- les rémunérations doivent être soumises à la sécurité sociale et excéder 3.590 euros.

Le montant pour lequel la réduction d'impôt est accordée, est égal à 50% des rémunérations accordées, avec un maximum de 7.320 euros.

La réduction d'impôt est répartie en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints.

E. Chèques ALE et titres-services

Les sommes payées aux agences locales pour l'emploi (ALE) à l'occasion de l'achat et de l'utilisation des chèques ALE donnent droit à une **réduction d'impôt au taux de 30%**.

Les conditions suivantes doivent être réunies :

- la dépense est faite en dehors de toute activité professionnelle ;
- elle est faite au profit des agences locales pour l'emploi pour des prestations effectuées par des travailleurs sous contrat de travail ALE ;
- le contribuable doit joindre à sa déclaration l'attestation prévue dans la réglementation en matière d'ALE et fournie par l'émetteur des chèques ALE.

Les sommes payées pour des prestations avec titres-services, autres que des titres-services sociaux, donnent également droit à une **réduction d'impôt au taux de 30%**. Les titres-services sont acquis par des personnes physiques qui désirent faire appel, en dehors de toute activité professionnelle, à des services de proximité (aide à domicile de nature ménagère et certaines activités en dehors du lieu de résidence de l'utilisateur, comme le transport accompagné de personnes âgées ou à mobilité réduite ou de menues courses journalières). Ils sont émis par des sociétés désignées par l'Office National de l'Emploi. Le particulier qui a acquis les titres-services passe ensuite un contrat avec une société agréée pour les services de proximité concernés et paie les prestations effectuées au moyen des titres-services.

Ces dépenses donnent droit à une réduction d'impôt à concurrence de la valeur nominale des chèques ALE ou des titres-services émis au nom du contribuable et achetés par celui-ci auprès de l'émetteur en 2012, déduction faite, le cas échéant, des chèques restitués à l'émetteur au cours de cette même année. La dépense éligible est plafonnée à 2.650 euros.

Pour les titres-services, la réduction d'impôt est remboursable si elle excède l'impôt dû après réduction pour charges de famille. Elle est alors convertie en crédit d'impôt (40). Cette possibilité ne vaut que pour les contribuables dont les revenus n'excèdent pas 25.270 euros.

---

40 Pour le calcul de ce crédit d'impôt, voir ci-après page 73. La conversion en crédit d'impôt ne s'applique toutefois pas aux contribuables qui ont recueilli des revenus professionnels exonérés par convention et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à leurs autres revenus.

En cas d'imposition commune, la réduction d'impôt pour chèques ALE et titres-services est répartie en fonction du revenu imposable de chaque conjoint dans l'ensemble des revenus imposables des deux conjoints.

#### E. Fonds « Starters »

Cette réduction d'impôt a été octroyée pour les souscriptions d'obligations émises en 2010.

La condition selon laquelle les obligations doivent rester en possession du souscripteur pendant soixante mois, reste d'application. Si cette condition n'est pas remplie, la réduction d'impôt octroyée est reprise à concurrence d'autant de soixantièmes qu'il ne reste de mois entiers à courir et le contribuable qui acquiert les obligations ainsi cédées n'a pas droit à la réduction d'impôt.

La réduction d'impôt est égale à 5% des paiements effectués, avec un maximum de 310 euros pour les revenus de 2012.

#### G. Actions de fonds de développement en micro-financement

Cette réduction d'impôt a été créée en 2008. Elle concerne les souscriptions d'actions nominatives émises par des fonds de développement agréés actifs dans le domaine du micro-crédit.

Les sommes versées doivent s'élever au minimum à 370 euros. Les actions doivent, sauf en cas de décès, rester en la possession du souscripteur au moins 60 mois sans interruption. En cas de cession, le nouveau souscripteur n'a pas droit à la réduction d'impôt et l'ancien souscripteur a une majoration d'impôt équivalant à autant de soixantièmes de la réduction d'impôt initiale qu'il ne reste de mois entiers à courir.

La réduction d'impôt est égale à 5% des sommes versées avec un maximum de 310 euros pour les revenus de 2012.

### **1.3.4. Incitants fiscaux régionaux**

#### A. Prêt « win-win »

Cet avantage fiscal a été instauré par le gouvernement flamand et est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> septembre 2006. Il concerne des prêts octroyés par des personnes physiques à des petites sociétés. Le régime du prêt « win-win » a subi au 1<sup>er</sup> janvier 2011 quelques modifications. Ci-dessous sont détaillées les nouvelles règles.

L'**emprunteur** doit être une « micro, petite ou moyenne entreprise » au sens des critères européens (41). Il doit donc s'agir d'une entreprise :

- occupant moins de 250 travailleurs ;
- qui ne dépasse pas l'une des limites suivantes : un chiffre d'affaires annuel de 50 millions d'euros ou un total du bilan de 43 millions d'euros ;
- et qui satisfait au critère d'indépendance.

Cette entreprise est soit dirigée par un indépendant, soit par une personne morale.

---

41 Recommandation 2003/361/CE de la Commission européenne du 06.05.2003, ainsi que ses éventuelles adaptations.

L'emprunteur doit avoir son siège d'exploitation principal en Région flamande et être inscrit à la Banque-carrefour des entreprises ou à un organisme de sécurité sociale des indépendants dans le cas où une inscription à la Banque-carrefour des entreprises n'est pas obligatoire. Les fonds reçus par l'emprunteur doivent être affectés à l'activité professionnelle de l'entreprise.

L'emprunteur peut emprunter 100.000 euros au maximum via un ou plusieurs prêt(s) « win-win ».

Le **prêteur** doit être une personne physique, domiciliée en Région flamande. La condition de domicile s'apprécie au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition rattaché à la période imposable au cours de laquelle le prêt « win-win » a été conclu. L'avantage fiscal (voir ci-dessous) n'est plus octroyé pour les exercices d'imposition au cours desquels le prêteur n'est pas résident de la Région flamande.

Le prêteur doit agir en dehors de ses activités professionnelles et commerciales. Il ne peut être salarié de l'emprunteur. Si l'emprunteur est un indépendant, le prêteur ne peut être son conjoint ou son cohabitant légal. Si l'emprunteur est une personne morale, le prêteur ne peut pas être gérant, administrateur ou actionnaire de cet emprunteur-personne morale et les mêmes exclusions s'appliquent au conjoint ou au cohabitant légal du prêteur. Ces conditions s'apprécient au moment du prêt. Le prêteur ne peut être lui-même emprunteur d'un autre prêt « win-win ».

Le **prêt** doit être subordonné tant aux dettes existantes qu'aux dettes futures de l'emprunteur, il doit avoir une durée de huit ans et un prêteur ne peut prêter plus de 50.000 euros à un ou plusieurs emprunteurs. Le prêt peut être remboursé en une fois après huit ans ou selon un schéma d'amortissement établi par les parties. L'emprunteur peut amortir le prêt « win-win » anticipativement au moyen d'un remboursement unique du solde dû en principal et intérêts. Le taux d'intérêt doit être compris entre 50 et 100% du taux d'intérêt légal (4,25% pour 2012).

L'avantage fiscal est octroyé sous forme de réduction d'impôt. Il comprend une réduction annuelle, basée sur le montant des prêts, et éventuellement une réduction unique en cas de défaut de remboursement par l'emprunteur. La réduction d'impôt annuelle est égale à 2,5% de la moyenne arithmétique des montants prêtés sur la période. Elle est donc limitée à 1.250 euros. Ce maximum s'applique par conjoint. La réduction d'impôt unique s'applique en cas d'un défaut de remboursement causé par une faillite ou liquidation de l'emprunteur. Elle est égale à 30% du montant en principal définitivement perdu et plafonné à 50.000 euros.

### **B. Caisse d'Investissement de Wallonie**

Cette disposition entre en vigueur le 4 mai 2009. Toute personne imposable à l'IPP et domiciliée dans une commune de la Région wallonne qui a souscrit à des émissions publiques d'actions ou d'obligations de la « Caisse d'Investissement de Wallonie » peut bénéficier d'une réduction d'impôt.

- Les souscriptions y donnant droit sont plafonnées à 2.500 euros par an et par contribuable ;
- Le taux est de 8,75%, pendant quatre périodes imposables successives, pour les émissions publiques d'actions ;
- Il est de 3,10%, pendant quatre périodes imposables successives, pour les émissions publiques d'obligations.

La réduction est octroyée à partir de la période imposable de souscription. Elle prend fin en cas de cession des titres mais les réductions antérieures restent acquises. En cas de décès, la réduction passe aux bénéficiaires des titres pour autant qu'ils satisfassent aux conditions et elle est éventuellement cumulable avec les réductions dont ils bénéficient en raison de souscriptions personnelles.

### C. Réduction d'impôt pour conventions de rénovation

Depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2009, il est accordé en Région flamande une réduction d'impôt en faveur du prêteur personne physique qui conclut une *convention de rénovation* avec un emprunteur personne physique.

**Le prêteur** doit être une personne physique. Pendant la convention de rénovation, le prêteur ne peut lui-même être emprunteur dans le cadre d'une autre convention de rénovation.

**L'emprunteur** doit lui aussi être une personne physique. Pendant la convention de rénovation, il ne peut lui-même être prêteur ou emprunteur dans le cadre d'une autre convention de rénovation.

Au moment de la conclusion de la convention de rénovation, **le bien immobilier** ne peut être repris depuis plus de quatre ans :

- dans le registre des immeubles inoccupés ;
- dans l'inventaire des sites d'activité économique abandonnés et/ou négligés ;
- sur les listes des habitations inadaptées et/ou inhabitables et des bâtiments et/ou habitations laissés à l'abandon.

Le bien immobilier doit être destiné à servir de résidence principale à l'un des emprunteurs au moins après la rénovation, et cela pendant au moins huit années consécutives.

La convention de rénovation peut avoir une durée maximale de 30 ans et les intérêts demandés ne peuvent pas dépasser un plafond déterminé.

La **réduction d'impôt** s'élève à 2,5% du montant mis à disposition par le prêteur dans le cadre de la convention de rénovation.

La base de calcul est plafonnée à 25.000 euros par contribuable. Pour la base de calcul, il est tenu compte de la moyenne des montants mis à disposition au 1<sup>er</sup> janvier et au 31 décembre de la période imposable.

La réduction est accordée pour la première fois pour la période imposable au cours de laquelle au moins un des emprunteurs affecte le bien immobilier à la résidence principale et tant que cette condition est respectée.

## 1.4. Calcul de l'impôt

## 1.4.0. Schéma général

	impôt selon le barème (1.4.1.)
-	réduction pour charges de famille (1.4.2.)
-	réductions d'impôts pour les dépenses donnant droit à avantage fiscal (1.4.3.)
-	réduction d'impôt pour revenus de remplacement (1.4.4.)
-	réduction d'impôt pour heures supplémentaires (1.4.5.)
=	impôt de base réduit
-	réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère (1.4.6.)
=	<b>principal R.I.G.</b> (revenu imposable globalement)
+	impôt sur les revenus imposés distinctement (1.4.7.)
=	<b>principal</b>
-	précomptes, crédits d'impôt, versements anticipés et autres éléments imputables (1.4.8.)
+	majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés (1.4.9.)
-	bonification pour versements anticipés (1.4.9.)
=	<b>impôt « Etat »</b>
+/-	impôts régionaux et communaux (1.4.10.)
+	accroissements d'impôts (1.4.11.)
=	<b>montant exigible ou dû au contribuable (*)</b>

(\*) Le montant à payer ou à rembourser figurant sur la note de calcul et sur l'avertissement-extrait de rôle comprend, outre l'impôt, dû ou exigible, le solde de la cotisation spéciale de sécurité sociale et le solde (obtenu après application) de l'exonération sociale du ticket modérateur.

Depuis 2004, le calcul de l'impôt s'effectue intégralement par conjoint.

## 1.4.1. Barème

Le barème applicable aux revenus de 2012 est le suivant :

**Tableau 1.8**  
**Le barème progressif**

Revenu imposable		Taux marginal
0	- 8.350	25 %
8.350	- 11.890	30 %
11.890	- 19.810	40 %
19.810	- 36.300	45 %
36.300	et plus	50 %

### 1.4.2. Tranche exonérée d'impôt et charges de famille

Une première tranche, qui varie selon la composition du ménage, est exonérée d'impôt. Cette tranche est d'abord constituée par le revenu exonéré dont bénéficient le contribuable et son conjoint. Ces montants sont ensuite majorés du revenu qui est exonéré en raison des charges familiales et de certaines situations familiales particulières.

Lorsque la tranche exonérée d'un des conjoints excède les revenus desquels elle doit être déduite, la partie restante de la tranche exonérée est transférée, si possible, à l'autre conjoint pour être déduite de ses revenus. Cette exonération s'applique à la base.

#### A. Revenu exonéré du contribuable et de son conjoint

L'exonération de base est de 6.800 euros tant pour un isolé que pour un conjoint. Un supplément de 270 euros est octroyé lorsque le revenu imposable n'excède pas 25.270 euros.

Lorsque le revenu imposable est compris entre 25.270 euros et 25.540 euros, une règle de palier est appliquée. Elle consiste à diminuer progressivement le supplément de quotité exemptée octroyé proportionnellement à la différence entre le revenu imposable et la limite de 25.270 euros.

L'exonération de base est majorée de 1.440 euros lorsque le déclarant est handicapé. Il en est de même pour son conjoint lorsque celui-ci est handicapé.

#### B. Exonérations pour enfants ou autres personnes à charge

Peuvent être considérés comme étant à charge les enfants, les ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et les personnes qui ont assuré la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci.

Une personne est considérée comme étant à charge si deux conditions sont réunies :

- il fait partie du ménage au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition (42), (soit au 1<sup>er</sup> janvier 2013) ;
- il n'a pas bénéficié personnellement, pendant la période imposable, de ressources nettes excédant 2.990 euros (43).

En outre, un enfant ne peut être à charge s'il a perçu des rémunérations qui constituent, dans le chef de ses parents, des charges professionnelles.

#### **PLAFOND DE RESSOURCES NETTES**

Pour déterminer le montant net des ressources, il faut prendre en considération tous les revenus, quelle que soit leur dénomination, qu'ils soient imposables ou non, réguliers ou occasionnels.

---

42 Un enfant décédé pendant la période imposable est considéré comme faisant encore partie du ménage au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition s'il était à charge au cours de la période imposable antérieure ou s'il est né et décédé au cours de la période imposable. Un enfant disparu pendant la période imposable reste considéré comme à charge.

43 Ce plafond est porté à 4.320 euros pour les enfants à charge d'isolés et à 5.480 euros pour les enfants reconnus comme handicapés qui sont à charge d'isolés.

Ne sont toutefois pas pris en considération :

- les allocations familiales et allocations de naissance, les primes d'adoption légales et primes à l'épargne prénuptiale, les bourses d'études ;
- les allocations octroyées par l'Etat aux handicapés ;
- les rémunérations perçues par les travailleurs handicapés en raison de leur emploi dans une entreprise agréée de travail adapté ;
- les arriérés de rentes alimentaires ou rentes alimentaires complémentaires ;
- les rentes alimentaires régulièrement attribuées en exécution d'une obligation du Code civil ou du Code judiciaire, qui sont attribuées aux enfants, à concurrence de 2.990 euros par an ;
- les pensions perçues par les ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré âgés de 65 ans ou plus, à concurrence de 24.070 euros ;
- les rémunérations perçues par les étudiants jobistes, à concurrence de 2.490 euros.

Pour déterminer le montant net des ressources, le montant brut doit être diminué des frais que le bénéficiaire des revenus justifie avoir faits ou supportés pour les acquérir ou conserver. A défaut d'éléments probants, les frais déductibles sont fixés à 20% du montant brut des dites ressources, avec un minimum de 420 euros lorsqu'il s'agit de rémunérations de travailleurs salariés ou de profits de professions libérales.

Enfin, il faut signaler que lorsque les revenus immobiliers et mobiliers d'enfants sont cumulés avec ceux de leurs parents parce que ceux-ci en ont la jouissance légale, les enfants continuent à être considérés comme étant à charge, quelle que soit l'importance de ces revenus.

Les exonérations pour enfants à charge sont octroyées **par priorité sur les revenus du conjoint qui a les revenus les plus élevés.**

**Tableau 1.9.**  
**Les exonérations pour enfants à charge**

Rang de l'enfant	Exonération globale	Exonération pour cet enfant
1	1.440	1.440
2	3.720	2.280
3	8.330	4.610
4	13.480	5.150

Au-delà du quatrième enfant, l'exonération est de 5.150 euros par enfant.

Il est en outre octroyé une exonération complémentaire de 540 euros par enfant à charge de moins de 3 ans pour lequel la réduction d'impôt pour garde d'enfants n'a pas été demandée.

Un enfant handicapé est compté pour deux (il reçoit l'exonération de son rang et du rang suivant).

L'enfant légalement considéré comme mort-né est également considéré comme étant à charge pour l'année où l'événement est survenu. L'exonération complémentaire pour enfants à charge de moins de trois ans est automatiquement octroyée dans le cas d'un enfant mort-né.

**Exemple**

Un couple avec 3 enfants à charge a un revenu net imposable de 42.000 euros après toutes déductions, réparti comme suit :

-	contribuable	:	22.000 euros
-	épouse	:	20.000 euros

Le déclarant bénéficie d'une tranche exonérée de 15.400 euros calculée comme suit :

-	tranche exonérée « de base »	:	7.070 euros
-	trois enfants à charge	:	8.330 euros

Cette tranche exonérée couvre les deux premières tranches du barème progressif (Tableau 1.8).

Le revenu subsistant sera imposé à 40% jusqu'à 19.810 euros, soit 4.410 euros de revenus, et à 45% au-delà de ce seuil.

Le conjoint aura droit à une tranche exonérée de 7.070 euros. Le montant imposable à 25% sera de 1.280 euros et le solde sera imposé aux taux correspondants aux tranches suivantes du barème.

En cas de **garde partagée**, les quotités exonérées pour enfants à charge peuvent être réparties entre les parents. Il faut pour cela qu'il y ait « répartition égalitaire de l'hébergement » au sens de la loi du 18 juillet 2006. La décision de garde partagée doit être consignée dans une convention enregistrée ou homologuée par un juge, ou procéder d'une décision judiciaire. Les formalités ont été simplifiées depuis 2008 : les co-parents ne doivent plus faire de demande annuelle ; il suffit de le mentionner dans la déclaration et de tenir à la disposition de l'administration une copie de la décision de garde partagée.

Les exonérations pour enfants à charge sont alors réparties entre les co-parents. L'exonération octroyée pour le (les) enfant(s) concerné(s) est déterminée sans tenir compte des autres enfants du ménage et est divisée en deux, une moitié étant ajoutée aux éventuelles autres exonérations dont le contribuable peut bénéficier. L'exonération complémentaire pour les enfants à charge de moins de trois ans peut être obtenue par le co-parent qui ne demande pas la réduction pour garde d'enfants.

Les quotités exonérées pour enfant à charge qui ne peuvent être imputées faute de revenu suffisant, donnent lieu à un **crédit d'impôt remboursable**. Sont compris les doubléments pour handicap et le complément pour enfant de moins de 3 ans. Le crédit d'impôt remboursable est calculé au taux marginal dans le chef du conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé et il est plafonné à 420 euros par enfant à charge.

**C Situations familiales particulières**

Les autres exonérations sont les suivantes :

-	ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement, âgés de plus de 65 ans	2.890
-	autres personnes à charge	1.440
-	personnes handicapées à charge (44)	1.440
-	isolés avec enfants à charge	1.440
-	conjoint dont les ressources n'excèdent pas 2.990 euros : pour l'année du mariage ou de la déclaration de la cohabitation légale et pour autant que l'imposition soit établie par contribuable	1.440

En cas de garde partagée, chaque parent isolé a droit à la totalité de la quotité exonérée pour isolés avec enfant à charge.

44 A l'exception des enfants.

**1.4.3. Dépenses donnant droit à des réductions d'impôt**

Il a été mentionné à la section 1.3 que certaines dépenses donnaient droit à une réduction d'impôt.

Le Tableau 1.10 donne la liste de ces dépenses, les taux de réduction d'impôt correspondants et les éventuels plafonds de la réduction d'impôt.

**Tableau 1.10**  
**Dépenses donnant droit à réduction d'impôt**

Dépenses donnant droit à avantage fiscal	Taux et plafond de la réduction d'impôt
Epargne à long terme et investissement immobilier	
Epargne-logement (voir la définition en Section 1.3)	Taux marginal
Primes d'assurance-vie et remboursements d'emprunts hypothécaires qui ne sont <b>pas</b> considérés comme de l'épargne logement	Taux uniforme de 30%
Epargne-pension	
Cotisations personnelles d'assurance-groupe et de fonds de pension	
Achats d'actions de l'employeur	
Dépenses de rénovation dans les zones d'action positive des grandes villes	15% des dépenses Maximum de 730 euros
Dépenses de sécurisation contre le vol et l'incendie	30% des dépenses Maximum de 730 euros
Rénovation d'habitations données en location à loyer modéré	5% des dépenses pendant 9 ans Maximum de 1.100 euros
Environnement	
Isolation du toit (contrat signé à partir du 28 novembre 2011)	30% des dépenses Maximum de 2.930 euros
Isolation du toit (contrat signé avant le 28 novembre 2011) (*)	40% des dépenses Maximum de 2.930 euros
Autres travaux visant à économiser l'énergie – régime transitoire (*) (contrat signé avant le 28 novembre 2011)	40% des dépenses Maximum de 2.930 euros ou 3.810 euros selon le cas
Prêts verts	30% des intérêts, après déduction de la bonification d'intérêts
Véhicules électriques : Voitures Autres véhicules Borne de rechargement électrique	30% des dépenses, maximum de 9.510 euros 15% des dépenses, maximum de 4.800/2.930 euros 40% des dépenses, maximum de 260 euros
Autres dépenses (réductions octroyées au niveau fédéral)	
Chèques ALE et titres-services	30%
Actions de fonds de développement agréés	5% des dépenses Maximum de 310 euros

(\*) Pour les dépenses exposées en 2012 pour des travaux effectués dans le cadre d'un contrat signé avant le 28 novembre 2011, un régime transitoire est d'application : la réduction d'impôt pour travaux économiseurs d'énergie subsiste au taux de 40%, la possibilité de report ainsi que la conversion possible en crédit d'impôt restent d'application.

**1.4.4. Réductions d'impôts pour revenus de remplacement**

Les pensions, prépensions, indemnités d'assurance-maladie, allocations de chômage et autres indemnités octroyées en compensation d'une perte totale ou partielle de revenus de l'activité professionnelle bénéficient d'une réduction d'impôt.

Cette réduction d'impôt est calculée et octroyée par conjoint. Son calcul s'effectue en partant d'un montant de base, indexé annuellement (A). Ce montant est ensuite triplement limité :

- d'abord, en fonction de la composition des revenus, et plus précisément du rapport entre les revenus qui donnent droit à la réduction et le total des revenus nets : c'est la limitation que nous appellerons « horizontale » (B) ;
- ensuite, en fonction de la hauteur du revenu imposable globalement : c'est la limitation que nous appellerons « verticale » (C) ;
- enfin, en fonction de l'impôt se rapportant proportionnellement aux revenus concernés (D).

Dans certains cas, une réduction complémentaire est ensuite octroyée pour ramener l'impôt à zéro (E).

**A. Les montants de base**

Pour l'année 2012, les montants de base des réductions d'impôt sont les suivants :

**Tableau 1.11**  
**Les montants de base des réductions d'impôt pour revenus de remplacement**

Catégorie de revenus	Montant
Pensions	1.968,18
Prépensions (*)	1.968,18
Allocations de chômage « ordinaires »	1.968,18
Allocations de chômeurs âgés (**)	1.968,18
Indemnités légales A.M.I.	2.526,49
Autres revenus de remplacement	1.968,18

(\*) Désormais régime de chômage avec complément d'entreprise (RCC)

(\*\*) Il s'agit des allocations octroyées aux chômeurs qui ont atteint l'âge de 58 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition (soit le 1<sup>er</sup> janvier 2013) et qui bénéficient d'un complément d'ancienneté.

**B. La limitation « horizontale »****PRINCIPES**

Chacune de ces réductions est limitée en la multipliant par une fraction qui correspond au rapport entre les revenus en raison desquels la réduction est accordée et le total des revenus nets. Ainsi, un isolé qui a perçu une allocation de chômage de 2.500 euros et des revenus salariaux nets de charges de 10.000 euros, ne reçoit pour réduction qu'un cinquième du montant de base.

La limitation se fait par conjoint sur base d'un ratio défini comme suit :

$$\frac{\text{montant net des revenus qui donnent droit à la réduction}}{\text{total des revenus nets avant application du quotient conjugal}}$$

**EXCEPTIONS**

Une disposition particulière est d'application à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007, pour le cumul d'activités salariées et de pensions. La limitation horizontale ne s'applique pas :

- en cas de cumul d'une activité salariée et d'une pension de survie ;
- pour les contribuables qui ont atteint l'âge légal de la retraite, en cas de cumul d'une activité salariée et d'une pension dont le montant n'excède pas 14.914,71 euros.

Une autre disposition particulière concerne les cas de retour sur le marché du travail des personnes en situation de pré-retraite. La limitation horizontale ne s'applique pas au salaire obtenu chez le nouvel employeur ou au revenu d'une nouvelle activité indépendante lorsque les revenus de remplacement de la personne en situation de pré-retraite correspondent :

- soit à l'indemnité complémentaire de prépension visée à la convention collective de travail (CCT) n°17 du 19 décembre 1974 ou les indemnités complémentaires visées par des CCT prévoyant des avantages équivalents ;
- soit à l'indemnité complémentaire obtenue en plus d'une prépension, pour un travailleur qui a atteint l'âge de 50 ans ;
- soit aux indemnités complémentaires à celle-ci pour autant que l'obligation par l'ancien employeur d'en poursuivre le paiement après la reprise du travail ne soit pas mentionnée dans une CCT ou dans une convention individuelle prévoyant le paiement de l'indemnité complémentaire.

**C. La limitation verticale**

Il s'agit donc ici d'une limitation en fonction du montant total du R.I.G du conjoint. Il existe deux séries de limites : la règle générale et les limites plus restrictives qui s'appliquent aux allocations de chômage « ordinaires ».

**LA REGLE GENERALE**

Cette règle générale s'applique donc à toutes les catégories de revenu mentionnées au Tableau 1.11 à l'exception des allocations de chômage « ordinaires ».

La réduction d'impôt, telle que subsistant après la limitation horizontale, est maintenue intégralement jusqu'à 21.810 euros de R.I.G. mais elle diminue ensuite progressivement de sorte qu'il ne subsiste qu'un tiers de son montant quand le R.I.G. atteint 43.620 euros.

La réduction ainsi limitée (R') s'obtient donc comme suit, à partir de la réduction d'impôt subsistant après application de la réduction horizontale (R) :

**Tableau 1.12**  
**La limitation verticale des réductions d'impôt : règle générale**

<i>Tranches du R.I.G.</i>	<i>Limitation de la réduction</i>
Inférieur à 21.810 euros	$R' = R$
Compris entre 21.810 euros et 43.620 euros	$R' : [R * 1/3] + [R * 2/3 * (43.620 - R.I.G.) / 21.810]$
Supérieur à 43.620 euros	$R' = R * 1/3$

**LA REGLE PARTICULIERE POUR LES ALLOCATIONS DE CHOMAGE « ORDINAIRES »**

La réduction d'impôt, telle que subsistant après la limitation horizontale, est maintenue intégralement jusqu'à 21.810 euros de R.I.G. mais elle diminue ensuite progressivement pour ne plus être accordée lorsque le R.I.G. du ménage atteint 27.230 euros.

La réduction ainsi limitée (R') s'obtient donc comme suit, à partir de la réduction d'impôt subsistant après application de la réduction horizontale (R) :

**Tableau 1.13**  
**La limitation verticale des réductions d'impôt : cas des allocations de chômage « ordinaires »**

<i>Tranches du R.I.G.</i>	<i>Limitation de la réduction</i>
Inférieur à 21.810 euros	R' = R
Compris entre 21.810 et 27.230 euros	R' : $R * (27.230 - R.I.G.) / 5.420$
Supérieur à 27.230 euros	R' = 0

**D. La limitation à l'impôt proportionnel**

La réduction subsistant après ces deux limitations ne peut en aucun cas excéder la quotité de l'impôt qui se rapporte proportionnellement aux revenus en raison desquels elle est accordée. Cette limite jouera, par exemple, si l'impôt dû par le contribuable est inférieur au montant de base de la réduction.

**E. Les cas où l'impôt est ramené à zéro**

Après octroi des réductions d'impôts pour revenus de remplacement, l'impôt subsistant est ramené à zéro lorsque le revenu imposable consiste exclusivement en revenus de remplacement n'excédant pas :

- pour les allocations de chômage	16.538,89 euros
- pour les pensions, les prépensions et les autres revenus de remplacement	14.914,71 euros
- pour les indemnités d'assurance-maladie-invalidité (A.M.I.)	16.571,90 euros

Lorsque le plafond est dépassé, une règle de palier est appliquée. L'impôt final ne peut être plus élevé que le revenu qui excède le plafond.

**1.4.5. Réduction d'impôt pour heures supplémentaires**

Il est accordé une réduction d'impôt aux travailleurs salariés des secteurs marchand, non marchand et des entreprises publiques autonomes qui ont presté des heures supplémentaires.

La réduction est calculée à partir des montants qui ont servi de base au calcul du sursalaire octroyé pour les heures supplémentaires. Il s'agit du salaire brut, avant déduction des cotisations personnelles de sécurité sociale, auquel peuvent s'ajouter d'autres éléments.

La réduction n'est accordée que pour une tranche de 130 heures. Si le nombre d'heures supplémentaires (NHS) excède 130, la base est limitée à 130/NHS.

La réduction d'impôt s'élève désormais à :

- 57,75% pour une heure prestée à laquelle s'applique un sursalaire légal de 50 ou 100% ;
- 66,81% pour une heure prestée à laquelle s'applique un sursalaire légal de 20%.

La réduction d'impôt ne peut excéder l'impôt afférent aux salaires nets imposables.

#### 1.4.6. Réductions d'impôts pour revenus d'origine étrangère

Les revenus d'origine étrangère sont en principe imposés dans le pays « de la source », à savoir celui où l'activité est exercée et où réside le débiteur de revenus. Pour éviter la double imposition, les conventions internationales prévoient **l'exonération de ces revenus dans le pays de résidence**. La Belgique applique cependant la **réserve de progressivité** : les revenus d'origine étrangère sont pris en considération pour calculer le taux de l'impôt.

A ce stade du calcul, une réduction est octroyée à concurrence de la proportion des revenus imposables globalement qui ont leur origine dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention bilatérale.

Lorsque des revenus d'origine étrangère proviennent d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention bilatérale, l'impôt se rapportant proportionnellement à ces revenus est réduit de moitié.

Ces réductions se calculent par conjoint.

#### 1.4.7. Impositions distinctes et calcul du principal

##### A. Impositions distinctes

Le législateur a prévu un régime d'imposition distincte pour trois catégories de revenus :

- les revenus mobiliers,
- la plupart des revenus divers,
- certains revenus professionnels non périodiques : notamment plus-values, arriérés, indemnités de dédit, capitaux liquidés à l'échéance d'un contrat d'assurance-groupe, d'assurance-vie ou d'un plan de pension, primes régionales de remise au travail.

Ces revenus échappent donc à la globalisation et sont taxés à un taux particulier mentionné ci-après. La globalisation totale (inclusion de ces revenus dans le R.I.G. et application du barème progressif) est toutefois appliquée si elle est plus avantageuse pour le contribuable.

Le choix se fait pour l'ensemble des revenus imposables distinctement.

L'impôt sur les revenus imposables distinctement se calcule comme suit.

##### **REVENUS MOBILIERS**

Le taux d'imposition de ces revenus est de 15 à 25%, selon le cas : les modalités sont précisées au Tableau 1.2, en page 27.

##### **REVENUS DIVERS**

Le montant imposable des revenus divers a été précisé ci-dessus (45). Les taux auxquels ces revenus sont imposables sont les suivants :

---

45 Voir page 28.

**Tableau 1.14**  
**Taux d'imposition distincte des revenus divers (revenus 2012)**

Type de revenu	Taux d'imposition
Bénéfices et profits occasionnels	33%
Indemnités « chercheurs »	33%
Prix et subsides	16,5%
Lots afférents à des titres d'emprunt	25%
Revenus de la sous-location et de la cession de bail d'immeuble	15% dans le cas de conventions conclues à partir du 1 <sup>er</sup> mars 1990, 25% dans les autres cas
Revenus provenant de la concession du droit d'apposer des supports publicitaires	Idem
Revenus provenant de la concession du droit d'installation de pylônes GSM (*)	15%
Produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tanderie	15% dans le cas de conventions conclues à partir du 1 <sup>er</sup> mars 1990, 25% dans les autres cas
Plus-values sur immeubles bâtis	16,5%
Plus-values sur immeubles non bâtis	33% si la plus-value est réalisée dans les 5 ans de l'acquisition, 16,5% dans les autres cas
Plus-values sur cession de participations importantes	16,5%

(\*) La classification des revenus de la concession du droit d'installer des pylônes GSM parmi les revenus divers à caractère mobilier s'applique aux revenus recueillis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Le tarif distinct s'applique également à l'impôt des personnes morales.

#### REVENUS PROFESSIONNELS

Dans beaucoup de cas, les revenus professionnels qui peuvent bénéficier de l'imposition distincte sont imposés sur base d'un taux moyen. Ce taux moyen se calcule en divisant l'impôt de base réduit par le revenu imposable globalement. Comme mentionné dans le schéma figurant au début de cette section 1.4, l'impôt de base réduit est l'impôt subsistant après application des réductions d'impôt pour revenus de remplacement et pour heures supplémentaires.

**Tableau 1.15**  
**Imposition distincte des revenus professionnels**

Type de revenus	Taux d'imposition
Arriérés de salaire et de revenu de remplacement	Taux moyen de l'année antérieure
Indemnités de dédit	Taux moyen de l'année antérieure
Indemnités de reclassement	Taux moyen de l'année antérieure
Pécule de vacances anticipé	Taux moyen de l'année
Arriérés de rente alimentaire	Taux moyen de l'année
Arriérés d'honoraires	Taux moyen de l'année
Plus-value d'origine professionnelle	16,5%
Primes régionales de remise au travail inférieures à 180 euros brut par mois	10,38%
Rémunérations des jeunes sportifs, première tranche brute de 18.000 euros	16,5%
Sportifs volontaires en activité complémentaire, première tranche brute de 18.000 euros	33%
Primes d'installation des médecins généralistes (*)	16,5%

(\*) Il s'agit de la prime de 20.000 euros octroyée lorsque des médecins généralistes s'installent dans une zone nécessitant la présence de médecins généralistes supplémentaires.

#### CAPITAUX ET RENTES PROVENANT D'UN CONTRAT D'ASSURANCE-GROUPE

En cas de **paiement d'un capital**, une taxation distincte est établie sur le capital payé lors de la liquidation d'une assurance-groupe. Les modalités d'imposition diffèrent selon que le capital est liquidé à « l'échéance normale » ou antérieurement à celle-ci.

Par « échéance normale » (46), on entend :

- la mise à la retraite du bénéficiaire (47) ;
- à partir de 60 ans ;
- le décès de l'assuré.

46 La notion d'échéance normale dans le cadre de la liquidation du capital d'une assurance-groupe a été modifiée par la loi du 28.04.2003 relative aux pensions complémentaires.

47 La mise à la retraite comprend les cas de retraite anticipée, mais non les cas de prépension.

**Tableau 1.16**  
**Taxation lors de la liquidation du capital d'une assurance-groupe**

Liquidation des capitaux ou valeurs de rachat à l'échéance normale et aux dates assimilées à l'échéance normale			
	Cotisations versées jusqu'au 31 décembre 1992	Cotisations versées à partir du 1 <sup>er</sup> janvier 1993	
cotisations patronales	taxation distincte à 16,5%	taxation distincte	à 16,5%
			à 10%(*)
cotisations personnelles	taxation distincte à 16,5%	taxation distincte à 10%	
Liquidation des capitaux ou valeurs de rachat avant les dates prévues par la loi			
cotisations patronales	taxation au taux marginal	taxation au taux marginal	
cotisations personnelles	taxation au taux marginal	taxation à 33%	

(\*) Pour les capitaux liquidés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006, l'entière du capital est imposée au taux de 10% lorsqu'il est liquidé au plus tôt à l'âge légal de la retraite à un bénéficiaire qui est effectivement resté actif au moins jusqu'à cet âge. Pour vérifier cette condition, une période de référence de trois ans avant l'âge légal de la retraite a été définie. En cas de liquidation suite au décès après l'âge de la retraite, le taux de 10% reste acquis lorsque le défunt est resté effectivement actif jusqu'à cet âge.

Dans tous les cas, la liquidation du capital donne lieu à perception d'une cotisation spéciale de 3,55% au profit de l'INAMI.

### B. Calcul du principal

Le « principal » est constitué par l'addition :

- de l'impôt dû sur le R.I.G., après réduction pour revenus d'origine étrangère,
- et de l'impôt dû sur les revenus imposables distinctement.

Il constitue la base des additionnels.

### **1.4.8. Crédits d'impôt et précomptes**

#### A. Le crédit d'impôt pour accroissement des fonds propres

Les contribuables qui déclarent des bénéfices ou des profits peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt s'ils accroissent les fonds propres de leur entreprise. Comme il s'agit d'une entreprise individuelle, on ne peut transposer ici la notion de « capital » qui était utilisée à l'impôt des sociétés lorsque ce crédit d'impôt y était appliqué. Les « fonds propres » se mesurent par la différence entre la valeur fiscale des immobilisations engagées dans l'entreprise et le montant des dettes affectées à l'exercice de l'activité professionnelle.

Le crédit d'impôt est égal à 10% de la différence entre

- la valeur de ces « fonds propres » à la fin de la période imposable,
- et la valeur maximale qu'ils ont atteinte à la fin des trois périodes imposables antérieures.

Il est limité à 3.750 euros par conjoint.

Le montant du crédit d'impôt ne peut pas dépasser la quotité de l'impôt qui est proportionnellement afférente au montant des bénéfices et profits nets en raison desquels il est accordé. Lorsque le crédit d'impôt n'a pu être imputé entièrement, la partie non imputée est reportée, pendant au maximum trois exercices d'imposition, pour être déduite selon les mêmes modalités.

L'octroi du crédit d'impôt est subordonné à la condition que le contribuable joigne à sa déclaration une attestation certifiant qu'il est en règle de paiement de ses cotisations sociales de travailleur indépendant.

### B. Le crédit d'impôt sur les bas revenus de l'activité professionnelle

Le crédit d'impôt est calculé sur base du montant net des revenus d'activités professionnelles, c'est-à-dire le montant net de charges professionnelles, réelles ou forfaitaires, des revenus professionnels autres que les revenus de remplacement et les revenus taxés distinctement. Ne sont pas pris en compte non plus les revenus d'une activité d'indépendant exercée à titre accessoire.

Les revenus salariaux sont également exclus à l'exception de ceux des fonctionnaires statutaires. En fait, les revenus salariaux qui sont exclus du crédit d'impôt bénéficient d'une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale et du crédit d'impôt pour travailleurs à bas salaire.

Les rémunérations octroyées au conjoint aidant constituent des revenus de l'activité indépendante et sont donc comprises dans la base du crédit d'impôt.

La base s'évalue avant application du quotient conjugal et de la quote-part conjoint aidant.

Les contribuables taxés en tout ou partie de manière forfaitaire ne peuvent bénéficier du crédit d'impôt.

La base se calcule **par conjoint** et le crédit d'impôt est octroyé par conjoint.

Le crédit d'impôt se calcule comme suit en fonction du revenu R et des limites inférieures ( $L_1$ ) et supérieures ( $L_2$ ) des tranches du barème.

**Tableau 1.17**  
**Barème du crédit d'impôt**

Classes de revenu (R)		Montant du crédit d'impôt (euros)
$L_1$	$L_2$	
0	4.770	0
4.770	6.370	$640 \times (R - L_1) / (L_2 - L_1)$
6.370	15.930	640
15.930	20.700	$640 \times (L_2 - R) / (L_2 - L_1)$
20.700	et plus	0

Le crédit d'impôt est limité à concurrence de la part des revenus d'activité dans le total des revenus professionnels nets.

C. Crédit d'impôt pour les travailleurs à bas salaire

Ce crédit d'impôt (bonus fiscal) vise les travailleurs à bas salaire (et les dirigeants d'entreprise salariés) qui ont droit au bonus social à l'emploi.

Le crédit d'impôt est égal à 5,7% de la réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale réellement accordée sur les rémunérations obtenues pendant la période imposable.

Le crédit d'impôt ne peut excéder 120 euros par période imposable.

D. Crédit d'impôt pour titres-services

La partie de la réduction d'impôt pour titres-services qui n'a pas pu être imputée est remboursable.

Le montant qui n'a pas pu être imputé est celui qui excède l'impôt après réduction pour charges de famille. Toutefois, lorsque le revenu imposable consiste exclusivement en revenus de remplacement n'excédant pas les plafonds mentionnés ci-dessus à la Section 1.4.4 paragraphe E, page 67, le crédit d'impôt remboursable est égal à la réduction d'impôt pour titres-services. Ainsi, un contribuable qui a pour seul revenu les minima sociaux peut bénéficier en plus de la réduction d'impôt, même s'il n'est pas imposable.

Lorsque la règle de palier visée à la section susmentionnée est appliquée, le crédit d'impôt remboursable est égal à la réduction d'impôt pour titres-services diminuée de l'impôt subsistant après la règle de palier.

E. Crédit d'impôt pour dépenses d'économie d'énergie

L'instauration temporaire d'un crédit d'impôt remboursable pour certains investissements économiseurs d'énergie bénéficiant d'une réduction d'impôt, a été évoquée ci-dessus page 53.

Pour les dépenses effectivement exposées et payées en 2012 pour des travaux effectués dans le cadre d'un contrat signé avant le 28 novembre 2011 (régime transitoire), la mesure relative aux économies d'énergie telle qu'elle existait précédemment reste d'application, en ce compris la conversion possible en crédit d'impôt remboursable.

Pour les dépenses relatives à l'isolation du toit payées en 2012 dans le cadre d'un contrat signé à partir du 28 novembre 2011, la possibilité de conversion en crédit d'impôt reste applicable.

F. Modalités d'imputation

Sur le « principal » sont imputés (48) successivement :

- le précompte immobilier réellement dû se rapportant au revenu cadastral de la maison d'habitation, à concurrence de 12,5% maximum de la partie du revenu cadastral réellement reprise dans la base imposable ;
- la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE), pour autant qu'elle se rapporte à des titres investis dans le cadre d'une activité professionnelle ;
- le crédit d'impôt pour accroissement des fonds propres.

---

48 L'imputation de la QFIE et du Pr.M. est limitée à la période de détention des titres.

Lorsque ces imputations excèdent l'impôt dû à l'Etat, le surplus n'est pas imputable sur la taxe additionnelle ni remboursable.

Sont ensuite imputés :

- le crédit d'impôt sur les bas revenus de l'activité professionnelle ;
- le crédit d'impôt pour les travailleurs à bas salaire ;
- le crédit d'impôt calculé sur base de la partie des quotités exonérées pour enfants à charge qui excède l'impôt dû ;
- le crédit d'impôt pour titres-services ;
- le crédit d'impôt pour les dépenses d'économie d'énergie (isolation du toit) (49).

L'excédent est imputable sur les taxes additionnelles et, pour autant qu'il atteigne 2,5 euros, remboursable.

Sont ensuite imputés les précomptes remboursables (précompte mobilier et précompte professionnel) et les versements anticipés.

#### **1.4.9. Majorations et bonifications**

Les contribuables qui déclarent des revenus d'activité indépendante sont tenus d'effectuer des versements anticipés et une majoration d'impôt est appliquée en cas d'absence ou d'insuffisance de tels versements. La quote-part reçue par le conjoint est considérée comme un revenu d'activité indépendante. Il en est de même des rémunérations attribuées au conjoint aidant.

D'autre part, tout contribuable peut effectuer des versements anticipés pour s'acquitter de l'impôt non couvert par des précomptes: ces versements donnent droit à une bonification d'impôt.

Pour éviter que le conjoint aidant ne soit lui-même tenu d'effectuer des versements anticipés, une règle spéciale est introduite pour assurer le transfert des versements anticipés effectués par le contribuable qui effectue l'attribution de la quote-part conjoint aidant. Les versements anticipés effectués par celui-ci sont donc utilisés :

- d'abord, pour apurer sa majoration ;
- ensuite, pour le solde, pour apurer la majoration due par le conjoint bénéficiant de la quote-part conjoint aidant ;
- enfin, pour le solde éventuel, pour calculer les bonifications d'impôt.

La majoration et les bonifications sont calculées sur base d'un taux de référence.

**Pour l'année 2012, ce taux est de 1%.**

Les versements anticipés devaient avoir été effectués :

- pour le premier trimestre (VA1), au plus tard le 10 avril 2012,
- pour le deuxième trimestre (VA2), au plus tard le 10 juillet 2012,
- pour le troisième trimestre (VA3), au plus tard le 10 octobre 2012,
- pour le quatrième trimestre (VA4), au plus tard le 20 décembre 2012.

---

49 Voir remarques sur les nouvelles règles et le régime transitoire des dépenses pour économies d'énergie en page 52.

Les personnes physiques qui s'établissent pour la première fois dans une profession indépendante principale, sont exonérées de la majoration d'impôt due sur le bénéfice réalisé lors des trois premières années de leur activité indépendante.

Les versements anticipés qu'effectuerait le contribuable ainsi dispensé donnent droit aux bonifications d'impôt pour autant que les autres conditions d'octroi de ces bonifications soient remplies.

Les modalités de calcul des majorations et bonifications sont les suivantes :

**Tableau 1.18**  
**Majoration et bonification VA**

Majoration	Bonification
<u>Base</u>	
- l'impôt calculé sur les revenus d'activité indépendante considérés isolément ou l'impôt se rapportant proportionnellement à ces revenus, si ce dernier est inférieur	le principal, porté à 106%, et diminué des versements anticipés utilisés pour compenser la majoration ainsi que des précomptes, du crédit d'impôt et des autres éléments imputés sur le principal
- porté à 106% et diminué des précomptes, du crédit d'impôt et des autres éléments imputables sur ces revenus	
<u>Taux de majoration</u>	
2,25 fois le taux de référence, soit 2,25%	
<u>Valorisation des versements</u>	
VA1 : 3% (3,0 fois le % de réf.)	VA1 : 1,5% (1,5 fois le % de réf.)
VA2 : 2,5% (2,5 fois le % de réf.)	VA2 : 1,25% (1,25 fois le % de réf.)
VA3 : 2% (2,0 fois le % de réf.)	VA3 : 1% (1 fois le % de réf.)
VA4 : 1,5% (1,5 fois le % de réf.)	VA4 : 0,75% (0,75 fois le % de réf.)
Les versements anticipés excédentaires donnent droit à des bonifications	Pas de bonification pour les versements anticipés excédentaires
<u>Aménagements</u>	
- la majoration est réduite de 10%	Aucun
- la majoration est réduite à zéro si elle n'atteint pas 30 euros ou 1% de sa base	
- exonération éventuelle pour indépendants débutants	

**1.4.10. Impôts régionaux et communaux**

En ce qui concerne les impôts régionaux, la réduction d'impôt en Région flamande a été supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2012 et aucune autre Région n'a introduit d'impôts régionaux.

Les additionnels communaux sont calculés au taux approprié, spécifique à chaque commune, sur base du « principal ».

Les intérêts et dividendes, pour autant qu'ils n'aient pas de caractère professionnel, sont exclus de l'application des centimes additionnels communaux.

**1.4.11. Accroissements d'impôt****PRINCIPES**

En cas de déclaration tardive, inexistante, incomplète ou inexacte, des accroissements d'impôt peuvent être appliqués :

- soit sur l'intégralité de l'impôt dû avant imputation des précomptes, versements anticipés, majoration et bonification d'impôts ;
- soit sur une partie de cet impôt lorsque l'infraction ne caractérise qu'une partie de la base imposable.

**A. Taux des accroissements**

Le taux des accroissements est gradué de 10 à 200% selon la gravité et le caractère répétitif de l'infraction.

**Tableau 1.19**  
**Taux des accroissements**

Nature de l'infraction	% applicable
<b>A.</b> Déclaration incomplète, inexacte ou absence de déclaration due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable	NEANT
<b>B.</b> Déclaration incomplète, inexacte ou absence de déclaration sans intention d'é luder l'impôt: 1 <sup>ère</sup> infraction (compte non tenu des cas visés au point A) 2 <sup>ème</sup> infraction 3 <sup>ème</sup> infraction 4 <sup>ème</sup> infraction et suivantes	10 % 20 % 30 % (voir C)
<b>C.</b> Déclaration incomplète, inexacte ou absence de déclaration avec intention d'é luder l'impôt: 1 <sup>ère</sup> infraction 2 <sup>ème</sup> infraction 3 <sup>ème</sup> infraction	50 % 100 % 200 %
<b>D.</b> Déclaration incomplète, inexacte ou absence de déclaration accompagnée, soit d'une inexactitude, d'une omission par faux ou d'un usage de faux au cours de la vérification de la situation fiscale, soit d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire	200 %

**B.**     Limite

Le total constitué par l'impôt dû sur les revenus non déclarés et les accroissements y appliqués ne peut excéder ces revenus.

La limite des revenus non déclarés en-dessous de laquelle l'accroissement ne s'applique pas atteint 3.660 euros.



## CHAPITRE 2 L'IMPOT DES SOCIETES (I.Soc)

---

### *Quoi de neuf ?*

*Déduction pour capital à risque : fin de la possibilité de report en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices.*

#### 2.1. Période imposable

A l'impôt des personnes physiques, la période imposable correspond toujours à l'année civile. Tel n'est pas le cas à l'impôt des sociétés: la période imposable est **l'exercice comptable** et la liaison entre période imposable et exercice d'imposition se fait sur base de la date de clôture du bilan. Ainsi, la législation de l'exercice d'imposition 2013 s'applique **aux bénéficiaires des exercices comptables clôturés entre le 31 décembre 2012 et le 30 décembre 2013.**

Les modifications s'appliquant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013 ou d'une date ultérieure ne sont pas envisagées ici.

#### 2.2. Assujettissement à l'impôt des sociétés

Sont soumis à l'I.Soc les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques qui :

- possèdent la personnalité juridique ;
- ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration ;
- et se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

La loi mentionne cependant certaines exceptions explicites, le cas le plus important étant celui des intercommunales.

Les associations sans but lucratif ne sont en principe pas soumises à l'impôt des sociétés, pour autant que leur activité soit en conformité avec leur forme juridique: le statut d'A.S.B.L. ne lie pas automatiquement l'administration fiscale et celle-ci **peut assujettir une A.S.B.L. à l'impôt des sociétés si l'association poursuit effectivement un but lucratif.**

La loi précise toutefois que **ne sont pas considérées comme des opérations à caractère lucratif :**

- les opérations isolées ou exceptionnelles ;
- les opérations qui consistent dans le **placement des fonds** récoltés par l'A.S.B.L. dans l'exercice de sa mission statutaire ;
- les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

### 2.3. La base imposable

La description de la base imposable qui est faite dans cette section concerne le **régime normal** d'imposition des bénéficiaires des entreprises. Il existe des régimes particuliers, notamment pour les sociétés d'investissement, décrits en annexe à ce chapitre (50).

#### 2.3.0. Résultat comptable et résultat fiscal

Le « bénéfice fiscal » est une notion très différente du « bénéfice comptable » : celui-ci constitue certes le point de départ du processus de calcul du revenu imposable mais plusieurs corrections doivent être effectuées :

- certains bénéficiaires sont exonérés (voir ci-après : réserves exonérées, dividendes immunisés) ;
- des charges qui ont grevé le résultat comptable ne sont pas fiscalement déductibles (voir ci-après : « Dépenses Non Admises ») ;
- les amortissements fiscaux ne correspondent pas nécessairement aux amortissements comptables ;
- des éléments de l'actif peuvent avoir été sous-évalués et des éléments du passif surévalués.

A cette première série de différences s'ajoutent celles provenant de déductions spécifiquement fiscales.

Ces redressements et déductions qui conduisent du bénéfice comptable au montant net du bénéfice fiscal s'effectuent dans l'ordre suivant :

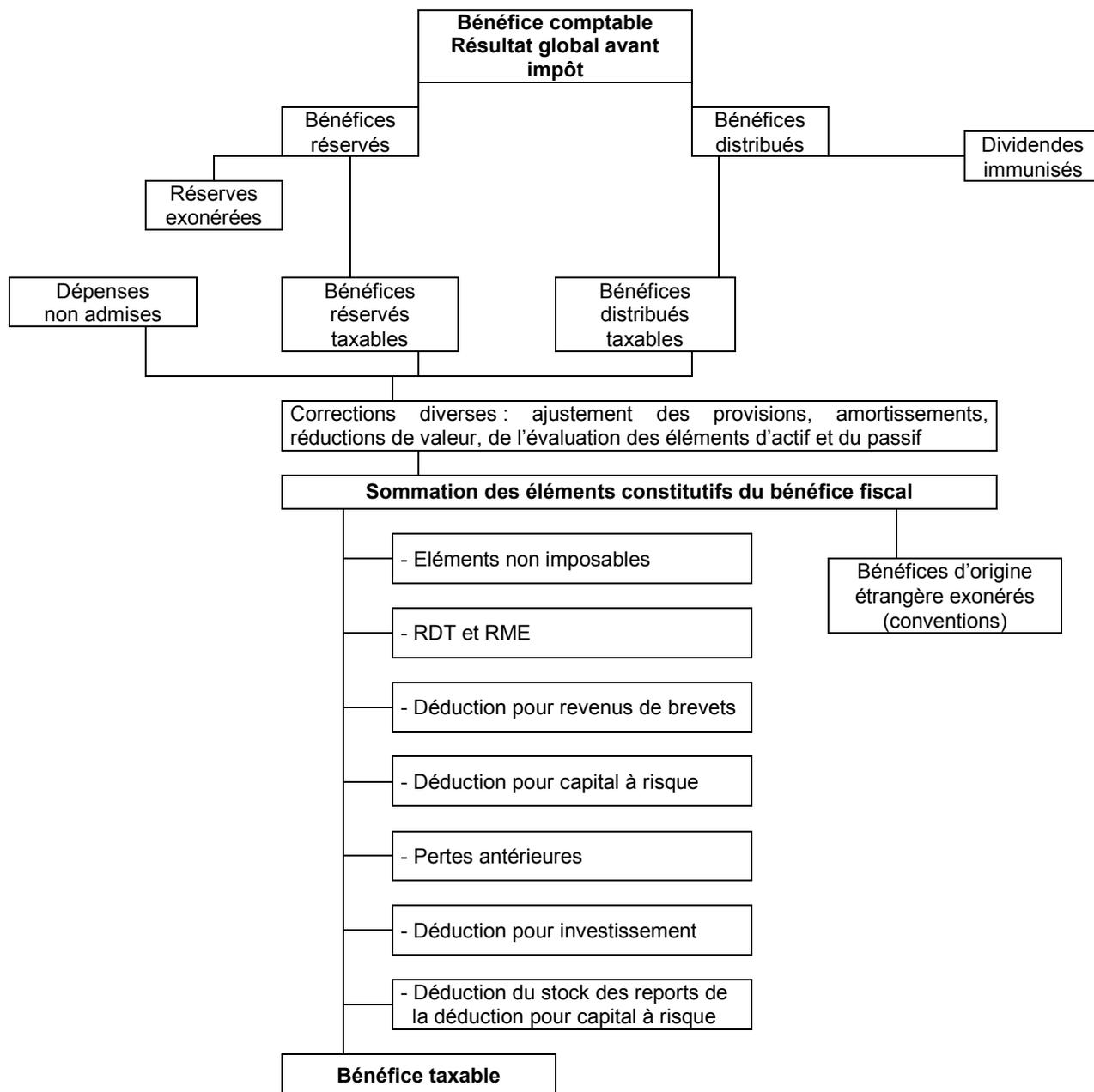
- la sommation des trois éléments constitutifs du bénéfice fiscal : réserves, dépenses non admises et bénéfices distribués (voir 2.3.1.) ;
- la ventilation des bénéfices selon qu'ils sont d'origine belge ou étrangère (voir 2.3.2.) ;
- la prise en compte des éléments non imposables (voir 2.3.3.) ;
- la déduction pour « Revenus Définitivement Taxés » (RDT) et des revenus mobiliers exonérés (voir 2.3.4.) ;
- la déduction pour revenus de brevets (voir 2.3.5.) ;
- la déduction pour capital à risque (voir 2.3.6.) ;
- la déduction des pertes antérieures (voir 2.3.7.) ;
- la déduction pour investissement (voir 2.3.8.) ;
- la déduction du stock des reports de la déduction pour capital à risque (voir 2.3.9.).

Le bénéfice net ainsi déterminé est imposable globalement.

---

50 Cf. ci-après page 105 et suivantes.

**Schéma général de l'impôt des sociétés**  
**Détermination de la base imposable**



### 2.3.1. Les éléments constitutifs du bénéfice fiscal

#### A. Réserves

En règle générale, tout accroissement net de l'avoir social constitue un bénéfice imposable. Aux réserves apparentes (les réserves comptables) sont ajoutées les réserves occultes : les réserves exonérées sont ensuite isolées pour déterminer le montant des réserves imposables.

### RESERVES APPARENTES

Tous les bénéfices réservés concourent en principe à la formation du bénéfice imposable quelle que soit l'appellation qui leur est donnée: réserve légale, réserve disponible, réserve indisponible, statutaire, provisions pour risques et charges, report à nouveau, etc.

### RESERVES OCCULTES

Les sous-estimations d'actif et surestimations de passif forment des réserves occultes qui font également partie du bénéfice imposable.

Ainsi des amortissements comptabilisés en excédent de ceux admis fiscalement ou une sous-estimation d'inventaire constituent des cas de *sous-estimation d'actif*.

Une dette fictive est un cas de *surestimation de passif*.

### RESERVES IMMUNISEES

#### *Plus-values*

La quotité exonérée des plus-values (51) est considérée comme réserve exonérée si la condition d'intangibilité est respectée. L'exonération est en outre subordonnée à la comptabilisation à un compte distinct du passif.

#### *Provisions pour risques et charges*

Certaines provisions peuvent également être exonérées : elles doivent concerner des risques et charges nettement précisés.

Les charges auxquelles elles sont destinées à faire face doivent être telles qu'elles constitueront, en raison de leur nature, des charges professionnelles de l'exercice au cours duquel elles seront supportées. La constitution de la provision doit être motivée :

- soit par des événements survenus au cours de l'exercice comptable ;
- soit par une périodicité des charges dépassant l'année mais n'excédant pas 10 ans (provisions pour grosses réparations).

#### *Réductions de valeurs actées sur les créances commerciales*

Les réductions de valeurs actées sur les créances commerciales sont déductibles intégralement lorsqu'il y a perte certaine et liquide.

Lorsque la réduction de valeur actée concerne une perte probable, les créances concernées doivent résulter de l'activité professionnelle et être identifiées et justifiées cas par cas.

#### *Primes d'émission et réserves d'apport*

Les primes d'émission et réserves d'apport sont exonérées si elles sont incorporées au capital ou portées à un compte de réserve de sorte qu'elles satisfassent à la même condition d'indisponibilité que le capital social.

---

51 Voir ci-après page 119 et suivantes.

***Bénéfices exonérés dans le cadre du tax shelter pour l'audiovisuel***

Depuis 2003, les sommes affectées au financement de la production d'une œuvre audiovisuelle peuvent être exonérées d'impôt des sociétés dans le cadre du tax shelter.

Ce mécanisme d'exonération repose sur une ou plusieurs conventions-cadres conclue(s) pour le financement d'une œuvre audiovisuelle. Cette (ces) convention(s) est (sont) conclue(s) entre la société qui produit l'œuvre audiovisuelle et la(les) société(s) qui financent cette production.

La société de production doit être une société résidente ou l'établissement belge d'une société de production étrangère.

Par œuvre audiovisuelle, on entend :

- un film de fiction, un film documentaire ou d'animation destiné à une exploitation cinématographique ;
- un téléfilm de fiction longue (52) ;
- une collection télévisuelle d'animation ;
- un programme télévisuel documentaire ;
- des séries destinées aux enfants et aux jeunes, à savoir des séries de fiction à contenu éducatif, culturel et informatif pour un groupe cible d'enfants et de jeunes de 0 à 16 ans.

L'investissement peut être fait sous forme de prêts ou par l'acquisition de droits liés à la production et à l'exploitation de l'œuvre audiovisuelle. La somme affectée sous forme de prêt ne peut toutefois excéder 40% de l'ensemble des sommes affectées par la société à l'exécution de la convention-cadre.

La « convention cadre » doit notamment faire mention des dépenses prévues qui sont nécessaires à l'œuvre audiovisuelle en distinguant la quotité prise en charge par la société de production de celle qui est financée par les autres parties liées à la « convention cadre ».

Les bénéfices sont exonérés aux conditions suivantes :

- le total des sommes versées en exonération d'impôt pour l'exécution de la convention cadre ne peut excéder 50% du budget global de production de l'œuvre audiovisuelle ;
- l'exonération ne peut excéder, par société participant au financement, ni 50% des bénéfices de la période imposable, ni 750.000 euros (53) ;
- les bénéfices exonérés doivent être portés et maintenus à un compte distinct du passif (condition d'intangibilité) et ne peuvent servir au calcul de rémunérations ou attributions quelconques.

Les bénéfices sont exonérés à concurrence de 150% des sommes versées lorsque celles-ci remplissent les conditions énumérées ci-dessus.

---

52 Les fictions diffusées en épisodes de 52 minutes et moins font partie des œuvres audiovisuelles éligibles dans le cadre du tax shelter pour autant que la fiction dans sa totalité ait une durée de plus de 52 minutes.

53 La partie des sommes immunisables qui ne peuvent être immunisées en raison de l'absence ou de l'insuffisance de bénéfice, est reportée sur les périodes imposables suivantes.

**Réserve d'investissement**

La réforme de l'impôt des sociétés entrée en vigueur en 2003 crée la possibilité de constituer une immunisation d'impôt en réserve d'investissement. Cette possibilité est offerte aux PME définies au sens du Code des Sociétés.

Le montant immunisable de la réserve d'investissement est calculé sur base de la variation du résultat réservé imposable. Celui-ci comprend non seulement les bénéfices réservés comptables mais aussi les réserves occultes.

La variation des réserves taxables s'apprécie avant toute majoration de la situation de début des réserves et est diminuée :

- des plus-values exonérées sur actions et parts ;
- de la réduction du capital libéré ;
- de l'augmentation des créances de la société sur les personnes physiques qui sont actionnaires ou qui exercent des fonctions d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou une fonction analogue.

Le montant ainsi obtenu est limité à 37.500 euros et peut être immunisé à concurrence de 50%.

La réserve effectivement constituée doit figurer à un compte distinct du passif et la condition d'intangibilité doit être respectée.

Un montant égal à la réserve doit être investi par la société dans un délai de 3 ans en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables qui peuvent donner lieu à déduction pour investissement (54). Ce délai de 3 ans prend cours au premier jour de la période imposable pour laquelle la réserve d'investissement est constituée. En cas de non-respect de cette condition ou d'investissement, la réserve d'investissement est considérée comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle le délai de 3 ans a pris fin.

Les sociétés PME visées par la réserve d'investissement doivent opérer un choix entre celle-ci et la déduction pour capital à risque (voir page 96).

**Mesures d'aide régionales exonérées**

Par dérogation au régime général de l'inclusion des aides régionales dans la base imposable (55), la loi du 23 décembre 2005 exonère fiscalement certaines mesures d'aides octroyées par les Régions à des sociétés. Sont visées :

- les primes de remise au travail et primes de transition professionnelle attribuées à des sociétés par les institutions régionales compétentes.

Ces primes sont des aides d'Etat à l'emploi autorisées par la Commission européenne.

- les subsides en capital et en intérêt.

Ces subsides sont octroyés par les Régions dans le cadre de leur législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution des immobilisations incorporelles ou corporelles. Sont également concernés les subsides attribués dans le cadre de l'aide à la recherche et au développement par les institutions régionales compétentes.

---

54 Voir ci-après page 96.

55 Voir chapitre 3, page 117.

En cas d'aliénation d'un actif subsidié, aliénation intervenant dans les trois premières années de l'investissement, le montant des bénéfices antérieurement exonérés est considéré comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle l'aliénation a eu lieu (sauf en cas de sinistre, expropriation, etc.).

L'exonération est applicable aux primes et subsides notifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (56) et pour autant que la date de notification se rapporte au plus tôt à la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2007.

### B. Déductibilité des charges et dépenses non admises (DNA)

Le principe général de déductibilité des charges est le même que celui applicable à l'IPP (57).

Les dépenses faites pour les crèches d'entreprises sont déductibles dans les limites et conditions mentionnées au chapitre 3 (58).

Nous nous limiterons à mentionner les cas où des charges comptables ne sont pas déductibles et sont reprises dans la base imposable au titre de « Dépenses Non Admises ». Les dépenses non admises comprennent également certaines reprises d'exonérations accordées antérieurement.

Il s'agit principalement :

- des impôts non déductibles ;
- des amendes, pénalités et confiscations de toute nature ;
- de certains intérêts d'emprunt ;
- des avantages anormaux ou bénévoles ;
- des avantages sociaux exonérés d'impôt dans le chef des bénéficiaires ;
- des libéralités ;
- des reprises d'exonération d'impôt pour personnel supplémentaire ;
- de certaines charges professionnelles spécifiques ;
- des moins-values et réductions de valeur sur participations, à l'exception des moins-values en cas de partage total de l'avoir social (59) ;
- de certaines pensions et cotisations pour pensions ;
- des sommes attribuées dans le cadre des plans de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices de leur société (60).

Certains de ces éléments sont explicités ci-après.

**Les règles d'amortissement** sont décrites au chapitre 3 (61). Parmi les différences entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal, signalons l'obligation d'amortir prorata temporis l'année d'acquisition et l'obligation d'amortir les frais accessoires au même rythme que le principal. Aucune de ces limitations n'est applicable aux PME définies ici au sens du Code des Sociétés.

56 Pour les subsides R-D, l'exonération est applicable aux primes et subsides notifiés à partir du 01.01.2007.

57 Voir ci-dessus page 37.

58 Voir ci-dessous page 122.

59 Lorsque la moins-value trouve son origine dans le partage total de l'avoir social de la société émettrice des actions, la déductibilité est maintenue à concurrence du capital social libéré représenté par les actions ou parts de cette société.

60 Ce régime est décrit en annexe à ce chapitre.

61 Voir chapitre 3, page 111.

### Les PME au sens du Code des Sociétés

La nouvelle définition des PME, qui remplace la définition des PME selon le critère des taux réduits, exige le respect des critères repris à l'article 15 du Code des Sociétés consacré aux « petites sociétés ».

Selon le Code des Sociétés, les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui ne dépassent pas plus d'un des critères suivants, pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé :

- moyenne annuelle des travailleurs : 50
- chiffre d'affaires annuel (HTVA) : 7.300.000 euros
- total du bilan : 3.650.000 euros

Sont exclues d'office les sociétés qui occupent plus de 100 travailleurs en moyenne annuelle.

Pour la définition de l'ensemble des critères, voir l'article 15, §1-6, du Code des Sociétés.

### LA DEDUCTIBILITE DES IMPOTS

L'impôt des sociétés et la contribution complémentaire de crise s'y rapportant, les versements anticipés, les précomptes imputables (62) retenus ou établis sur des revenus compris dans la base taxable ne sont pas déductibles. Il en est de même des intérêts de retard, amendes et frais de poursuite s'y rapportant.

Par contre, la cotisation établie sur les commissions secrètes est déductible.

Le précompte immobilier dû par les sociétés pour les immeubles dont elles sont propriétaires constitue également une dépense déductible.

Sont également non déductibles les impôts, taxes et rétributions régionaux ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard y afférents. La non-déductibilité ne concerne toutefois pas les impôts visés à l'article 3 de la loi de financement des Communautés et des Régions c'est-à-dire les impôts anciennement fédéraux dont les compétences ont été en tout ou partie attribuées aux Régions (notamment droits d'enregistrement, droits de succession, précompte immobilier, taxe d'ouverture des débits de boisson, taxes sur les véhicules). Ces impôts restent donc déductibles. La non-déductibilité concerne donc la fiscalité propre des Régions.

### LA DEDUCTIBILITE DES INTERETS D'EMPRUNTS

Il y a quatre cas où les intérêts d'emprunts ne sont pas déductibles :

- les intérêts attribués à des associés ou dirigeants d'entreprise en raison d'avances qu'ils ont faites à la société : ces intérêts peuvent être requalifiés en dividendes, selon les modalités expliquées ci-après dans le paragraphe relatif aux dividendes taxables (63) ;
- les intérêts considérés comme « exagérés » ;
- l'application de la règle de sous-capitalisation ;
- les conséquences du non-respect de la condition de permanence pour les RDT.

62 La QFIE est assimilée à un précompte et est donc reprise dans la base imposable au titre de DNA. N'est repris en DNA que le montant imputable limité comme expliqué ci-après (voir page 100).

63 Voir ci-après page 89.

Des intérêts sont considérés comme « **exagérés** », dans la mesure où ils dépassent un montant correspondant au taux d'intérêt pratiqué sur le marché mais adapté compte tenu des éléments particuliers que sont le risque lié à l'opération, la situation financière du débiteur et la durée du prêt (64).

Cette possibilité de non-déduction concerne les intérêts d'obligations, de prêts, de créances et d'autres titres constitutifs d'emprunts. Elle ne s'applique pas aux intérêts des titres émis publiquement, ni aux sommes payées par les institutions financières ou à celles-ci.

**La règle de sous-capitalisation** s'ajoute aux deux précédentes. Elle ne concerne donc que les intérêts qui n'ont pas été requalifiés en dividendes et qui n'ont pas été considérés comme « exagérés ». Ils sont considérés comme non-déductibles s'ils sont attribués à des bénéficiaires qui ne sont pas soumis à un régime normal d'imposition ou bénéficient d'un régime fiscal exorbitant du droit commun. Le régime s'applique désormais également lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts fait partie d'un groupe auquel appartient le débiteur.

Ces intérêts sont repris en DNA si le solde des emprunts auxquels ils se rapportent excède cinq fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de la période imposable (65).

Cette règle ne s'applique notamment pas aux intérêts des emprunts émis par appel public à l'épargne.

#### **LES AVANTAGES ANORMAUX OU BENEVOLES**

Il s'agit des avantages anormaux ou bénévoles consentis à des entreprises établies à l'étranger avec lesquelles la société a des liens directs ou indirects d'interdépendance ou à une entreprise qui est soumise dans le pays de son siège social à un régime de taxation notablement plus avantageux.

#### **LES LIBERALITES**

Toutes les libéralités sont considérées comme des dépenses non admises. Certaines d'entre elles peuvent toutefois être déduites du bénéfice imposable lorsqu'elles sont éligibles à une réduction d'impôt pour libéralités (voir ci-après au point 2.3.3.).

#### **LES REPRISES D'EXONERATION POUR PERSONNEL SUPPLEMENTAIRE**

L'engagement de personnel supplémentaire peut donner lieu à des immunités d'impôts (voir ci-après au point 2.3.3.).

Les exonérations ainsi accordées sont toutefois reprises, en dépenses non admises, lorsque le personnel concerné diminue.

#### **LES FRAIS DE VOITURE**

Excepté les frais de carburant dont la déductibilité est fixée à 75%, les autres frais afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes, camionnettes et minibus, autres que ceux exclusivement affectés au transport rémunéré de personnes, sont déductibles à titre de frais professionnels à concurrence d'un pourcentage qui dépend du taux d'émission de CO<sub>2</sub> par kilomètre et du type de véhicule (diesel / essence / électrique).

---

64 La charge de la preuve incombe au contribuable.

65 Les règles de sous-capitalisation ont été modifiées par la loi-programme du 06.04.2012. Les nouvelles règles s'appliquent à partir du 01.07.2012 et ont été décrites dans le supplément au Mémento fiscal (avril 2012). Depuis lors, les règles ont cependant été amendées par la loi-programme du 22.06.2012 (introduction, entre autres, d'un régime particulier pour les sociétés de trésorerie).

Ne sont pas concernés :

- les véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxi ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation ;
- les véhicules affectés à des cours de conduite par les auto-écoles ;
- les véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers.

Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2007, la déductibilité des frais est déterminée en fonction de l'émission de CO<sub>2</sub> par kilomètre. Un nouveau barème est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

**Tableau 2.1.**  
**Déductibilité des frais de voitures**

Véhicules diesel	Véhicules essence	Taux de déduction
Taux en g CO <sub>2</sub> par km		
0 - 60	0 - 60	120% (*)
61-105	61 - 105	100%
106 - 115	106 - 125	90%
116 - 145	126 - 155	80%
146 - 170	156 - 180	75%
171 - 195	181 - 205	70%
> 195	> 205	60%
		50% (**)

(\*) La déductibilité est fixée à 120% pour les véhicules sans émission de CO<sub>2</sub>, c'est-à-dire 100% électriques.

(\*\*) A défaut de données disponibles sur l'émission de CO<sub>2</sub> du véhicule, le pourcentage de 50% est appliqué.

#### LA NON-DEDUCTIBILITE DE CHARGES PROFESSIONNELLES SPECIFIQUES

Sont notamment visées ici :

- les dépenses et charges qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ;
- les frais vestimentaires à l'exception des vêtements de travail spécifiques ;
- 31% des frais de restaurant ;
- 50% des frais de réception et de cadeaux d'affaire.

#### LE REGIME FISCAL DES PENSIONS ET COTISATIONS POUR PENSIONS

Les versements effectués pour constituer des pensions extra-légales ne sont déductibles que dans la mesure où ils se rapportent à des rémunérations payées régulièrement, selon une périodicité similaire à celle des rémunérations allouées au personnel et imputées sur les résultats de la période imposable. Les versements se rapportant à des rémunérations allouées lors de l'assemblée générale ou mises en compte courant ne sont donc pas déductibles.

Ces versements doivent être faits à titre définitif, en dehors de toute obligation légale, à une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle établie dans un Etat membre de l'Espace économique européen.

La déductibilité de ces cotisations n'est toutefois octroyée que dans la mesure où les prestations qu'elles génèrent, ajoutées aux autres prestations à allouer à l'occasion de la mise à la retraite (66) et exprimées en rentes annuelles, n'excèdent pas 80% de la dernière rémunération annuelle brute d'une carrière « normale » (en général, 40 ans d'activité professionnelle).

66 A l'exclusion des prestations d'assurance-vie individuelle.

#### LA PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS AU CAPITAL ET AUX BENEFICES DE LEUR SOCIETE

Les sommes attribuées par la société sont reprises en DNA. L'annexe 1 de ce chapitre précise comment est calculé le montant imposable.

Aucune déduction de libéralités, de RDT, pour revenus de brevets, pour capital à risque, de pertes antérieures ou encore aucune déduction pour investissement ne peut être opérée sur le montant ainsi repris en DNA.

#### LA MISE A DISPOSITION D'UNE VOITURE DE SOCIETE

Sont repris en DNA les frais de voiture, à concurrence de 17% de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition par l'employeur.

### C. Les bénéfices distribués

#### DIVIDENDES

Les dividendes distribués par les sociétés sont compris dans la base imposable.

#### INTERETS ASSIMILES A DES DIVIDENDES

Les intérêts des avances faites aux sociétés peuvent être assimilés à des dividendes si l'avance est effectuée,

- soit par une personne physique qui détient des actions ou parts de cette société ;
- soit par des personnes ayant dans cette société le statut de dirigeant d'entreprise, ainsi que leurs conjoints ou encore leurs enfants mineurs.

L'intérêt attribué est alors requalifié comme dividende dès que et dans la mesure où :

- les intérêts attribués excèdent la limite fixée, sur base de l'article 55 CIR92, en fonction du taux d'intérêt du marché (67) ;
- le montant total des avances productives d'intérêts excède le total formé par le capital libéré en fin de période imposable et les réserves taxées au début de la période imposable.

L'assimilation aux dividendes et revenus de capitaux investis signifie la non-déductibilité à l'impôt des sociétés et la perception d'un précompte mobilier. au taux applicable aux dividendes (68).

---

67 Voir ci-dessus « Dépenses non admises ».

68 Cette disposition ne s'applique pas aux intérêts attribués par les Coopératives agréées par le Conseil National de la Coopération, ni aux intérêts des obligations émises par un appel public à l'épargne.

**RACHAT D'ACTIONS, PARTAGE TOTAL OU PARTIEL DE L'AVOIR SOCIAL**

Les dividendes distribués comprennent également les attributions faites à l'occasion d'une **acquisition d'actions ou parts propres** (69). Le taux du précompte mobilier est fixé à 21% des sommes définies comme dividendes par l'article 186, CIR 92, à savoir les bonis d'acquisition.

En cas de **partage (total ou partiel) de l'avoir social d'une société** (70), les sommes réparties sont considérées comme des bénéfices distribués pour la quotité qui excède le capital social réellement libéré restant à rembourser, éventuellement revalorisé. L'excédent est imposable au titre de boni de liquidation et un précompte mobilier est perçu au taux de 10% du montant considéré comme dividende distribué (71).

**2.3.2. Ventilation des bénéfices**

Les bénéfices imposables constitués par la somme des réserves, des dépenses non admises et des dividendes sont ensuite ventilés en deux catégories :

- La première catégorie comprend les bénéfices d'origine belge taxables au taux plein et les bénéfices d'origine étrangère qui proviennent d'un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention internationale préventive de la double imposition.
- La seconde catégorie comprend les bénéfices d'origine étrangère qui proviennent d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention et qui sont exonérés d'I.Soc. Cette seconde catégorie est exclue du calcul de la base imposable.

**2.3.3. Immunités diverses**

Sont ici déduites :

- l'exonération de 14.640 euros accordée par unité de personnel supplémentaire affecté en Belgique à la direction du service des exportations ou à la direction du service « gestion intégrale de la qualité » (72) ;
- l'exonération à concurrence de 20% des rémunérations payées ou attribuées à des travailleurs pour lesquels l'employeur bénéficie du bonus de tutorat (73) ;
- l'exonération de 5.450 euros par unité de personnel supplémentaire des PME (74) ;
- les libéralités. La déduction des libéralités ne peut toutefois excéder ni 5% du bénéfice fiscal déterminé comme mentionné en 2.3.1., ni 500.000 euros.

---

69 Pour les rachats d'actions, les conditions et modalités d'application de cette règle sont décrites à l'article 186 CIR92.

70 Les dispositions concernant le partage de l'avoir social sont également applicables en cas de transfert à l'étranger du siège social, du siège de direction ou d'administration.

71 Il s'agit des taux de précompte mobilier en vigueur pour l'exercice d'imposition 2013. Pour les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, voir le chapitre « Précompte mobilier ».

72 Voir chapitre 3, page 116.

73 Voir chapitre 3, page 117.

74 Voir chapitre 3, page 116.

### 2.3.4. Déduction des Revenus Définitivement Taxés (RDT) et des Revenus Mobiliers Exonérés (RME)

#### A. Revenus définitivement taxés

##### REVENUS DEDUCTIBLES AU TITRE DE RDT

Constituent des « **revenus définitivement taxés** » :

- (a) les dividendes ;
- (b) les bonis d'acquisition ou de liquidation, dans la mesure où ils constituent un dividende auquel les articles 186 (acquisitions d'actions propres), 187 (partage partiel de l'avoir social) ou 209 CIR92 (partage total de l'avoir social) ou des dispositions analogues de droit étranger s'appliquent (75).

##### LES CAS D'EXCLUSION

La loi énumère cinq cas d'exclusion :

- 1° Le premier cas d'exclusion est celui des revenus alloués ou attribués par une société qui n'est pas assujettie à l'I.Soc ou à un impôt étranger analogue, ou qui est établie dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.
- 2° Le deuxième cas d'exclusion est celui des revenus alloués ou attribués par une société de financement (76), de trésorerie (77) ou d'investissement (78) qui, bien qu'assujettie dans son pays à un impôt visé au 1°, y bénéficie d'un régime fiscal exorbitant du droit commun.
- 3° Le troisième cas d'exclusion permet de remonter en amont de la société distributrice : la déduction pour RDT est refusée **dans la mesure** où la société distributrice a elle-même recueilli des revenus autres que des dividendes dans des pays autres que celui de son domicile fiscal et qui y ont bénéficié d'un régime fiscal exorbitant du droit commun.
- 4° Le quatrième cas d'exclusion permet également de remonter en amont de la société distributrice : la déduction pour RDT est refusée dans la mesure où la société distributrice a réalisé des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou plusieurs établissements étrangers qui sont d'une manière globale assujettis à un régime de taxation « **notablement plus avantageux** » que celui auquel ces bénéfices auraient été soumis en Belgique (79).
- 5° Le dernier cas d'exclusion concerne les revenus recueillis de sociétés - autres que des sociétés d'investissement - qui redistribuent à concurrence d'au moins 90% des dividendes concernés par les quatre premiers cas d'exclusion.

75 Les plus-values comptables réalisées sur des actions de SICAV qui qualifient pour le régime des RDT (SICAV à 90%) peuvent bénéficier du régime des RDT (circulaire Ci. RH. 421/506.082 du 31.05.2006 et décision SDA n°500.156 du 24.11.2005).

76 On désigne par « société de financement » toute société dont l'activité consiste exclusivement ou principalement en la prestation de services financiers au profit de sociétés qui ne forment pas directement ou indirectement un groupe avec la société prestataire.

77 On désigne par « société de trésorerie » toute société dont l'activité exclusive ou principale consiste à effectuer des placements de trésorerie.

78 On désigne par « société d'investissement » toute société dont l'objet exclusif consiste dans le placement collectif de capitaux.

79 On considérera qu'il n'y a pas de régime fiscal notablement plus avantageux s'il s'agit de bénéfices imposés à 15% au moins dans des pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention.

Un régime de taxation est jugé notablement plus avantageux lorsque le taux normal de l'impôt des sociétés ou la charge fiscale effective est inférieure à 15%. Les dispositions fiscales de droit commun applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

La loi met toutefois certaines limites à ces cinq cas d'exclusion.

- 1° Le premier cas d'exclusion n'est pas applicable aux dividendes alloués ou attribués par des intercommunales.
- 2° Le deuxième cas d'exclusion n'est pas applicable aux sociétés d'investissement dont les statuts prévoient la distribution annuelle d'au moins 90% des revenus recueillis ou plus-values réalisées.
- 3° Ni le deuxième, ni le cinquième cas ne sont applicables à une société de financement résidente dans un Etat membre de l'Union européenne, pour autant qu'il s'agisse d'opérations à caractère économique ou financier légitime et que ladite société ne soit pas sur-capitalisée.
- 4° Le cinquième cas d'exclusion ne s'applique pas si la société qui redistribue les dividendes est une société cotée dans une bourse européenne et soumise à l'impôt des sociétés dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention.

#### **SEUIL DE PARTICIPATION**

Il est également exigé que la société actionnaire détienne, au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes, une participation dans le capital de la société émettrice des actions qui atteint, soit 10% du capital de celle-ci, soit 2.500.000 euros.

Ce seuil de participation ne s'applique pas aux revenus recueillis par des sociétés d'investissement, aux revenus alloués ou attribués par celles-ci, de même qu'aux revenus alloués ou attribués par des intercommunales.

#### **CONDITION DE PERMANENCE**

La déduction pour RDT n'est octroyée que pour les actions et parts provenant de participations qui ont été détenues par la société pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

#### **MONTANT DEDUCTIBLE**

Le montant déductible est fixé à 95% du revenu avant retenue du précompte mobilier.

La déduction se fait sur le montant du bénéfice subsistant après la « troisième opération » étant entendu que pour calculer cette limite, les DNA suivantes doivent être retirées (80) :

- libéralités « non déductibles » ;
- amendes et pénalités ;
- charges professionnelles spécifiques ;
- la quotité non déductible des frais de carburant ;
- intérêts exagérés ;
- avantages anormaux ou bénévoles ;
- avantages sociaux ;
- des cotisations pour pensions.

---

80 Ceci revient à empêcher que des déductions soient faites sur ces DNA et leur enlèvent ainsi leur caractère imposable.

Ces dépenses non admises ne doivent pas être retirées de la base sur laquelle la déduction pour RDT est appliquée si le dividende est alloué ou attribué par une société établie dans un Etat membre de l'Espace économique européen.

Les avantages non déductibles au titre de frais professionnels qui sont accordés dans le cadre de certaines corruptions privées ou publiques, doivent aussi être retirés de la base sur laquelle s'applique la déduction pour RDT.

Aucune déduction ne peut non plus être effectuée sur le montant repris en DNA au titre de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices de leur société.

#### **REPORT DES EXCEDENTS DE RDT**

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice imposable subsistant après la « troisième opération », le solde de la déduction pour RDT est reportable sur les périodes imposables suivantes, suite à l'arrêt « Cobelfret » rendu par la Cour européenne de justice (81).

Cette dernière a en effet estimé que la non-reportabilité des excédents de RDT telle qu'elle était prévue dans le régime belge des RDT, était contraire à la Directive mère-filiale visant à éviter la double imposition économique.

Le report des RDT excédentaires concerne les dividendes alloués ou attribués par une société établie au moment de la distribution :

- dans un Etat membre de l'Espace économique européen (82), y compris la Belgique ;
- dans un Etat tiers avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition comprenant une clause d'égalité de traitement en matière de dividendes ;
- dans un Etat tiers autre que ceux visés ci-dessus, dès lors que le principe de la libre circulation des capitaux trouve à s'appliquer aux capitaux générateurs des dividendes concernés.

#### **B. Revenus mobiliers exonérés**

Sont en outre déductibles, au titre de revenus mobiliers exonérés, les revenus d'actions privilégiées de la SNCB et les revenus de fonds publics émis (avant 1962) en exemption de tous impôts.

#### **2.3.5. Déduction pour revenus de brevets**

La déduction pour revenus de brevets est d'application depuis l'exercice d'imposition 2008.

Sont concernés les brevets ou certificats complémentaires de protection dont la société est titulaire et qu'elle a développés totalement ou partiellement dans ses centres de recherches, ainsi que les brevets, les droits de licence ou les certificats complémentaires de protection qu'elle a acquis à la condition qu'ils aient fait l'objet d'une amélioration par la société dans ses centres de recherches.

---

81 « Arrêt Cobelfret » (CJCE 12.02.2009 ; n° C-138/07).

82 Ou de la Communauté européenne en ce qui concerne les dividendes attribués ou mis en paiement avant le 01.01.1994.

Les revenus de brevets comprennent tant les revenus « sensu stricto » obtenus notamment sous forme de licence que les revenus qu'aurait obtenus de tiers la société qui a exploité les brevets pour son propre compte. Les revenus doivent être évalués sur base de la rémunération qui aurait été convenue entre entreprises indépendantes.

Les revenus déductibles doivent être compris dans les revenus imposables et sont diminués :

- des amortissements actés pendant la période imposable sur la valeur d'investissement ou de revient de ces brevets, dans la mesure où ils sont portés en déduction de la base taxable en Belgique ;
- des rémunérations dues à des tiers pour ces brevets lorsqu'elles sont à charge du résultat imposable en Belgique.

Les revenus ainsi délimités sont déductibles à concurrence de 80% de leur montant. En cas d'insuffisance de bénéfices, le solde de la déduction pour revenus de brevets n'est pas reportable sur les périodes imposables suivantes.

### **2.3.6. Déduction pour capital à risque**

La déduction pour capital à risque ou régime des intérêts notionnels (83) permet aux entreprises de déduire de leurs bénéfices imposables un intérêt fictif calculé sur leur capital à risque.

#### **OBJECTIFS DE LA MESURE**

Les objectifs sont :

- renforcer les fonds propres des entreprises en atténuant la discrimination fiscale actuelle entre le financement par emprunt et le financement par fonds propres. En effet, alors que la rémunération des capitaux empruntés est entièrement déductible fiscalement, la rémunération des capitaux à risque ne l'est pas ;
- rendre la Belgique fiscalement plus attrayante pour les investisseurs étrangers en réduisant le taux effectif d'imposition de la Belgique ;
- répondre à la problématique des centres de coordination.

#### **BASE DE CALCUL**

La base de calcul de la déduction pour capital à risque est constituée par le montant des capitaux propres « corrigés » à la fin de la période imposable précédant celle au cours de laquelle la déduction est postulée.

Les capitaux propres éligibles correspondent aux rubriques I à VI du passif du bilan : capital, primes d'émission, plus-values de réévaluation, réserves, bénéfice reporté et subsides en capital.

Cette base de calcul fait l'objet de plusieurs corrections (84), dont le but est d'éviter les déductions en cascade, de rejeter les actifs dont les revenus ne sont pas imposables en Belgique en application des conventions préventives de la double imposition, et d'éviter certaines pratiques abusives consistant à loger artificiellement dans une société des actifs corporels afin d'augmenter le bénéfice de la déduction pour capital à risque.

---

83 Loi du 22.06.2005, MB du 30.06.2005.

84 Cf. article 205<sup>ter</sup>, CIR92.

Quant aux variations des capitaux propres pendant la période imposable, le capital à risque pris en considération est augmenté ou diminué du montant de ces variations (calculées en moyenne pondérée).

**TAUX**

Le taux de la déduction pour capital à risque est fixé pour chaque exercice d'imposition sur base du taux moyen des obligations linéaires (OLO) à 10 ans émises par l'Etat belge pendant l'année précédant celle où débute l'exercice comptable, soit l'année 2011 pour l'exercice d'imposition 2013. Le taux ainsi calculé s'élève à 4,191%. Cependant, à partir de l'exercice d'imposition 2013, le taux ne peut être supérieur à 3%.

Par conséquent, le taux pour 2012 est fixé à 3% et, pour les PME, à 3,50%. En effet, pour les sociétés reconnues comme PME au sens de l'article 15 du Code des Sociétés (voir page 86), et ce pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elles ont bénéficié de la déduction pour capital à risque, le taux de la déduction est majoré de 0,5 point.

**SOCIETES EXCLUES**

Sont exclus du régime des intérêts notionnels (article 205octies, CIR92) :

- les centres de coordination agréés qui continuent à bénéficier des dispositions prévues par l'AR n°187 du 30 décembre 1982 (85) ;
- les sociétés constituées dans une zone de reconversion qui bénéficient, pour la période imposable, des dispositions de la loi de redressement du 31 juillet 1984 ;
- les SICAV, SICAF, SIC ;
- les sociétés coopératives en participation constituées en application de la loi du 22 mai 2001 relative au régime de participation des travailleurs au capital et au bénéfice des sociétés ;
- certaines sociétés de navigation maritime.

**REPORT EN CAS D'INSUFFISANCE DE BENEFICES**

A partir de l'exercice d'imposition 2013, la déduction pour capital à risque ne peut plus être imputée qu'aux bénéfices de la période imposable liée à la déduction et ne peut donc plus être reportée.

Cependant, pour les sociétés qui disposent encore d'un solde de déduction pour capital à risque reportable au 31 décembre 2011 (ou à la fin de la période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2012), la possibilité de report dans les délais antérieurement prévus (86) subsiste, mais au-delà d'un million d'euros, le report est limité à 60% des bénéfices restants.

Une prolongation de la durée du report est prévue pour les montants qui n'ont pas pu être déduits en raison de cette limitation à 60%.

La déduction du stock des reports est une opération à part entière du calcul de l'impôt des sociétés (voir 2.3.9.) et s'opère après la déduction des pertes antérieures et la déduction pour investissement.

---

85 Le régime des centres de coordination a toutefois expiré depuis le 31.12.2010.

86 En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, la déduction non utilisée pouvait être reportée successivement sur les bénéfices des sept périodes imposables suivantes.

**CHOIX A OPERER POUR LES PME ENTRE LA RESERVE D'INVESTISSEMENT ET LA DEDUCTION POUR CAPITAL A RISQUE**

Les PME définies au sens du Code des Sociétés qui ont constitué une réserve d'investissement immunisée au cours de la période imposable ne pourront la cumuler avec le bénéfice de la déduction pour capital à risque, et ce à la fois pour la période imposable concernée ainsi que pour les deux périodes suivantes.

**2.3.7. Déduction des pertes antérieures**

Les pertes des périodes imposables antérieures sont déductibles sans limitation de temps.

Une disposition particulière est cependant prévue lorsqu'une société reçoit l'apport d'une branche d'activité, ou de l'universalité des biens, ou encore absorbe une autre société (87).

**2.3.8. Déduction pour investissement**

Les modalités de la déduction pour investissement sont décrites plus amplement ci-après au chapitre 3. Signalons simplement ici qu'elle reste en vigueur :

- pour les investissements « Recherche et Développement » respectueux de l'environnement, les investissements économiseurs d'énergie, les investissements en stations de rechargement de véhicules électriques, les investissements de sécurisation et les brevets ;
- pour les investissements destinés à assurer la production de récipients réutilisables et leur processus de recyclage ;
- pour les investissements visant à installer un système d'extraction ou d'épuration d'air dans un établissement horeca ;
- dans sa forme « déduction étalée ».

Les taux applicables et les modalités de déduction sont décrits au chapitre 3.

**2.3.9. Déduction du stock des reports de déduction pour capital à risque**

Le montant repris à titre de déduction pour capital à risque ne peut pas dépasser 60% du résultat subsistant avant cette opération. Cette limitation ne s'applique pas sur le premier million d'euros de ce résultat. Le montant n'ayant pu être déduit en raison de cette limitation voit son délai de report prolongé.

**2.3.10. Dispositions communes aux déductions**

Aucune des déductions mentionnées aux points 2.3.3 à 2.3.9. ne peut être opérée :

- a) sur la partie des bénéfices imposables qui correspond aux avantages anormaux ou bénévoles reçus ou aux avantages financiers ou de toute nature reçus (88) ;
- b) sur le montant repris en DNA au titre de participations financières des travailleurs au capital et aux bénéfices de leur société ;
- c) sur l'assiette de la cotisation spéciale établie sur les commissions secrètes ;

---

87 Voir article 206, CIR92.

88 Par avantages financiers ou de toute nature reçus, sont visés les avantages obtenus dans le cadre d'une « corruption » privée ou publique qui ne sont pas déductibles dans le chef du débiteur.

- d) sur la partie des bénéfices imposables qui provient du non-respect de la condition d'intangibilité pour la réserve d'investissement ;
- e) sur la partie des bénéfices affectés aux dépenses relatives aux frais de voiture à concurrence de 17% de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition par l'employeur (89).

## 2.4. Calcul de l'impôt

### 2.4.1. Taux normal

L'I.Soc est dû au taux de 33%.

### 2.4.2. Taux réduits

Des taux réduits peuvent être appliqués lorsque le bénéfice imposable n'excède pas 322.500 euros.

**Tableau 2.2.**  
**Taux réduits d'I.Soc**

Bénéfice net imposable		Taux applicable à cette tranche
0 -	25.000	24,25%
25.000 -	90.000	31%
90.000 -	322.500	34,50%
322.500	et plus	33%

Pour bénéficier de ces taux réduits, une société doit toutefois satisfaire à un certain nombre de conditions supplémentaires qui ont trait :

- à l'activité de la société,
- à l'actionnariat de la société,
- à la rémunération du capital,
- à la rémunération de leurs dirigeants.

#### L'ACTIVITE DE LA SOCIETE

La législation impose, pour pouvoir bénéficier des taux réduits, deux conditions relatives à l'activité de la société :

- La société ne peut faire partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination agréé dans le cadre de l'AR n° 187 du 30 décembre 1982 ;
- La société ne peut détenir des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50% soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. Les termes de la comparaison sont à envisager à la date de clôture du bilan de la société détentrice des actions ou parts. Il n'est pas tenu compte, pour calculer la limite des 50%, des actions ou parts qui représentent au moins 75% du capital social libéré de la société émettrice.

89 Applicable à partir du 01.07.2012.

#### **L'ACTIONNARIAT DE LA SOCIETE**

La possibilité de bénéficier des taux réduits est refusée aux sociétés dont les parts sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés.

#### **LA REMUNERATION DU CAPITAL SOCIAL**

La possibilité de bénéficier des taux réduits est également refusée lorsque le taux de rémunération du capital social réellement libéré restant à rembourser au début de la période imposable excède 13%.

#### **LA REMUNERATION DES DIRIGEANTS D'ENTREPRISE**

Pour pouvoir bénéficier des taux réduits, la société est également tenue d'allouer, à charge du résultat de la période imposable, à au moins un des dirigeants de l'entreprise une rémunération égale ou supérieure au résultat imposable de la société, lorsque celle-ci n'atteint pas 36.000 euros.

#### **LE CAS DES SOCIETES COOPERATIVES AGREEES PAR LE CONSEIL NATIONAL DE LA COOPERATION**

Une société coopérative agréée par le Conseil National de la Coopération peut bénéficier des taux réduits même si elle ne satisfait pas :

- à la condition relative à l'actionnariat de la société,
- à la condition relative à la détention d'actions et de parts d'autres sociétés,
- ou à la condition relative à la rémunération des dirigeants de l'entreprise.

Les autres conditions demeurent applicables.

### **2.4.3. Crédit d'impôt pour recherche et développement**

Un crédit d'impôt pour recherche et développement est d'application pour les investissements sur les brevets et les investissements respectueux de l'environnement.

#### **INVESTISSEMENTS PRIS EN CONSIDERATION**

Le crédit d'impôt pour recherche et développement s'applique aux investissements en immobilisations corporelles acquises ou constituées à l'état neuf et incorporelles neuves et qui sont affectées en Belgique à l'exercice de l'objet social.

#### **BASE DE CALCUL**

La base de calcul actuelle de la déduction pour investissement, c'est-à-dire la valeur d'investissement ou de revient, est multipliée par le taux de la DPI en faisant la distinction entre la déduction majorée pour investissement et la déduction étalée pour investissement. En effet, le crédit d'impôt peut être appliqué en une fois ou de manière étalée.

La base de calcul ainsi obtenue est multipliée par 33,99% (taux nominal de l'impôt des sociétés plus CCC).

## Exemple

Investissement R-D de 1.000 euros  
 Taux DPI de 15,5% (exercice d'imposition 2013, investissement R-D)  
 Taux DPI étalée de 22,5% (exercice d'imposition 2013, investissement R-D)  
 Taux nominal d'I.Soc de 33,99% (CCC comprise)

*Crédit d'impôt appliqué en une fois :*  
 $1.000 * 15,5\% * 33,99\% = 52,68$  euros

*Crédit d'impôt appliqué de manière étalée (au fur et à mesure des amortissements fiscalement admis, par ex. sur cinq ans) :*  
 $1.000 * 20\% * 22,5\% * 33,99\% = 15,29$  euros

**MODALITES**

En ce qui concerne les investissements dans la recherche et développement, les actifs doivent rester affectés à cet usage pendant toute la durée de l'amortissement, faute de quoi une quotité du crédit d'impôt accordé devra être remboursée.

**INCOMPATIBILITES**

Les sociétés doivent choisir entre d'une part, l'application du crédit d'impôt pour recherche et développement et d'autre part, le bénéfice de la déduction pour investissement pour brevets ou pour investissements respectueux de l'environnement. Ce choix est irrévocable.

**EXCLUSIONS DU BENEFICE DU CREDIT D'IMPOT R-D**

Les dispositions d'exclusion de certaines immobilisations du bénéfice de la déduction pour investissement s'appliquent également au crédit d'impôt R-D (90).

**IMPUTATION ET REPORT**

Le crédit d'impôt est imputable intégralement sur l'impôt des sociétés et, le cas échéant, reportable sur les quatre exercices d'imposition suivants.

*Tableau 2.3.  
 Plafond d'imputation du crédit d'impôt R-D*

Montant total du crédit d'impôt R-D reporté	Limitation à l'imputation par exercice d'imposition
moins de 154.280 euros	aucune
de 154.280 à 617.140 euros	154.280 euros max.
au-delà de 617.140 euros	25% du report

**2.4.4. Contribution complémentaire de crise**

Du fait de l'introduction de la contribution complémentaire de crise, l'impôt des sociétés est majoré de trois centimes additionnels perçus au profit exclusif de l'Etat.

90 Voir chapitre 3, page 113.

#### 2.4.5. Majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés

La majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés se calcule en principe comme à l'IPP (91), **sauf** que :

- les dates se calculent à partir du premier jour de l'exercice comptable et non sur base de l'année civile ;
- la base ne doit pas être portée à 106% ;
- la majoration n'est pas réduite à 90%.

Pour les sociétés constituées à partir de 2003 et qui sont considérées comme des « petites sociétés » au sens du Code des Sociétés, aucune majoration d'impôt n'est due pour les trois premiers exercices comptables à partir de leur constitution (92).

#### 2.4.6. Imputation des précomptes

##### A. Précomptes remboursables

Sont imposables sur l'I.Soc et remboursables :

- les versements anticipés,
- le précompte mobilier.

**Pour les dividendes**, l'imputation du précompte mobilier est subordonnée à la condition que le bénéficiaire des revenus ait, au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus, la pleine propriété des titres. Une société ne peut en outre imputer le Pr.M. afférent à des dividendes lorsque l'attribution de ces revenus entraîne une moins-value ou une réduction de valeur des actions ou parts.

**Pour les intérêts**, l'imputation du précompte mobilier n'est accordée que, **prorata temporis**, pour la période au cours de laquelle la société a eu la **pleine propriété** des titres.

##### B. Précomptes non remboursables

Le précompte immobilier n'est pas imposable sur l'I.Soc mais constitue une dépense déductible.

La **quotité forfaitaire d'impôt étranger** (QFIE) est imposable sur l'I.Soc mais non remboursable. Elle ne concerne plus que les redevances et les intérêts.

Pour les redevances, la QFIE imposable correspond à l'impôt effectivement retenu.

Pour les intérêts, elle est déterminée comme suit :

- Le taux n'est plus uniforme mais dépend de l'impôt réellement retenu à l'étranger. Ce taux s'obtient en divisant l'impôt réellement payé à l'étranger par le « revenu-frontière ». Il est limité à 15%.
- Le montant ainsi déterminé est imposable sur l'I.Soc.  
Le montant effectivement imputé ne peut toutefois excéder l'I.Soc se rapportant proportionnellement à la marge d'intermédiation.  
Cette marge d'intermédiation correspond à la différence entre le « revenu-frontière » et les charges financières qui s'y rapportent.

---

91 Voir ci-avant page 75.

92 Voir ci-dessus, p. 86.

L'imputation de la QFIE n'est accordée que pour la période au cours de laquelle la société a eu la pleine propriété des capitaux et biens mobiliers.

#### **2.4.7. Régimes spéciaux de taxation**

Il est appliqué aux dépenses et avantages de toute nature non justifiés dans les formes et délais légaux et aux bénéfices dissimulés un impôt correspondant à 300% à majorer de la contribution complémentaire de crise. Cette cotisation distincte ou régime des « commissions secrètes » constitue une charge professionnelle.

La loi du 11 mai 2007 « adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption » a abrogé le régime des « *commissions secrètes autorisées* ». Elle a également introduit une interdiction générale de déduction des sommes affectées à la corruption privée ou publique en Belgique ou à la corruption de fonctionnaires étrangers ou internationaux.

Les dépenses de « corruption » sont soumises à la cotisation spéciale sur commissions secrètes laquelle est déductible comme charge professionnelle.



## ANNEXE 1 AU CHAPITRE 2

### LA PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS AU CAPITAL ET AUX BÉNÉFICES DE LEUR SOCIÉTÉ

---

La loi du 22 mai 2001 a instauré un régime fiscal qui favorise la participation des travailleurs au capital et aux bénéfices de leur société ou du groupe dont leur société fait partie. Cette annexe décrit brièvement les principes du régime et les dispositions fiscales.

#### ***Les principes du régime***

Le plan de participation doit respecter certaines conditions, dont les plus importantes sont exposées ici.

Il doit être organisé par une convention collective du travail ou, pour les sociétés qui n'ont pas de délégation syndicale, dans un acte d'adhésion élaboré par l'employeur et sur lequel les travailleurs ont marqué leur accord. Une procédure est prévue pour recueillir les observations des travailleurs et effectuer si nécessaire la conciliation avec les propositions de l'employeur.

Tous les travailleurs de la société doivent avoir la possibilité de prendre part au plan de participation. La convention collective du travail ou l'acte d'adhésion peuvent imposer une condition d'ancienneté ne dépassant pas un an.

Le montant total des participations au capital et aux bénéfices accordé aux travailleurs ne peut excéder, à la clôture de l'exercice comptable, l'une des limites suivantes : 10% de la masse salariale brute ou 20% du bénéfice de l'exercice après impôt.

Le plan de participation ne peut être instauré pour remplacer ou convertir des rémunérations, primes, avantages ou compléments prévus dans les conventions collectives ou individuelles.

Le plan de participation aux bénéfices instauré par une « petite société » au sens du Code des Sociétés peut prendre la forme d'un plan d'épargne investissement en vertu duquel les bénéfices attribués par la société aux travailleurs sont remis à la disposition de celle-ci dans le cadre d'un prêt non subordonné. Les sommes prêtées portent intérêt à un taux qui ne peut être inférieur à celui des obligations linéaires de même durée que le prêt consenti à la société. Le prêt doit être remboursé dans un délai qui ne peut être inférieur à 2 ans ni supérieur à 5 ans. La société est tenue, dans ce même délai, d'affecter les sommes reçues en immobilisations.

Les sommes attribuées par la société dans le cadre du plan de participation ne sont en principe pas soumises aux cotisations sociales, ni personnelles, ni patronales.

#### ***Le régime fiscal***

Les sommes attribuées par la société dans le cadre du plan de participation sont **soumises à l'impôt des sociétés en tant que dépenses non admises**. Elles ne sont donc considérées ni comme des revenus professionnels, ni comme des revenus mobiliers. La moitié de l'impôt des sociétés ainsi établi est versée à l'ONSS. Aucune déduction de libéralités, de revenus définitivement taxés (RDT), pour revenus de brevets, pour capital à risque, de pertes antérieures ou encore aucune déduction pour investissement (DPI) ne peut être opérée sur le montant des bénéfices attribués repris en dépenses non admises.

Participation au capital

- Lorsqu'il s'agit d'une participation au capital, le montant imposable est fixé en référence au cours de bourse pour les actions cotées et, pour les actions non cotées, à un montant qui ne peut être inférieur, ni à la valeur comptable des actions, ni à la valeur réelle de l'action au moment de l'attribution, sur avis conforme d'un réviseur d'entreprise ou d'un expert-comptable.
- La participation au capital est soumise à une **taxe libératoire** (93) de **15%** pour autant que le plan de participation prévoit une période d'indisponibilité des actions qui ne peut être ni inférieure à deux ans ni supérieure à cinq ans. Si cette période d'indisponibilité n'est pas respectée, une taxe supplémentaire de 23,29% est établie (94).

Participation aux bénéfices

- Le montant imposable est le montant attribué.
- Les sommes attribuées sont soumises aux cotisations personnelles de sécurité sociale, et le montant net subsistant est soumis à une taxe libératoire de 25 %.

---

93 Il s'agit d'une taxe assimilée aux impôts sur les revenus. Voir 2<sup>ème</sup> partie, chapitre 8, page 274.

94 Le taux de cette taxe a été calculé pour correspondre au prélèvement global, sécurité sociale comprise, en cas d'attribution en numéraire.

## ANNEXE 2 AU CHAPITRE 2 LES REGIMES SPECIAUX D'IMPOT DES SOCIETES

---

### *Quoi de neuf ?*

*L'imposition des produits de Sicav de capitalisation est étendue : le seuil d'investissement en créances de ces Sicav est abaissé de 40% à 25%.*

### **Le régime de décisions anticipées**

La loi du 24 décembre 2002 a instauré un nouveau cadre légal pour les décisions anticipées qui est entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2003. Il remplace les dispositions antérieures sur ce sujet.

#### Définition et principes généraux

On entend par « décision anticipée » l'acte juridique par lequel le Service Public Fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou encore à une opération particulière qui n'a pas encore produit ses effets sur le plan fiscal.

Il ne s'agit donc pas de créer de nouvelles dispositions par voie contractuelle, mais de préciser comment la loi s'appliquera dans des circonstances données et d'assurer ainsi au contribuable de bonne foi la sécurité juridique nécessaire.

La décision anticipée ne peut avoir pour conséquence d'exempter d'impôt ou de réduire l'imposition par rapport à ce qui résulte de l'application des dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

La décision anticipée doit être motivée. Les décisions prises sont publiées de manière anonyme et un rapport sur l'application du régime des décisions anticipées est communiqué annuellement à la Chambre des représentants, qui rend ce rapport public.

#### Les cas d'application

Le régime de décision anticipée est d'application générale. Il couvre donc également les activités des centres de distribution et des centres de services qui bénéficiaient auparavant du régime *ad hoc*. Il diffère donc des régimes antérieurs qui énonçaient les cas d'application de manière limitative : ici, ce sont les cas d'inapplication qui sont énoncés par la loi ou par son arrêté royal d'exécution.

Les cas d'inapplication sont les suivants :

- (a) La demande a trait à des situations ou opérations identiques à des situations ou opérations qui ont déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur.
- (b) La demande a trait à des situations ou opérations identiques à des situations ou opérations pour lesquelles le contribuable et l'administration sont en litige (recours administratif, action judiciaire).
- (c) La demande a trait à l'application d'une loi fiscale relative au recouvrement et aux poursuites.

- (d) Une décision anticipée ne peut être donnée lorsque, au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge considéré comme non coopératif par l'OCDE (95).
- (e) La demande concerne une situation « pour laquelle une décision anticipée serait inappropriée ». Ces situations, définies par arrêté royal, sont :
- le taux d'imposition et le calcul des impôts ;
  - les montants et pourcentages ;
  - la procédure fiscale ;
  - les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, en ce compris les procédures collectives ;
  - les cas où le SPF Finances n'est pas habilité à se prononcer seul mais doit se prononcer en concertation avec d'autres autorités : par exemple, l'agrément d'une société à finalité sociale, inclure une A.S.B.L. dans la liste des institutions auxquelles les libéralités effectuées sont déductibles ;
  - les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt ;
  - les bases forfaitaires de taxation.

### La procédure

La demande de décision anticipée doit être adressée par écrit par le demandeur et contenir les éléments d'identification, la description de ses activités, la description complète de la situation ou de l'opération particulière pour laquelle une décision anticipée est demandée ainsi que la référence aux dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles devra porter la décision.

Elle doit contenir, le cas échéant, une copie intégrale des demandes qui ont été introduites par le même demandeur auprès des administrations fiscales d'autres Etats membres de l'Union européenne ou d'Etats tiers avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition ainsi que les éventuelles décisions qui s'y rapportent.

De nouveaux éléments peuvent être fournis tant que la décision n'est pas rendue.

En principe, la décision est rendue dans les trois mois mais le SPF Finances et le demandeur peuvent convenir d'un autre délai, plus court ou plus long.

Elle est rendue en principe pour 5 ans, sauf lorsque l'objet de la demande justifie une autre durée.

Lorsque la décision est rendue, elle lie le SPF Finances, sauf dans les circonstances suivantes :

- (a) les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;
- (b) la situation ou les opérations concernées n'ont pas été décrites de manière complète et exacte par le demandeur ;

---

95 Plus aucune juridiction n'est reprise dans la liste des paradis fiscaux non coopératifs de l'OCDE, suite aux engagements pris par les dernières juridictions figurant sur cette liste (Andorre, Liechtenstein et Monaco) de mettre en œuvre les principes de l'OCDE de transparence et d'échanges effectifs de renseignements en matière fiscale.

- (c) des éléments essentiels de l'opération n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ;
- (d) il y a une modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui est applicable à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ;
- (e) il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.

Une décision anticipée rendue cesse également d'avoir ses effets lorsque les effets essentiels de la situation ou de l'opération sur laquelle elle porte sont modifiés par des éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur.

### ***Les sociétés d'investissement***

Les organismes de placement collectif (OPC) belges relèvent de l'une des trois catégories suivantes :

- les OPC à capital variable ;
- les OPC à capital fixe ;
- les OPC en créances.

Les OPC regroupent les fonds communs de placement et les sociétés d'investissement.

A l'inverse des fonds communs de placement qui constituent des indivisions, les sociétés d'investissement (SICAV, SICAF, SIC) constituent des personnes morales soumises à l'I.Soc.

#### *Imposition des sociétés d'investissement*

La société d'investissement est soumise à l'I.Soc sur une base limitée aux dépenses non admises (96) et aux avantages anormaux ou bénévoles reçus.

Comme elle n'est pas imposée sur les bénéfices distribués et réservés, aucune déduction pour RDT n'est octroyée à la société d'investissement.

Cette base imposable est soumise au taux normal de l'I.Soc.

La société d'investissement est en outre exonérée du droit d'apport.

#### *Attribution des revenus*

- Les produits provenant de SICAV de capitalisation autres que les SICAV dites « obligataires » (voir toutefois ci-dessous « Revenus attribués aux personnes physiques résidentes ») ne sont pas soumis au précompte mobilier. Ils supportent cependant la taxe sur les opérations de bourse lors de l'acquisition, de la cession ou d'un changement de compartiment à l'intérieur de la SICAV.

---

96 En ce compris les précomptes retenus à la source sur les revenus qu'elle encaisse, et non compris les réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts.

- Les revenus de SICAV de distribution constituent des dividendes et sont soumis à un précompte mobilier de 21%. Les dividendes distribués par les PRICAF ne sont toutefois pas soumis au précompte mobilier pour la partie qui correspond à des plus-values sur actions réalisées par la PRICAF. Les dividendes de SICAFI investissant essentiellement dans des immeubles destinés à l'habitation sont également exonérés de précompte mobilier.

#### Revenus attribués aux personnes physiques résidentes

Les produits de SICAV de capitalisation constituent en principe des revenus non imposables pour les épargnants privés (97).

Toutefois, en ce qui concerne les SICAV de capitalisation ayant investi au moins 40% de leur portefeuille en créances productives d'intérêts (obligations, certificats de trésorerie notamment) et bénéficiant du passeport européen (98), la plus-value obtenue lors du rachat des parts ou du partage total ou partiel de l'avoir social de la SICAV est soumise au précompte mobilier de 21% pour la partie correspondant, d'une part, à des intérêts recueillis par la SICAV et, d'autre part, à des plus-values générées par le portefeuille de créances, déduction faite des moins-values.

Pour les opérations réalisées depuis le 20 décembre 2012, le seuil d'investissement en créances est ramené de 40% à 25%.

#### Revenus attribués aux sociétés résidentes

Les produits obtenus de sociétés d'investissement sont imposables, sachant que les dividendes obtenus de certaines SICAV de distribution (99) bénéficient, dans une mesure limitée (100), de la déduction pour RDT.

#### Taxe sur les acquisitions et cessions

La taxe sur les opérations de bourse est d'application, selon les modalités suivantes :

- les cessions et acquisitions à titre onéreux d'actions de SICAV de capitalisation sont soumises à une taxe au taux de 0,65% (1% à partir du 1<sup>er</sup> août 2012) (101) ;
- le rachat par une SICAV de capitalisation de ses propres actions est soumis à une taxe au taux de 0,65% (1% à partir du 1<sup>er</sup> août 2012) (102).

97 On désigne ici par épargnant privé les personnes physiques qui n'ont pas affecté les titres à l'exercice de leur activité professionnelle.

98 Le pourcentage peut s'apprécier par compartiment de la SICAV. La règle ne s'applique alors qu'aux compartiments dépassant le seuil de 40%.

99 Sont visées les SICAV dont les statuts prévoient la distribution annuelle d'au moins 90 % des revenus qu'elles ont recueillis, déduction faite des rémunérations, commissions et frais. Cette condition de distribution peut s'apprécier par compartiment d'actions de distribution. En outre, la coexistence au sein d'un même compartiment d'actions de capitalisation et d'actions de distribution n'est pas un obstacle à l'application du régime RDT, pour autant qu'il y ait distribution annuelle d'au moins 90% des revenus inhérents aux actions de distribution.

100 Pour autant et dans la mesure où les revenus distribués proviennent de dividendes qui répondent eux-mêmes aux conditions de déduction RDT ou de plus-values sur actions susceptibles d'être exonérées d'I.Soc.

101 La taxe est portée temporairement à 1% pour la période allant du 01.08.2012 jusqu'au 31.12.2014.

102 La taxe est portée temporairement à 1% pour la période allant du 01.08.2012 jusqu'au 31.12.2014.

### **L'Organisme de Financement de Pensions**

Dans le cadre de la Directive européenne concernant les activités et la surveillance des institutions de retraite professionnelle (103), les fonds de pension, caisses de pension et fonds de sécurité d'existence doivent se convertir en « Organismes de Financement de Pensions » (OFP).

L'OFP est soumis à l'I.Soc, mais est doté d'un statut fiscal particulier. Il a la même base imposable que la SICAV.

#### **La PRICAF privée**

La PRICAF privée est un organisme de placement collectif privé c'est-à-dire non coté en bourse. Le but est de favoriser les investissements privés, d'origine belge ou étrangère, dans les sociétés non cotées. Le régime de la PRICAF privée a fait l'objet de remaniements en 2007 afin de l'assouplir et de le rendre plus attractif.

#### Le cadre réglementaire de la PRICAF

La PRICAF prend la forme d'une S.A, d'une société en commandite simple ou d'une société en commandite par actions, constituée pour une période de douze ans maximum. Elle recueille ses moyens financiers auprès d'investisseurs privés. Chacun d'entre eux doit investir pour 50.000 euros minimum. Les actionnaires ne peuvent avoir entre eux aucun lien familial ou de parenté (104).

La PRICAF investit les fonds recueillis dans des instruments financiers émis par des sociétés non cotées et ne peut détenir, à partir de la troisième année, des liquidités ou des placements à terme que de façon accessoire ou temporaire.

#### Le régime fiscal de la PRICAF

La PRICAF est soumise à l'impôt des sociétés sur une base limitée à la somme des éléments suivants :

- les avantages anormaux ou bénévoles reçus,
- les DNA autres que les réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts,
- les indemnités octroyées pour coupon manquant.

L'impôt est établi au taux normal (33,99%).

Si la PRICAF rachète ses propres actions, le boni de rachat n'est pas soumis au précompte mobilier. Le boni de liquidation ne l'est pas davantage.

La PRICAF bénéficie d'une exonération de précompte mobilier sur tous les types de revenus d'investissement recueillis à l'exception des dividendes. Tout précompte mobilier retenu sur les revenus recueillis est imputable et remboursable sans conditions.

---

103 Directive 2003/41/CE du 03.06.2003.

104 Cette interdiction a cependant été assouplie, on parle désormais d'un lien de parenté jusqu'au quatrième degré.

Le régime fiscal des investisseurs

**L'INVESTISSEUR PARTICULIER**

Les dividendes distribués par la PRICAF sont soumis à un précompte mobilier de 25% qui tient lieu d'impôt final. La PRICAF est toutefois exonérée de ce précompte dans la mesure où le dividende distribué provient de plus-values sur actions réalisées par la PRICAF, ou lorsque le bénéficiaire est une société étrangère, dans la mesure où le revenu distribué provient de dividendes d'actions ou parts émises par des sociétés étrangères.

Les plus-values réalisées par l'investisseur particulier sur ses parts dans la PRICAF ne sont pas imposables.

**L'INVESTISSEUR SOCIÉTÉ**

Le Pr.M. est retenu dans les mêmes conditions que pour les revenus attribués à un investisseur particulier. Il ne tient pas lieu ici d'impôt final mais il est imputable et remboursable sur l'impôt des sociétés dû par l'investisseur.

Les dividendes obtenus d'une PRICAF privée bénéficient de la déduction pour RDT dans la mesure où les dividendes distribués proviennent en amont (au stade de la PRICAF) de participations qui satisfont aux conditions de déduction (principe de la transparence). De même, les plus-values réalisées sur une participation dans une PRICAF privée sont exonérées pour autant que la société ait placé la totalité de ses actifs (hormis des liquidités et placements accessoires n'excédant pas 10% du total du bilan) dans des actions ou parts dont les revenus sont susceptibles d'être déductibles au titre de RDT ou des actions ou parts d'autres PRICAF privées.

### CHAPITRE 3

## DISPOSITIONS COMMUNES A L'IMPOT DES PERSONNES PHYSIQUES ET A L'IMPOT DES SOCIETES

---

#### *Quoi de neuf ?*

- *Assouplissement du régime d'exclusion en matière de déduction pour investissement en cas de cession du droit d'usage sur l'actif investi à un tiers.*
- *Ajout d'un critère de détention minimale d'un an pour l'immunisation des plus-values sur actions ou parts.*
- *En matière de taxation des plus-values sur actions ou parts, la neutralité fiscale des opérations d'apport, de fusion ou de scission est confirmée par la loi.*
- *Les mesures d'aide à l'agriculture restent d'actualité pour l'année 2012.*

#### 3.1. Régime fiscal des amortissements

Le Code des Impôts sur les Revenus autorise deux régimes d'amortissement (105) : l'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif.

L'**amortissement linéaire** est calculé en appliquant chaque année de la période d'amortissement un taux constant à la valeur d'investissement ou de revient.

L'**amortissement dégressif** est calculé sur la valeur **résiduelle** du bien et son taux maximum est égal au double de l'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation.

Le contribuable est tenu de pratiquer un amortissement égal à l'annuité d'amortissement linéaire à partir de la période imposable pour laquelle celle-ci devient supérieure à l'annuité d'amortissement dégressif.

Une annuité d'amortissement dégressif ne peut toutefois en aucun cas excéder 40% de la valeur d'investissement ou de revient.

L'amortissement dégressif **ne peut pas s'appliquer** :

- aux immobilisations incorporelles ;
- aux véhicules automobiles, hormis les taxis et ceux affectés à un service de location avec chauffeur ;
- aux immobilisations dont l'usage a été cédé au profit d'un tiers par le contribuable qui les amortit.

Le contribuable qui opte pour l'amortissement dégressif doit mentionner dans un relevé approprié la liste des actifs concernés.

La première annuité d'amortissement peut être comptabilisée dès l'année d'acquisition. Toutefois, pour les sociétés qui ne répondent pas à la définition PME du Code des Sociétés (106), la première annuité est calculée *pro rata temporis* sur base du nombre de jours écoulés depuis la date d'acquisition.

---

105 Dans certains cas particuliers, il peut y avoir doublement des amortissements linéaires : voir page 118.

106 Voir ci-dessus, chapitre 2, page 85.

L'amortissement des **frais accessoires** est autorisé pour autant que ces frais se rapportent à des actifs pour lesquels l'amortissement du principal est fiscalement admissible.

Deux régimes différents d'amortissement sont en principe admis :

- incorporation à la valeur amortissable du bien et amortissement en même temps que celui-ci ;
- amortissement selon un plan distinct (107), éventuellement à 100% au cours de l'année ou de l'exercice comptable au cours duquel l'investissement est effectué.

Toutefois, pour les sociétés qui ne répondent pas à la définition PME du Code des Sociétés, seule la première méthode est applicable : les frais accessoires sont donc à amortir au même rythme que le principal. La limitation prorata temporis de l'annuité de l'année d'acquisition s'applique donc également aux frais accessoires.

### **3.2. Catégories de frais bénéficiant d'une déduction majorée**

#### **3.2.1. Déduction à concurrence de 120% des frais de transport collectif des membres du personnel**

Lorsque le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail s'effectue au moyen de minibus, autobus et autocars, les frais exposés sont déductibles par l'employeur ou le groupe d'employeurs à 120%.

#### **3.2.2. Déduction à concurrence de 120% des frais de sécurisation**

Une déduction fiscale à concurrence de 120% est applicable pour certains frais de sécurisation à caractère professionnel supportés par l'employeur ou un groupe d'employeurs, c'est-à-dire les frais d'abonnement pour le raccordement à une centrale d'alarme et les frais exposés en cas de recours (ou recours collectif par un groupe d'entreprises) à une entreprise de gardiennage. Le bénéfice de cette déduction majorée est réservé, en matière de sociétés, aux PME qui sont définies comme les sociétés dont la majorité des droits de vote est détenue par des personnes physiques et aux PME qui sont des « petites sociétés » au sens du Code des Sociétés.

#### **3.2.3. Déduction à concurrence de 120% de certains frais exposés pour favoriser l'usage du vélo par les membres du personnel dans leurs déplacements domicile-lieu de travail**

Il s'agit des frais exposés par l'employeur pour acquérir, construire ou transformer un immeuble destiné à l'entreposage des vélos pendant les heures de travail ou pour mettre un vestiaire ou des sanitaires à la disposition du personnel.

Il s'agit également des frais exposés par l'employeur en vue d'acquérir, d'entretenir et de réparer les vélos et accessoires mis à la disposition du personnel.

---

107 Pour les véhicules, l'amortissement des frais accessoires doit se faire au même rythme que l'amortissement du principal.

### 3.3. Incitants aux investissements : la déduction pour investissement

#### 3.3.1. Principe

La déduction pour investissement (108) permet de déduire de la base imposable une quotité du montant des investissements effectués au cours de la période imposable.

Elle peut être octroyée aux sociétés et, pour les personnes physiques, à celles qui déclarent des bénéfices ou des profits.

#### 3.3.2. Investissements pris en considération

##### REGLE GENERALE

La déduction pour investissement peut s'appliquer aux investissements en immobilisations **corporelles** et **incorporelles**, acquises ou constituées à **l'état neuf** pendant la période imposable et qui sont affectées en **Belgique** à l'exercice d'une activité professionnelle.

##### INVESTISSEMENTS CEDES A DES TIERS

Lorsque l'investissement porte sur un actif cédé à un tiers et amortissable dans le chef du preneur, la déduction pour investissement est refusée au bailleur : tel est le cas en matière de leasing, de convention d'emphytéose ou de superficie.

Lorsque l'investissement porte sur un actif cédé selon des modalités autres que le leasing, la convention d'emphytéose ou de superficie et amortissable dans le chef du bailleur, la déduction pour investissement n'est autorisée que si le cessionnaire est une personne physique ou une société, qui satisfait elle-même aux conditions, critères et limites d'application de la déduction pour investissement à un pourcentage identique ou supérieur, qui affecte ces immobilisations à l'exercice de son activité professionnelle en Belgique et n'en cède pas lui-même l'usage à un tiers, fût-ce partiellement (109).

##### AUTRES EXCLUSIONS

Sont exclus du bénéfice de la déduction pour investissement :

- les immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle (110) ;
- les investissements financés par l'intermédiaire d'un centre de coordination ;
- les immeubles acquis en vue de la revente ;
- les actifs non amortissables ou amortissables en moins de 3 ans ;
- les frais accessoires, lorsqu'ils ne sont pas amortis en même temps que les immobilisations auxquelles ils se rapportent ;
- les voitures et voitures mixtes (111).

---

108 Articles 68 à 77 CIR92.

109 Depuis l'exercice d'imposition 2013, en cas de cession du droit d'usage, le droit à la déduction pour investissement est maintenu lorsque le droit d'usage est cédé à une *société*, sous réserve que le cessionnaire remplisse lui-même les conditions de la déduction pour investissement.

110 La déduction pour investissement s'applique cependant, pour la partie professionnelle, aux immeubles à usage mixte dont les locaux affectés exclusivement à des fins professionnelles sont manifestement séparés des locaux privés de ce même bien immobilier.

111 A l'exception des voitures qui sont affectées exclusivement à un service de taxis, de location de voiture avec chauffeur, ou à l'enseignement pratique dans les auto-écoles agréées.

### 3.3.3. Base de calcul

C'est le montant amortissable qui détermine la base de calcul de la déduction pour investissement.

### 3.3.4. Taux applicables

#### DETERMINATION DU TAUX DE BASE

Le **taux de base** est lié au taux d'inflation: pour les investissements de l'année « t », il se base sur la différence entre la moyenne des indices des prix à la consommation des années « t-1 » et « t-2 ». Cette différence est majorée de 1 point (Sociétés) ou de 1,5 point (Personnes physiques).

Pour les sociétés, le taux ainsi obtenu ne peut excéder 10% et ne peut être inférieur à 3%. Pour les personnes physiques, les minima et maxima sont respectivement de 3,5 et 10,5%.

#### LES INVESTISSEMENTS BENEFICIANT DE LA DEDUCTION AU TAUX DE BASE

Depuis la « désactivation » de la déduction pour investissement, la déduction au taux de base ne s'applique plus que pour :

- les investissements des personnes physiques ;
- les investissements destinés à assurer la production de récipients réutilisables et leur processus de recyclage.

#### LES TAUX MAJORES

Le calcul des taux majorés se fait toujours par rapport au taux applicable pour les personnes physiques, même s'il s'agit d'investissements effectués par des sociétés.

De tels taux sont applicables :

- aux brevets (+ 10 points) ;
- aux investissements qui visent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effet sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement (+ 10 points) ;
- pour les années 2010 à 2012, aux installations de rechargement des véhicules électriques (+ 10 points) ;
- aux investissements économiseurs d'énergie (+ 10 points) ;
- aux investissements visant à installer un système d'extraction ou d'épuration d'air dans un fumoir d'un établissement horeca (+ 10 points) ;
- aux immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et de leur contenu et à la sécurisation des véhicules d'entreprise (+ 17 points).

En cas de déduction étalée (voir ci-après), le taux de base est majoré :

- de 17 points pour les investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement ;
- de 7 points pour les autres investissements.

**Tableau 3.1.**  
**Taux de la déduction pour investissement – Exercice d'imposition 2013**

Nature de l'investissement	Taux de déduction	
	Personnes Physiques	Sociétés
<b>Déduction en une fois</b>		
Taux de base applicable aux investissements ordinaires	5,5%	0%
Taux majorés		
Brevets (*)	15,5%	15,5%
Investissements « R-D et environnement » (*)	15,5%	15,5%
Installations de rechargement des véhicules électriques (**)	15,5%	15,5%
Investissements économiseurs d'énergie	15,5%	15,5%
Système d'extraction ou d'épuration d'air – secteur Horeca	15,5%	15,5%
Investissements de sécurisation	22,5%	22,5% / 0% (***)
Investissements favorisant la réutilisation de récipients pour boissons et produits industriels	n.a.	3%
<b>Déduction étalée</b>		
Investissements « R-D et environnement » (*)	22,5%	22,5%
Autres investissements	12,5%	0%

(\*) Sauf si la société a opté pour le crédit d'impôt pour recherche et développement. Le choix effectué par le contribuable est irrévocable.

(\*\*) Investissements effectués jusqu'au 31 décembre 2012 pour les stations de rechargement de véhicules électriques.

(\*\*\*) Le taux de 22,5% n'est octroyé qu'aux PME qui sont définies, soit comme les sociétés dont la majorité des droits de vote est détenue par des personnes physiques, soit comme les « petites sociétés » au sens du Code des Sociétés.

### 3.3.5. Modalités

La déduction s'opère **en principe en une fois**.

Les personnes physiques qui occupent moins de 20 travailleurs au premier jour de la période imposable peuvent opter pour un système de déduction étalée simplifiée (112).

La déduction est alors octroyée au fur et à mesure des amortissements fiscalement admis.

En cas d'insuffisance de bénéfices (ou de profits), les déductions pour investissement qui ne peuvent être octroyées sont reportées sur les périodes imposables suivantes.

Les déductions pour investissement auxquelles le contribuable a droit en raison d'investissements de périodes imposables antérieures sont déductibles dans les limites suivantes :

**Tableau 3.2.**  
**Limitation du report de la déduction pour investissement par période imposable**

Montant total des déductions	Limitation à la déductibilité
moins de 907.560 euros	aucune
de 907.560 à 3.630.220 euros	907.560 euros max.
au-delà de 3.630.220 euros	25% du report

Dans la mesure où la société opte pour le crédit d'impôt pour recherche et développement, les montants mentionnés ci-dessus sont réduits de moitié, soit respectivement 453.780 euros et 1.815.110 euros.

112 La condition relative au nombre de travailleurs ne doit pas être remplie pour bénéficier de la déduction étalée sur les investissements R-D respectueux de l'environnement.

### 3.4. Incitants à l'emploi

#### 3.4.1. Exportations et gestion intégrale de la qualité

Une immunisation (déduction sur le bénéfice taxable) est accordée à concurrence de 14.640 euros par unité de personnel supplémentaire directement affecté à temps plein en Belgique à un emploi de chef de service des exportations (113) ou à un emploi de chef de service de la section « Gestion intégrale de la qualité ».

Il s'agit d'une mesure **permanente** et applicable à **toutes les entreprises**.

Le personnel supplémentaire est déterminé par rapport à la moyenne des travailleurs affectés par l'entreprise aux mêmes fins au cours de la période imposable précédente. L'immunité accordée est reprise en cas de diminution du personnel.

#### 3.4.2. Immunisation d'impôt pour personnel supplémentaire à bas salaire

Une immunisation des bénéfices ou des profits taxables a également été accordée à concurrence de 5.450 euros par unité de personnel supplémentaire à bas salaire occupé en Belgique par les PME.

On considère ici comme PME les entreprises recueillant des bénéfices ou des profits qui, au 31 décembre 1997 ou à la clôture du premier exercice comptable si celle-ci est postérieure, occupent moins de onze travailleurs.

L'accroissement du personnel est calculé en comparant la moyenne des travailleurs occupés au cours de l'année avec la moyenne correspondante de l'année antérieure.

Ne sont pas pris en considération :

- les travailleurs qui entrent en ligne de compte pour l'exonération d'impôt pour personnel supplémentaire mentionnée ci-dessus au 3.4.1 (voir page 116) ;
- les travailleurs dont le salaire brut excède 90,32 euros par jour ou 11,88 euros par heure ;
- l'accroissement du personnel qui résulte de la reprise de travailleurs qui étaient antérieurement engagés par une entreprise avec laquelle le contribuable se trouve directement dans des liens quelconques d'interdépendance ou par une entreprise dont il a repris l'activité.

Toutefois, si la moyenne des travailleurs occupés est réduite au cours de l'année suivant l'exonération par rapport à l'année de l'exonération, le montant total des bénéfices ou des profits antérieurement exonérés est réduit de 5.450 euros par unité de personnel en moins.

Après plusieurs prolongations de la période d'application, l'exonération pour personnel supplémentaire à bas salaire est désormais une mesure **permanente**.

---

113 Dans ce cas-ci, l'immunisation peut également être octroyée si la fonction est conférée à un membre du personnel existant, à condition que dans les trente jours, une nouvelle personne soit engagée à temps plein pour occuper l'emploi ainsi laissé vacant.

### 3.4.3. Stage en entreprise (bonus de tutorat)

Afin d'encourager les employeurs à organiser des stages dans leur entreprise, un incitant fiscal a été mis en place : les bénéfices ou profits d'un employeur qui reçoit un bonus de tutorat sont exonérés d'impôt à concurrence de 20% des rémunérations payées aux travailleurs concernés par ce bonus de stage (114).

## 3.5. Incidence fiscale des aides régionales

### 3.5.1. Inclusion des aides dans la base imposable

Les primes d'aide régionales et les subsides en capital ou en intérêts font partie de la base imposable de l'entreprise bénéficiaire, pour la période imposable au cours de laquelle l'aide est octroyée. Les subsides en capital bénéficient néanmoins d'un régime de taxation étalée : ils sont considérés comme des bénéfices de la période imposable d'attribution et des périodes imposables suivantes et ce, proportionnellement aux amortissements qui ont été admis à titre de charges professionnelles respectivement à la fin de ladite période imposable et au cours de toute période imposable subséquente et, le cas échéant, à concurrence du solde subsistant lors de l'aliénation ou de la mise hors d'usage desdites immobilisations.

Cependant, depuis la loi du 23 décembre 2005, certaines mesures d'aides régionales sont exonérées à l'impôt des sociétés (voir chapitre 2, page 84).

Le régime fiscal antérieur aux modifications introduites par la loi du 23 décembre 2005 reste cependant d'application pour les anciens subsides ainsi que pour toutes les aides régionales qui sortent du champ d'application de l'exonération.

---

114 Le *bonus de tutorat* (ou bonus de stage) s'inscrit dans le cadre des mesures du Pacte de solidarité entre les générations. Ce bonus de tutorat est octroyé par l'ONEM aux employeurs qui offrent un stage à un jeune soumis à la scolarité obligatoire à temps partiel. Pour les jeunes qui effectuent un apprentissage pratique en entreprise dans le cadre de la formation en alternance, un *bonus de démarrage* est payé par l'ONEM.

### Aides à l'agriculture

Les mesures d'aide visent les primes et subsides en intérêts et en capital payés au cours des années 2008 à 2012 à des entreprises agricoles imposables à l'IPP et à l'ISoc. Elles visent également les primes à la vache allaitante et les primes de droits au paiement unique instaurées en tant qu'aide au secteur agricole par les Communautés européennes.

#### A l'impôt des personnes physiques

Une exonération est octroyée pour les *subsides en intérêts et en capital* payés en 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 par les institutions régionales compétentes aux agriculteurs personnes physiques, en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles ou corporelles.

Les *primes à la vache allaitante et les primes de droits au paiement unique instaurées en tant qu'aide au secteur agricole par les Communautés européennes* et payées pendant les années 2008 à 2012 bénéficient d'un taux d'imposition distincte de 12,5%.

Cette réglementation s'applique également dans le cadre du régime forfaitaire de taxation pour les agriculteurs.

#### A l'impôt des sociétés

Un taux réduit de 5% s'applique aux primes et subsides attribués au cours des années 2008 à 2012 et dont la notification a eu lieu au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

##### *Conditions d'octroi du taux réduit de 5%*

Les subsides doivent être relatifs à des investissements en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables et qui ne sont pas considérées comme un emploi dans le cadre du régime d'exonération pour plus-values sur véhicules d'entreprises, du régime d'exonération pour plus-values sur bateaux de navigation intérieure, dans le cadre de la taxation étalée des plus-values et dans le cadre de la réserve d'investissement immunisée.

Aucune déduction de libéralités, de RDT, pour revenus de brevets, pour capital à risque, de pertes antérieures ou encore aucune déduction pour investissement ne peut être opérée sur la base imposable constituée par les subsides bénéficiant du taux de 5%.

Aucun précompte, quotité forfaitaire d'impôt étranger ou crédit d'impôt ne peut être imputé sur l'imposition distincte à 5%.

### 3.5.2. Doublement des amortissements linéaires

Le doublement de l'amortissement (115) peut s'appliquer à certains investissements en immeubles bâtis, en outillage et matériel qui bénéficient d'aides régionales (ou antérieurement des lois d'expansion économique).

L'amortissement annuel permis est égal au double de l'amortissement linéaire normal pendant un maximum de trois périodes imposables successives convenues dans le contrat d'aide. Cette disposition n'est plus applicable en Région wallonne.

115 Voir l'article 64bis du CIR92.

### 3.5.3. Exemption du précompte immobilier

L'exemption du précompte immobilier (116) est accordée aux investissements en immeubles pour lesquels l'entreprise bénéficie d'une aide régionale (subside en intérêts ou prime en capital).

Cette exemption est accordée pendant 5 ans au maximum à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'occupation et porte sur les constructions et terrains formant avec celles-ci une même parcelle cadastrale ainsi que le matériel et l'outillage immeuble par nature ou par destination.

## 3.6. Régime fiscal des plus-values

### 3.6.1. Définition de la plus-value réalisée

Dans le cadre de la loi du 22 juin 2005 instaurant la déduction pour capital à risque, la définition de la plus-value réalisée a été modifiée (117). L'exonération des plus-values ne se fait plus qu'à concurrence de leur montant net (après déduction des frais de réalisation).

Cette définition a un impact sur la détermination du montant des plus-values exonérées, imposables distinctement, de manière étalée ou même globalement.

### 3.6.2. Plus-values réalisées en cours d'exploitation

#### A. Plus-values réalisées de plein gré sur les immobilisations corporelles et incorporelles

Le régime fiscal est basé sur le principe du report de taxation. Ce report de taxation s'applique, sous condition de emploi, aux plus-values réalisées sur les immobilisations corporelles et incorporelles affectées depuis **plus de cinq ans** à l'exercice de l'activité professionnelle.

Si la durée de l'affectation est inférieure ou égale à 5 ans, la plus-value constitue un bénéfice taxable au taux plein.

Lorsque le report de taxation est applicable, les plus-values concernées sont considérées comme des bénéfices de la période imposable du emploi et des périodes imposables subséquentes au prorata des amortissements ou du solde non amorti pour la période imposable au cours de laquelle le bien cesse d'être affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. Cette taxation étalée se fait au taux plein.

Le emploi doit s'effectuer en actifs corporels ou incorporels amortissables, utilisés dans un Etat membre de l'Espace économique européen pour l'exercice de l'activité professionnelle. Le emploi doit en outre être effectué dans un délai de trois ans qui prend cours le premier jour de la période imposable au cours de laquelle il y a eu réalisation de la plus-value.

A défaut de emploi dans ce délai, la plus-value est considérée comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle le délai de emploi est venu à expiration. La taxation se fait au taux plein.

L'immunisation de la quotité monétaire est maintenue (118).

116 Cf. lois du 17.7.1959 et du 30.12.1970.

117 Circulaire Ci. RH. 241/576.972 du 06.04.2006.

118 L'immunisation de la quotité monétaire ne concerne que les plus-values réalisées sur des immobilisations acquises ou constituées au plus tard en 1949.

**B. Plus-values réalisées de plein gré sur les immobilisations financières**

Les plus-values réalisées sur des titres à revenus fixes sont taxables au taux plein.

Les plus-values réalisées sur des actions et parts sont totalement immunisées, sans condition de emploi et sans condition d'intangibilité. Leur immunisation est toutefois conditionnée au respect des conditions de taxation et de détention (voir ci-dessous).

**EXCLUSION DES SOCIÉTÉS DE TRADING**

L'exonération des plus-values sur actions et parts ainsi que l'interdiction de déduction des moins-values et des réductions de valeur sur actions et parts ne s'appliquent plus aux titres qui appartiennent au portefeuille commercial des sociétés de trading.

**CONDITION DE TAXATION**

Il est exigé que les revenus produits par les actions ou parts sur lesquelles la plus-value est réalisée respectent la « condition de taxation » applicable aux revenus définitivement taxés (119). Par contre, la condition relative au seuil de participation est sans effet sur l'immunisation des plus-values.

**CONDITION DE DÉTENTION**

A partir de l'exercice d'imposition 2013, une condition supplémentaire est requise, à savoir la détention en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an. Le nouveau régime est également d'application, sous certaines conditions, aux plus-values réalisées à partir du 28 novembre 2011.

Les plus-values sur actions qui satisfont à la condition de taxation mais non à la condition de détention sont désormais taxables à 25,75% (soit 25% majoré de 3% CCC). Le taux ordinaire (33,99%) demeure applicable en ce qui concerne l'imposition des plus-values sur actions ou parts déjà imposables dans la mesure où leurs revenus ne peuvent bénéficier de la déduction au titre de RDT.

**NEUTRALITÉ FISCALE DES OPÉRATIONS D'APPORT, FUSION OU SCISSION**

Pour déterminer si la condition de détention minimale d'un an est respectée dans le chef de la société bénéficiaire ou absorbante, les actions ou parts que la société bénéficiaire ou absorbante a reçues à l'occasion d'un apport, d'une fusion ou d'une scission fiscalement neutres, sont considérées comme ayant été acquises par ces sociétés à la date à laquelle elles sont entrées dans le patrimoine de la société apporteuse, absorbée, scindée ou transformée.

**C. Plus-values forcées**

On appelle « plus-values forcées » celles qui résultent d'indemnités perçues à l'occasion d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'autres exigences analogues, que la personne physique ou morale concernée n'a pu empêcher ni prévoir. Si cet événement entraîne la cessation définitive de l'activité, c'est le régime des plus-values de cessation qui s'applique.

---

119 Voir ci-dessus, page 91. A partir de l'exercice d'imposition 2014, un impôt distinct de 0,4% sera dû lorsque les plus-values sur actions ou parts sont réalisées par une société autre qu'une PME au sens du Code des Sociétés.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire s'il y a continuation de l'activité, les plus-values sont imposables selon les mêmes modalités que les plus-values réalisées de plein gré :

- taxation étalée, sous condition de remploi pour les plus-values sur immobilisations corporelles et incorporelles ;
- taxation intégrale des plus-values réalisées sur les titres à revenu fixe ;
- immunisation sans condition de remploi mais avec respect de la condition de taxation pour les plus-values réalisées sur actions et parts.

Le délai de remploi expire trois ans après la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été **perçue**.

#### D. Plus-values réalisées sur bateaux de navigation intérieure

La plus-value réalisée lors de l'aliénation de bateaux de navigation intérieure destinés à la navigation commerciale est entièrement exonérée, lorsqu'un montant égal à l'indemnité ou à la valeur de réalisation est réemployé sous la forme de bateaux de navigation intérieure répondant à certaines normes écologiques.

Le régime est applicable aux plus-values (réalisées de plein gré ou forcées) réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 et pour autant que la date de réalisation se rapporte au plus tôt à la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2008.

S'il s'agit d'une plus-value réalisée de plein gré, elle doit concerner un bateau de navigation intérieure ayant la nature d'immobilisation depuis plus de cinq ans.

#### **3.6.3. Plus-values de cessation**

Il s'agit des plus-values qui sont obtenues en raison ou à l'occasion de la cessation de l'activité professionnelle. Il peut s'agir de plus-values réalisées de plein gré ou de plus-values forcées. Le régime particulier s'applique aux plus-values sur les stocks et commandes en cours d'exécution, aux plus-values sur les immobilisations incorporelles, corporelles et financières et autres titres en portefeuille (120).

La cessation peut être complète ou partielle, mais doit être définitive.

Ces plus-values sont imposables dès qu'elles sont **constatées**, par exemple par une promesse de vente, un contrat de location-vente, une déclaration de succession.

Le régime d'imposition diffère selon les circonstances et la nature des actifs :

- s'il s'agit d'immobilisations corporelles ou financières ou encore d'autres actions et parts : 16,5% ;
- s'il s'agit d'immobilisations incorporelles : 33% pour la partie de la plus-value qui n'excède pas la somme algébrique des bénéfices et pertes des quatre périodes imposables antérieures; taxation au taux plein pour le solde. Si la cessation intervient à la suite du décès du contribuable ou d'une cessation définitive forcée, ou encore lorsque le contribuable a plus de 60 ans au moment où la cessation est constatée, le taux de 16,5% s'applique.

---

120 Le régime décrit ci-après s'applique lorsque la cessation de l'activité est intervenue après le 06.04.1992.

### **3.7. Autres : les crèches d'entreprises**

Les sociétés, les commerçants et les titulaires de professions libérales peuvent déduire, à titre de frais professionnels, les sommes versées en vue de participer au financement de crèches d'entreprises. La déduction vaut tant pour les sommes versées pour créer des places que pour celles versées pour maintenir les places existantes.

Les conditions suivantes doivent être respectées :

- le milieu d'accueil doit être agréé, subsidié ou autorisé par l'Office de la naissance et de l'enfance (ONE), Kind en Gezin ou le gouvernement de la Communauté germanophone ;
- les sommes doivent financer des frais de fonctionnement ou des dépenses d'équipement. Elles ne peuvent englober l'intervention financière que les parents payent au milieu d'accueil.

La déduction est limitée à 7.680 euros par place créée ou maintenue.

## CHAPITRE 4

### L'IMPOT DES PERSONNES MORALES (IPM)

---

#### 4.1. Qui est imposable ?

Il y a trois catégories d'assujettis à l'IPM :

- l'Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les « polders et wateringues », les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les CPAS et les établissements culturels publics (fabriques d'église) ;
- les associations intercommunales, ainsi que certaines institutions nommément désignées : Office National du Ducroire, la Société régionale wallonne de transport public de personnes, la Société des Transports flamande, la Société des transports intercommunaux de Bruxelles (121), etc. ;
- les sociétés et associations, notamment les A.S.B.L. qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

#### 4.2. Base imposable et perception de l'impôt

##### 4.2.1. Principe de base

Les personnes morales soumises à l'IPM ne sont pas imposées sur leur revenu global net annuel mais seulement :

- sur les revenus immobiliers,
- sur leurs revenus de capitaux et de biens mobiliers, en ce compris la première tranche de 1.830 euros des intérêts de dépôts d'épargne et la première tranche de 180 euros de dividendes des sociétés coopératives agréées et des sociétés à finalité sociale,
- sur certains revenus divers.

L'impôt des personnes morales est perçu par voie de précomptes.

##### 4.2.2. Imposition des revenus mobiliers

Lorsque des contribuables assujettis à l'IPM perçoivent, sans retenue de Pr.M., des revenus mobiliers ou des revenus divers d'origine mobilière, le précompte mobilier est dû par le bénéficiaire des revenus lui-même.

##### 4.2.3. Six cas d'enrôlement

Il est cependant établi des enrôlements spécifiques dans six cas particuliers. Dans chacun de ces cas, la contribution complémentaire de crise est d'application selon les mêmes modalités qu'à l'impôt des sociétés.

- a) Certains revenus immobiliers, notamment le revenu net de propriétés foncières sises en Belgique et données en location, sont soumis à un impôt de 20%. Seule la troisième catégorie d'assujettis mentionnés en 4.1. y est soumise.
- b) Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis et non bâtis sont taxables à 16,5% ou 33% selon les mêmes modalités qu'à l'IPP pour la troisième catégorie d'assujettis.

---

121      Respectivement TEC, De Lijn et STIB.

- c) Les cessions de participations importantes sont taxables à 16,5% selon les mêmes modalités qu'à l'IPP (122) pour la troisième catégorie d'assujettis.
- d) Les dépenses et avantages de toute nature non justifiés et les avantages financiers ou de toute nature sont taxables selon les mêmes modalités qu'à l'I.Soc (cotisation sur commissions secrètes de 300%). La première catégorie d'assujettis n'est pas soumise à cette cotisation.
- e) Les cotisations pour pensions et les pensions qui sont considérées comme des dépenses non admises à l'I.Soc, les avantages financiers ou de toute nature, ainsi que le montant équivalent à 17% de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule de société, sont soumis ici à un impôt de 33%. Cet impôt n'est pas dû par l'Etat, les provinces, etc. soit la première catégorie d'assujettis.
- f) Les associations intercommunales sont imposables sur les dividendes attribués à d'autres personnes morales à l'exclusion des intercommunales elles-mêmes et des pouvoirs publics. Le taux de cet impôt est de 15% et la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés est d'application selon les mêmes modalités qu'à l'impôt des sociétés.

---

122 Voir page 30.

## CHAPITRE 5 LE PRECOMPTE IMMOBILIER (Pr.I.)

---

### *Quoi de neuf ?*

- *L'indexation annuelle des revenus cadastraux.*
- *Modification de la réglementation concernant les réductions de précompte immobilier en Région flamande pour les bâtiments économiseurs d'énergie.*

### **5.1. Base, taux et additionnels**

Le précompte immobilier est basé sur le revenu cadastral indexé. Pour les revenus de l'année 2013, le coefficient d'indexation est fixé à 1,6813.

Le taux du précompte immobilier comprend le taux de base et les additionnels provinciaux et communaux.

Ce sont les Régions qui sont compétentes pour modifier le taux de base et les exonérations en matière de précompte immobilier. Les taux applicables sont les suivants :

**Tableau 5.1.**  
**Taux du précompte immobilier**

	Flandre	Wallonie	Bruxelles
Taux de base	2,5	1,25	1,25
Habitations sociales	1,6 (a)	0,8 (c)	0,8 (f)
Matériel et outillage	1,80 (b)	1,25 (d)	1,03 (g)
Maisons passives		taux réduits (e)	

*En Flandre*

- (a) *Le taux réduit de 1,6% s'applique aux habitations sociales appartenant à certains organismes flamands ou fédéraux. Le champ d'application a été élargi aux habitations appartenant à des organismes similaires de l'Espace économique européen.*
- (b) *Le taux s'élève à 2,5% multiplié par un coefficient déterminé en divisant la moyenne des indices de l'année 1996 par la moyenne des indices de l'année précédant l'année d'acquisition des revenus, ce qui donne 1,80 pour les revenus de l'année 2013. L'application de ce coefficient ne peut toutefois pas occasionner un tarif plus élevé que celui de l'année d'imposition précédente.*

*En Wallonie*

- (c) *En Wallonie, le taux réduit de 0,8% s'applique aux habitations appartenant à la Société régionale wallonne du logement et aux sociétés agréées par elle, ainsi qu'aux propriétés du Fonds de logement des familles nombreuses de Wallonie. Ce taux s'applique également aux habitations mises en location ou prises en gestion par un opérateur immobilier en application du Code wallon du Logement (par exemple, par une agence immobilière sociale).*
- (d) *Le taux de 1,25 s'applique au revenu cadastral indexé jusqu'en 2002. L'indexation est gelée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003.*
- (e) *A partir de l'exercice d'imposition 2010, un taux réduit est appliqué temporairement pour les biens immobiliers rénovés en vue d'être transformés en maisons passives. Le taux s'élève à 0,25% pour le premier exercice d'imposition suivant l'année au cours de laquelle il est constaté que l'habitation est une maison passive. Pour les deuxième, troisième et quatrième exercices d'imposition, le taux réduit s'élève respectivement à 0,5%, 0,75% et 1%. A partir du cinquième exercice d'imposition, le taux normal de 1,25% s'applique à nouveau.*

*A Bruxelles*

- (f) *Ce taux s'applique aussi à l'immeuble (ou partie d'immeuble) mis en location par les agences immobilières sociales situées en Région de Bruxelles-Capitale.*
- (g) *Le taux de 1,25 est multiplié par un coefficient obtenu en divisant la moyenne des indices de l'année 2004 par la moyenne des indices de l'année précédant l'année d'imposition, ce qui donne 1,03 pour les revenus de l'année 2013. Ceci revient à geler l'indexation à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.*

Ces taux sont à majorer dans chacun des cas des centimes additionnels provinciaux et communaux. Ainsi, si le taux de base est de 1,25%, 3.000 centimes additionnels généreront un taux complémentaire de 37,5% : le taux global du précompte immobilier sera donc de 38,75%.

## 5.2. Réductions, remises et exonérations sur immeubles bâtis

### 5.2.1. Dispositions communes

Est exonéré de précompte immobilier le revenu cadastral :

- des biens immobiliers ou parties de biens immobiliers tels que les biens affectés sans but de lucre à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées ;
- des biens immobiliers qu'un Etat étranger a affectés à l'installation de ses missions diplomatiques ou consulaires ;
- des biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général.

### 5.2.2. Région flamande

#### REDUCTION POUR MAISON MODESTE

Une réduction est octroyée pour l'habitation où le contribuable a sa résidence principale suivant le registre de la population lorsque le revenu cadastral **non indexé** de toutes les propriétés situées en *Région flamande* du contribuable n'excède pas 745 euros. Le taux normal de cette réduction est de 25%.

En cas de construction ou d'acquisition à l'état neuf, la réduction est octroyée au taux de 50% pour les cinq premières années pour lesquelles le Pr.I. est dû. Le contribuable ne peut pas bénéficier de cette réduction majorée s'il a reçu une prime à la construction ou à l'acquisition.

#### CHARGES DE FAMILLE

Les réductions pour charges de famille sont forfaitaires et indépendantes de la notion d'« enfants à charge » à l'impôt des personnes physiques. Pour donner droit à la réduction, les enfants doivent donner droit aux allocations familiales et faire partie du ménage au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition. Les enfants considérés comme handicapés comptent pour deux.

Les réductions sont octroyées, à partir de deux enfants, selon le barème ci-dessous.

**Tableau 5.2.**  
**Réduction du Pr.I. pour charges de famille - Région flamande**

Nombre d'enfants pris en considération	Montant global de la réduction (euros)
2	7,51
3	11,89
4	16,65
5	21,82
6	27,37
7	33,34
8	39,73
9	46,49
10	53,70

*Avis officiel publié au MB du 18.02.2013, p. 9291.*

Ces réductions s'appliquent sur le Pr.I dû à la Région et sont donc multipliées par le taux des additionnels.

*Exemple*

RC indexé de 1.000 euros

Additionnels : 3.000

Enfants à charge : 2

Calcul du Pr.I. dû à la région :  $(1.000 \times 0,025) - 7,51$  17,49

Calcul du Pr.I. dû aux pouvoirs locaux :  $17,49 \times 30$  524,70

Soit un Pr.I. total de 542,19

#### HANDICAP ET INVALIDITE

Il est accordé une réduction de 20% aux grands invalides de guerre.

La réduction pour personnes handicapées (123) concerne les personnes handicapées autres que les enfants, et est calculée comme s'il s'agissait d'un enfant handicapé. Dès lors, dans une famille qui compte un enfant (non handicapé) et un membre adulte handicapé, une réduction du précompte immobilier intervient pour la personne handicapée, ce qui revient à une réduction pour deux enfants (cf. Tableau 5.2).

#### REMISE POUR IMPRODUCTIVITE

La remise pour improductivité est octroyée au prorata de l'inoccupation ou de l'improductivité de l'immeuble. La durée d'improductivité ou d'inoccupation doit être de 90 jours minimum dans le cours de l'année. La remise pour improductivité n'est toutefois plus octroyée s'il n'a pas été fait usage du bien depuis plus de 12 mois compte tenu de l'année d'imposition précédente. L'improductivité doit donc être comprise entre 90 jours et 12 mois pour avoir le droit à une remise proportionnelle.

Cette limitation n'est pas applicable aux immeubles bâtis faisant l'objet d'un plan d'expropriation, à ceux ayant un but social ou culturel et qui sont en voie de rénovation ou de transformation exécutée pour une société de logement social pour le compte de l'autorité publique. Elle ne s'applique pas non plus lorsqu'une calamité ou une circonstance de force majeure empêche le contribuable d'exercer réellement son droit de propriété.

#### REDUCTION SUR LES IMMEUBLES ECONOMISEURS D'ENERGIE

Depuis l'exercice d'imposition 2009, une réduction de précompte immobilier est octroyée en Région flamande pour les immeubles à « faible » consommation d'énergie, c'est-à-dire les bâtiments dont le niveau d'énergie (niveau E) ne dépasse pas un certain plafond. .

La réglementation a été modifiée en ce qui concerne les biens immobiliers pour lesquels la demande visant à l'obtention d'une « autorisation urbanistique » est introduite après le 31 décembre 2012.

Le niveau E est le niveau de consommation d'énergie primaire, tel que calculé en exécution du décret flamand relatif à l'énergie du 8 mai 2009.

---

123 Atteinte d'un handicap d'au moins 66%, du chef d'une ou de plusieurs affections.

*Demande d'autorisation urbanistique introduite avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013*

La réduction de précompte immobilier s'applique aux trois catégories d'immeubles suivantes :

- une habitation d'un niveau d'énergie (niveau E) de maximum E60 au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition ;
- un immeuble autre qu'une habitation (par ex. un bureau) d'un niveau E de maximum E70 au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition ;
- un immeuble (habitation ou autre) d'un niveau E de maximum E40 au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition.

La réduction s'élève à 20% du précompte immobilier pour les deux premières catégories et à 40% pour la troisième catégorie. Elle est accordée pour une période de dix ans et peut être cumulée avec les réductions pour charges de famille, pour maison modeste, pour handicap et invalidité (124).

*Demande d'autorisation urbanistique introduite à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013*

La réduction n'est plus appliquée que pour une durée de cinq ans et les exigences en matière de niveau E autorisé sont plus élevées. Par contre, les réductions de précompte immobilier octroyées sont plus élevées.

Selon cette nouvelle réglementation, la réduction du précompte immobilier s'élève à :

- 50% pendant cinq ans pour les biens immobiliers bâtis d'un niveau d'énergie de maximum E50 au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (125) ;
- 100% pendant cinq ans pour les biens immobiliers bâtis d'un niveau d'énergie de maximum E30 au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

En cas de cession du bâtiment, la réduction afférente à la partie non encore expirée de la période de cinq ou dix ans (selon le cas – nouvelle ou ancienne réglementation) est transférée au nouvel acquéreur.

**AUTRES EXONERATIONS**

En Région flamande, est exonéré de précompte immobilier le revenu cadastral :

- des biens immobiliers aménagés, sous certaines conditions, en structures pour personnes âgées ;
- des biens immobiliers régis par le décret forestier du 13 juin 1990 et agréés comme bois protecteur de l'environnement ou comme réserve forestière.

En outre, deux autres exonérations sont applicables, d'une part, lors de la transformation d'une entreprise commerciale en logement, d'autre part, lors de la rénovation d'un logement insalubre (exonération partielle limitée à la portion du RC dépassant le RC établi avant le début des travaux de rénovation) ou lors de travaux de destruction suivis par une construction de remplacement. Ces deux exemptions sont respectivement accordées pour trois ou cinq ans et ne peuvent pas être cumulées.

124 Pour de plus amples informations sur cette nouvelle réduction de précompte immobilier : [www.onroerendevoorheffing.be](http://www.onroerendevoorheffing.be).

125 Le niveau E50 est valable pour les demandes d'autorisation urbanistique introduites entre le 01.01.2013 et le 31.12.2013. Pour les demandes introduites à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014, le niveau d'énergie maximal est de E40.

Une nouvelle exonération est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Elle concerne les biens immobiliers considérés comme monuments classés que le Gouvernement flamand a donnés en emphytéose ou a cédés en pleine propriété à une « association des monuments ouverts ».

### 5.2.3. Région wallonne

Depuis 2004, les réductions du précompte immobilier ne sont plus applicables que pour une seule habitation, à désigner par le contribuable. Seule la réduction pour maison modeste est encore exprimée en % du revenu cadastral. Les autres réductions sont des montants forfaitaires qui s'appliquent sur le total du Pr.I., additionnels provinciaux et locaux compris.

#### REDUCTION POUR MAISON MODESTE

Une réduction est octroyée pour l'habitation **unique** du contribuable au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition et que le contribuable occupe personnellement à cette même date, lorsque le revenu cadastral **non indexé** de l'ensemble des biens immobiliers *situés en Belgique* du contribuable n'excède pas 745 euros.

Pour déterminer le caractère unique de l'habitation, il faut tenir compte du patrimoine immobilier *situé en Belgique ou à l'étranger*, à l'exclusion de certaines habitations (autres habitations détenues seulement en nue-propriété, habitations dont le contribuable a réellement cédé le droit réel lui appartenant, habitation non occupée personnellement en raison d'entraves légales ou contractuelles ou en raison de l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation).

Le taux normal de la réduction pour maison modeste est de 25%. Elle n'est pas accordée pour la partie de l'habitation qui est affectée à l'exercice d'une activité professionnelle quand cette partie excède le quart du revenu cadastral de l'habitation.

En cas de construction ou d'acquisition à l'état neuf, la réduction est octroyée au taux de 50% pour les cinq premières années pour lesquelles le Pr.I. est dû. Le contribuable ne peut pas bénéficier de cette réduction majorée s'il a reçu une prime à la construction ou à l'acquisition.

#### CHARGES DE FAMILLE

La réduction est octroyée pour toute personne à charge du contribuable, de son conjoint ou de son cohabitant légal. La réduction est de 125 euros par personne à charge. Elle est doublée (250 euros) par personne à charge handicapée ou pour le conjoint handicapé.

Le conjoint ou le cohabitant légal ne donne pas droit lui-même à une réduction.

#### Exemple

RC indexé de 1.000 euros

Additionnels : 3.000

Enfants à charge : 2

Calcul du Pr.I. dû à la Région :  $1.000 \times 1,25\%$

Additionnels des pouvoirs locaux :  $30 \times 12,50$

Réduction enfants à charge :  $2 \times 125$  euros

	12,50 euros
	375,00 euros
	<u>-250,00 euros</u>
	137,50 euros

**HANDICAP ET INVALIDITE**

Pour l'habitation occupée en tant que propriétaire ou locataire, le grand invalide de guerre bénéficie d'une réduction d'impôt de 250 euros, le contribuable handicapé d'une réduction de 125 euros.

Ces deux réductions ne peuvent pas être cumulées.

**REMISE POUR IMPRODUCTIVITE**

La remise pour improductivité est octroyée au prorata de l'inoccupation ou de l'improductivité de l'immeuble. La durée d'improductivité ou d'inoccupation doit être de 180 jours minimum dans le courant de l'année.

L'improductivité doit revêtir un caractère involontaire. La seule mise simultanée en location et en vente du bien par le contribuable n'établit pas suffisamment l'improductivité.

A partir du moment où il n'a plus été fait usage du bien depuis plus de 12 mois, compte tenu de l'année d'imposition précédente, la remise ou réduction pour improductivité n'est plus accordée dans la mesure où la période d'inoccupation dépasse 12 mois (sans que les 12 mois d'inoccupation doivent être consécutifs). Cette limitation n'est pas applicable lorsqu'une calamité ou une circonstance de force majeure empêche le contribuable d'exercer réellement son droit de propriété.

**EXONERATIONS**

En Région wallonne, est exonéré de précompte immobilier le revenu cadastral :

- des résidences-services, des infrastructures d'accueil d'enfants de moins de 3 ans ainsi que des infrastructures d'accueil et d'hébergement pour personnes handicapées ;
- des biens immobiliers situés en Région wallonne et repris dans le périmètre d'un site Natura 2000, d'une réserve naturelle ou d'une réserve forestière ou repris dans le périmètre d'un site candidat au réseau Natura 2000 et soumis au régime de protection primaire ;
- des habitations dont le redevable est une personne physique et qui sont mises en location ou prises en gestion par un opérateur immobilier en application du Code wallon du Logement, à la condition qu'une convention écrite soit conclue entre le contribuable et l'opérateur immobilier déterminant la durée de la mise à disposition du bien, le prix du loyer demandé par la personne physique et, le cas échéant, le descriptif des travaux à réaliser ;
- des biens immeubles affectés à l'exécution de services d'intérêt général dans le cadre de l'exploitation des aéroports et aérodromes au sens du décret wallon du 23 juin 1994 relatif à la création et à l'exploitation des aéroports et aérodromes relevant de la Région wallonne ;
- des biens de la Société coopérative à responsabilité limitée à finalité sociale Parc d'Aventures scientifiques.

Signalons enfin que les PME (à l'exclusion de certains secteurs exclus du système) disposant d'un siège d'exploitation en Wallonie et dotées d'un programme d'investissement peuvent bénéficier, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2004, d'une exemption de précompte immobilier.

### 5.2.4. Région de Bruxelles-Capitale

#### REDUCTION POUR MAISON MODESTE

Une réduction est octroyée pour l'habitation que le contribuable occupe lui-même entièrement lorsque le revenu cadastral **non indexé** de toutes les propriétés situées en Belgique du contribuable n'excède pas 745 euros. Le taux normal de cette réduction est de 25% et celle-ci porte sur le Pr.I. dû pour la résidence principale. En cas de construction ou d'acquisition à l'état neuf, la réduction est octroyée au taux de 50% pour les cinq premières années pour lesquelles le Pr.I. est dû. Le contribuable ne peut pas bénéficier de cette réduction majorée s'il a reçu une prime à la construction ou à l'acquisition.

#### CHARGES DE FAMILLE

Il est octroyé une réduction de 10% par enfant à charge, pour autant que le contribuable revendiquant cette réduction ait au moins deux enfants en vie au 1<sup>er</sup> janvier de l'année.

#### Exemple

RC indexé de 1.000 euros	
Additionnels : 3.000	
Enfants à charge : 2	
Calcul du Pr.I. dû à la Région : $1.000 \times 1,25\%$	12,50 euros
Calcul du Pr.I. dû aux pouvoirs locaux : $30 \times 12,50$ euros	375,00 euros
sous-total	387,50 euros
Réduction de 20% pour 2 enfants à charge	-77,50 euros
	310,00 euros

#### HANDICAP ET INVALIDITE

Pour l'habitation occupée en tant que propriétaire ou locataire, il est accordé une réduction de 20% aux grands invalides de guerre et de 10% aux personnes handicapées.

Ces deux réductions ne peuvent pas être cumulées.

#### REMISE POUR IMPRODUCTIVITE

La remise pour improductivité est octroyée au prorata de l'inoccupation ou de l'improductivité de l'immeuble. La durée d'improductivité ou d'inoccupation doit être de 90 jours minimum dans le courant de l'année. Dans la Région de Bruxelles-Capitale, cette réduction n'est octroyée qu'à des conditions spécifiques (126).

#### EXONERATIONS

En Région de Bruxelles-Capitale, est exonéré de précompte immobilier le revenu cadastral des biens qui relèvent du patrimoine immobilier protégé et qui ne sont pas loués ou exploités.

126 Fixées dans l'Ordonnance du 13.04.1995 modifiant l'Ordonnance du 23.07.1992 relative au précompte immobilier (MB du 13.06.1995). La Cour constitutionnelle a considéré, dans son arrêté du 19.12.2002, que cette ordonnance violait les articles 11 et 12 de la Constitution.

### 5.3. Imputation du précompte immobilier

Le précompte immobilier n'est plus imputable sur l'IPP que dans le cas de la maison d'habitation et uniquement lorsque le revenu cadastral de celle-ci est repris dans la base imposable (voir page 20). Le montant imputable ne peut pas dépasser 12,5% de la partie du revenu cadastral repris dans la base imposable.

### 5.4. Précompte immobilier sur le matériel et outillage

#### 5.4.1. Définition

Par matériel et outillage, on entend les appareils, machines et autres installations utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale, à l'exclusion des locaux, abris et de leurs accessoires indispensables (cf. article 471, §3, CIR92).

Lorsqu'un immeuble bâti ou non bâti comporte du matériel et outillage, le Cadastre fixe un revenu cadastral distinct pour cette composante.

#### 5.4.2. Région flamande

##### INVESTISSEMENTS NEUFS OU DE REMPLACEMENT EN NOUVEAU MATERIEL ET OUTILLAGE

Jusqu'à et y compris l'exercice d'imposition 2008, il faut distinguer le cas des investissements en matériel et outillage *entièrement neufs* (c'est-à-dire placés sur des parcelles où il n'y avait au 1<sup>er</sup> janvier 1998 aucun matériel et outillage) de celui des *investissements de remplacement* (à savoir les investissements en matériel et outillage neufs, destinés à remplacer du matériel et outillage existant).

Le RC (revenu cadastral) des investissements entièrement neufs bénéficiait d'une exonération totale de précompte immobilier. Par contre, les investissements de remplacement ayant donné lieu avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008 à une augmentation du RC par rapport à sa valeur au 1<sup>er</sup> janvier 1998 bénéficiaient d'une exonération partielle, limitée à la portion du RC dépassant le RC fixé au 1<sup>er</sup> janvier 1998.

##### EXTENSION DE L'EXONERATION POUR LES INVESTISSEMENTS DE REMPLACEMENT

A partir de l'exercice d'imposition 2009, tous les investissements en matériel et outillage neufs pour lesquels un RC est déterminé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008 bénéficient d'une exonération totale, qu'il s'agisse d'investissements entièrement neufs ou de remplacement.

Cependant, pour les entreprises appartenant au groupe-cible pour lequel le Gouvernement flamand a prévu une convention énergétique, la nouvelle exonération est subordonnée à la condition que les entreprises visées adhèrent et se conforment à cette convention. A défaut de contracter cet engagement, l'exonération antérieure (avec la limitation du seuil du 1<sup>er</sup> janvier 1998) reste d'application pour leurs investissements de remplacement. Pour les entreprises n'appartenant pas au groupe-cible, l'exonération est totale et inconditionnelle.

### **5.4.3. Région wallonne**

Est exonéré de précompte immobilier le RC du matériel et de l'outillage lorsque le RC des actifs existants au 31 décembre 2004 n'atteint pas 795 euros par parcelle cadastrale.

Le RC du matériel et de l'outillage est également exonéré de précompte immobilier pour les nouveaux investissements acquis ou constitués à l'état neuf à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Cette exonération est intégrale ou partielle selon que la parcelle cadastrale (sur laquelle les nouveaux investissements en matériel et outillage sont acquis ou constitués à l'état neuf) comporte déjà ou non du matériel et outillage au 31 décembre 2004. Dans l'affirmative, est uniquement exonérée l'augmentation, après le 1<sup>er</sup> janvier 2005, du revenu cadastral du matériel et outillage de cette parcelle par rapport à la situation au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Enfin, une nouvelle exonération de précompte immobilier, inconditionnelle cette fois, s'applique aux nouveaux investissements en matériel et outillage acquis ou constitués à l'état neuf à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### **5.4.4. Région de Bruxelles-Capitale**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la Région de Bruxelles-Capitale octroie un crédit d'impôt à la personne physique ou morale redevable du précompte immobilier sur matériel et outillage. Ce crédit d'impôt est entièrement à charge de la Région de Bruxelles-Capitale.

Cet incitant fiscal aux entreprises a pris la forme d'un crédit d'impôt afin que les communes bruxelloises et l'agglomération bruxelloise puissent continuer à percevoir les additionnels sur le précompte immobilier.

## CHAPITRE 6 LE PRECOMPTE MOBILIER (Pr.M.)

---

### *Quoi de neuf ?*

Pour rappel, vu les récentes réformes, la législation décrite dans ce chapitre est celle applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (127)

- *Rétablissement du caractère libératoire du précompte mobilier*
- *Suppression du taux de 21% et passage à 25% du taux de base du précompte mobilier pour les revenus mobiliers et les revenus divers à caractère mobilier*
- *Suppression de la cotisation supplémentaire de 4% sur les revenus mobiliers élevés. Retrait de l'obligation d'information par les redevables de cette cotisation supplémentaire et suppression de la mise en œuvre du « point de contact central »*
- *Les dividendes distribués par les SICAFI résidentielles sont désormais soumis au précompte mobilier de 15%. Les critères des SICAFI résidentielles ont été adaptés notamment afin de répondre aux exigences de l'Union européenne*
- *Fin des strips VVPR.*

### **GENERALISATION DU TAUX DE PRECOMPTE MOBILIER A 25% POUR LA PLUPART DES REVENUS MOBILIERS ET DES REVENUS DIVERS A CARACTERE MOBILIER**

Le taux de précompte mobilier s'élève désormais uniformément à 25%, à l'exception de quatre catégories de revenus (voir ci-après : il s'agit des bonis de liquidation, des dividendes des SICAFI résidentielles, des revenus de dépôts d'épargne ordinaires et des intérêts des bons d'Etat « Leterme ») (128).

#### **6.1. Les dividendes**

##### **INTERETS D'AVANCES ASSIMILES A DES DIVIDENDES**

Les intérêts d'avances faites à leur société par des dirigeants d'entreprise ou par toute personne physique actionnaire (ou par leur conjoint ou leurs enfants) sont assimilés à des dividendes, pour autant que et dans la mesure où une des deux limites ci-après est dépassée :

- le taux d'intérêt excède le taux du marché applicable dans le cas d'espèce ;
- le montant total des avances productives d'intérêts excède le total formé par le capital libéré en fin de période imposable augmenté des réserves taxées existantes au début de cette période.

Les intérêts d'avances requalifiés en dividendes sont soumis au précompte au taux général de 25%.

---

127 La circulaire Ci.RH.233/623.477 en date du 01.02.2013 détaille les modifications récentes en la matière.

128 Et hormis les indemnités pour coupon manquant, imposables à 15% ou 25% selon le taux de précompte mobilier applicable aux revenus auxquels ces indemnités se rapportent.

Les intérêts ne sont pas assimilés à des dividendes lorsqu'ils se rapportent :

- à des obligations émises par appel public à l'épargne ;
- à des avances faites à des sociétés coopératives agréées par le Conseil National de la Coopération ;
- à des avances faites par des administrateurs qui, étant des personnes morales, sont eux-mêmes soumis à l'impôt des sociétés.

**BONIS DE RACHAT D' ACTIONS OU PARTS PROPRES**

Un précompte de 25% est perçu sur les sommes attribuées à l'occasion du rachat par la société de ses propres actions ou parts. Le montant soumis au précompte mobilier est le montant imposable comme dividende distribué à l'impôt des sociétés (129).

**BONIS DE LIQUIDATION (10%)**

Un précompte de 10% est perçu sur les sommes attribuées à l'occasion du partage total ou partiel de l'avoir social de la société. Le montant soumis au précompte mobilier est le montant imposable comme dividende distribué à l'impôt des sociétés.

**SICAFI RESIDENTIELLES (15%)**

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, les dividendes de SICAFI résidentielles sont soumis au précompte au taux de 15%. Le seuil de 60% pour l'investissement résidentiel est porté à 80% (130) et le périmètre est étendu à l'ensemble de l'Espace économique européen.

**DIVIDENDES « MERE-FILIALE »**

Les dividendes attribués par une filiale à sa société-mère sont exemptés de précompte mobilier pour autant que la société-mère soit établie dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition (131). Pour bénéficier de cette exemption, la société-mère doit conserver ou avoir conservé, pendant une période ininterrompue d'au moins un an, une participation minimale de 10% dans le capital de sa filiale.

Le régime d'exonération d'impôt à la source sur les dividendes de participation est aussi valable pour les paiements de dividendes à un Etat contractant (non-membre de l'Union européenne).

**6.2. Les intérêts**

Le précompte mobilier est généralement dû au taux de 25%.

Cette règle connaît toutefois des exceptions qui sont liées à la nature de l'actif financier ou encore à la qualité de l'investisseur. Les principales exceptions sont mentionnées ci-après. Il est en outre prévu un régime particulier pour les titres dématérialisés.

---

129 Voir chapitre 2, page 90, où la situation est celle de l'exercice d'imposition 2013 en matière de taux de précompte mobilier.

130 Le seuil est ramené à 60% pour les revenus attribués ou mis en paiement en 2013 et 2014 par une SICAFI de droit belge.

131 Dans ce dernier cas, l'extension du régime est subordonnée à une condition supplémentaire : il ne doit pas y avoir de restriction quant à l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la législation nationale des Etats contractants.

**DEPOTS D'EPARGNE (15%)**

La première tranche de 1.880 euros (revenus 2013) par an des revenus de dépôts d'épargne ordinaires est exonérée de précompte mobilier lorsque le bénéficiaire est une personne physique.

Chaque conjoint ou cohabitant légal a droit à l'exonération. La double exonération est également applicable lorsqu'un seul compte-épargne a été ouvert au nom des deux conjoints ou cohabitants légaux.

Le montant imposable des intérêts est soumis au précompte mobilier au taux de 15%.

**Conditions d'exonération des dépôts d'épargne ordinaires**

L'exonération de la première tranche des intérêts des dépôts d'épargne ordinaires est soumise à diverses conditions. Dans le but d'offrir plus de transparence aux épargnants, ces conditions d'exonération ont été modifiées. Trois changements majeurs sont entrés en vigueur au 1<sup>er</sup> avril 2009 : la disparition de la prime d'accroissement ; la liaison entre le taux de base et le taux directeur de la Banque centrale européenne ; la marge de fluctuation de la prime de fidélité qui doit se situer entre 25% et 50% du taux de base.

Ci-dessous un aperçu des principales conditions de l'exonération de la première tranche d'intérêts des dépôts d'épargne, telles que détaillées à l'article 2 de l'AR/CIR92.

**- Conditions de retrait du dépôt d'épargne**

Elles doivent prévoir la possibilité pour la banque dépositaire de soumettre le retrait de sommes dépassant 1.250 euros à un préavis de cinq jours calendrier et de limiter les retraits à 2.500 euros par demi-mois.

**- Composantes de la rémunération**

La rémunération des dépôts d'épargne doit comporter, obligatoirement et exclusivement, un intérêt de base et une prime de fidélité. Il ne peut plus être accordé de prime d'accroissement.

**- Niveau de la rémunération des dépôts d'épargne**

Le taux de l'intérêt de base ne peut excéder le plus haut des deux taux suivants : soit 3%, soit le taux appliqué par la BCE pour ses opérations principales de refinancement le dix du mois précédant le semestre calendrier en cours (à savoir le taux de la BCE au 10 décembre 2011 pour le premier semestre 2012 et au 10 juin 2012 pour le second semestre 2012).

Le taux de la prime de fidélité ne peut, en principe, pas dépasser 50% du taux maximum de l'intérêt de base et ne peut être inférieur à 25% du taux de l'intérêt de base offert.

- *Un seul taux de base* peut être octroyé pour un même dépôt (et non plusieurs taux de base applicables à différentes tranches du dépôt).

- *Mode de calcul de la prime de fidélité* et période sur laquelle elle doit être calculée.

Une prime de fidélité est octroyée pour toute somme investie pendant douze mois consécutifs sur le même dépôt d'épargne ou pour tout montant restant investi pendant au moins onze mois d'affilée d'une même année calendrier sur le même dépôt d'épargne.

Le calcul de la prime de fidélité s'effectue à partir du lendemain du jour du dépôt.

**INTERETS DES BONS D'ETAT SOUSCRITS ENTRE LE 24 NOVEMBRE 2011 ET LE 2 DECEMBRE 2011 ET EMIS LE 4 DECEMBRE 2011 (15%)**

Les intérêts relatifs à ces bons d'Etat sont soumis au précompte mobilier au taux de 15%.

**BONS DE CAPITALISATION**

Dans le cas d'un actif financier prévoyant la capitalisation des intérêts, il est prévu que toute somme allouée par l'émetteur en sus du prix d'émission, à quelque moment que ce soit, constitue un revenu mobilier imposable.

En outre, il ne peut en aucun cas être renoncé à la perception du précompte mobilier. Celui-ci est dû lors du remboursement ou du rachat du titre par l'émetteur, sur la différence entre le prix de la transaction et le prix d'émission.

**SICAV DE CAPITALISATION**

Les revenus de SICAV de capitalisation dont le portefeuille comporte plus de 25% de créances productives d'intérêts (ex. : obligations) sont soumis au précompte mobilier au taux de 25%. Ce précompte est dû sur les intérêts issus de la partie « obligataire » des SICAV de capitalisation et sur les plus-values sur le portefeuille obligataire, déduction faite des moins-values.

Ces SICAV doivent bénéficier d'un passeport européen.

**SOCIETES ASSOCIEES : APPLICATION DE LA DIRECTIVE « INTERETS-REDEVANCES »**

Le précompte mobilier ne doit pas être retenu sur les intérêts attribués par une société résidente à une autre société résidente associée ou à une société associée résidente d'un autre Etat membre de l'Union européenne.

Deux sociétés sont considérées comme associées si l'une détient une participation directe ou indirecte d'au moins 25% dans le capital de l'autre ou si une société tierce établie dans l'Union européenne détient de manière directe ou indirecte au moins 25% dans le capital de chacune des sociétés. Cette participation doit être ou avoir été conservée pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

La renonciation au précompte mobilier s'étend aux retenues à la source applicables dans le cadre des conventions internationales préventives de la double imposition.

La renonciation au précompte mobilier n'est applicable que si les titres ou droits de créance générateurs des revenus d'intérêts n'ont à aucun moment de la période productive de ces revenus, été détenus par un établissement situé en dehors de l'Union européenne.

C'est au débiteur des revenus qu'il appartient de prouver que les conditions prévues pour ne pas retenir le précompte mobilier sont réunies, moyennant notamment l'obtention d'une attestation relative au statut du bénéficiaire.

**DIRECTIVE « EPARGNE »**

La directive en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2005.

L'objectif de la Directive est d'assurer une imposition effective des intérêts sur les placements d'épargne transfrontaliers qui sont versés à des particuliers au sein de l'Union européenne.

En vertu de cette Directive, il y a **échange automatique d'informations** sur les paiements d'intérêts effectués par les « agents payeurs » établis sur le territoire d'un Etat membre à des personnes physiques résidentes d'un autre Etat membre. Les revenus d'intérêts perçus par une personne physique dans un autre Etat membre que son lieu de résidence doivent être communiqués par cet autre Etat aux autorités fiscales du pays de résidence.

Les intérêts visés par la Directive sont les intérêts de créances de toute nature, obtenus directement ou résultant d'un investissement indirect par l'intermédiaire d'organismes de placement collectifs : comptes et dépôts, titres à revenus fixes, revenus distribués par certains organismes de placement collectif (OPC) avec un passeport européen, plus-values sur les parts de certains OPC.

Les produits d'assurance ne tombent pas actuellement dans son champ d'application.

Pendant une période transitoire, la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche ont été autorisés à pratiquer le « prélèvement pour l'Etat de résidence ». Le prélèvement pour l'Etat de résidence consiste pour ces pays à appliquer une retenue à la source plutôt que de communiquer les informations en leur possession à l'Etat de résidence du bénéficiaire (132). La Suisse a également opté pour ce système de prélèvement. La Belgique est entretemps passée au système d'échange automatique d'informations le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Pour les résidents belges qui ont obtenu des intérêts dans un pays qui pratique la retenue à la source, ce prélèvement pour l'Etat de résidence n'est pas libératoire. La personne physique bénéficiant des revenus est tenue de les déclarer dans son Etat de résidence, dans sa déclaration annuelle à l'impôt des personnes physiques, comme tous revenus mobiliers d'origine étrangère encaissés à l'étranger. La double imposition des revenus est cependant évitée par le biais d'un système de compensation. Si le prélèvement a été retenu, le bénéficiaire a droit à une imputation et, le cas échéant, à un remboursement équivalents au montant de la retenue. Dès lors, l'incidence du prélèvement à la source est neutre par rapport au système d'échange automatique d'informations.

#### EXONERATIONS LIEES A LA QUALITE DE L'INVESTISSEUR

On distingue cinq catégories d'investisseurs :

- on désigne par « **établissements financiers** » (EF) les banques, sociétés d'assurances, de crédit, de financement, entreprises financières, etc. et plus globalement les institutions publiques ou privées qui possèdent la personnalité juridique et dont l'activité exclusive consiste en l'octroi de crédits et de prêts ;
- on désigne par « **organismes paraétatiques de sécurité sociale** » (OPSS) les sociétés mutualistes et les organismes constitués dans le cadre de la législation sociale ;
- on désigne par « **investisseurs professionnels** » (IP) notamment les sociétés soumises à l'I.Soc et les établissements belges d'entreprises étrangères assujetties à l'INR/soc. ;
- on désigne par « **épargnants privés** » (EP) les contribuables résidents belges qui n'ont pas affecté les capitaux productifs de revenus à l'exercice d'une activité professionnelle ;
- enfin, on désigne par « **épargnants non-résidents** » (ENR) les contribuables assujettis à l'INR qui n'ont pas affecté les capitaux mobiliers à l'exercice d'une activité professionnelle en Belgique.

---

132 Cette retenue s'élève à 35% depuis le 01.07.2011.

Le tableau ci-dessous résume les principaux cas d'exonération (E), généralement conditionnelle, selon la qualité de l'investisseur et le type de revenu.

**Tableau 6.1**  
**Précompte mobilier : exonérations liées à la qualité de l'investisseur**

	EF	OPSS	IP	EP	ENR
- fonds publics, obligations, bons de caisse et titres analogues	E	E			E
- revenus de créances et de prêts					
- hypothécaires	E	E	E	E	
- autres	E	E	E		E
- dépôts d'épargne ordinaires	E	E		E (*)	E
- autres dépôts	E	E			E

(\*) Uniquement pour la première tranche de 1.880 euros d'intérêts (voir ci-dessus), pour les revenus perçus en 2013.

### 6.3. Les autres revenus mobiliers

#### DROITS D'AUTEUR ET DROITS VOISINS

Le régime des droits d'auteur et droits voisins est décrit au chapitre 1, page 26.

Un précompte mobilier de 15% est applicable sur la première tranche de 56.450 euros (montant 2013) de revenus bruts de droits d'auteur. Les revenus bruts excédant 56.450 euros sont soumis au taux général de précompte de 25%.

Tous les revenus de droits d'auteur doivent être renseignés dans la formule de déclaration à l'impôt des personnes physiques.

## CHAPITRE 7

### LE PRECOMPTE PROFESSIONNEL (Pr.P.) ET LES VERSEMENTS ANTICIPES (VA)

#### *Quoi de neuf ?*

##### *L'indexation annuelle.*

Ce chapitre traite du précompte professionnel et des versements anticipés de l'année 2013.

#### **7.1. Calcul du précompte professionnel (133)**

Ce chapitre ne concerne que l'application du précompte professionnel aux revenus perçus par des résidents. Seules les formes les plus usuelles de rémunération seront traitées, à savoir celles du régime général des salariés et des dirigeants d'entreprise, ainsi que quelques cas particuliers.

##### **7.1.1. Rémunérations des salariés**

Le Pr.P. est retenu par l'employeur et se calcule en sept étapes principales (134) :

- déduction des cotisations sociales,
- déduction des charges professionnelles,
- application d'un barème aligné sur celui de l'IPP,
- prise en compte de la quotité exonérée de base,
- prise en compte de la situation familiale,
- application des réductions d'impôt,
- calcul du montant mensuel.

##### **A. Déduction des cotisations sociales**

Le salaire brut est diminué des cotisations personnelles de sécurité sociale et des autres retenues effectuées en exécution d'un statut légal ou réglementaire assimilé. La cotisation spéciale de sécurité sociale n'est cependant pas déductible.

##### **B. Déduction des charges professionnelles forfaitaires**

Le revenu annuel brut est ensuite transformé en revenu annuel net imposable en le diminuant des **charges professionnelles forfaitaires**.

---

133 Les modalités d'application du précompte professionnel aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 01.01.2013 sont publiées au MB du 14.12.2012.

134 Les modalités de calcul du Pr.P. mentionnées ci-après tiennent compte des 7% d'additionnels locaux.

**Tableau 7. 1.**  
**Charges professionnelles et calcul du Pr.P.**

Revenu annuel brut		Charges professionnelles	
		sur limite inférieure	% au-delà
0	- 5.650,00	0	28,7%
5.650,00	- 11.220,00	1.621,55	10%
11.220,00	- 18.670,00	2.178,55	5%
18.670,00	- 63.635,00	2.551,05	3%
63.635,00	et plus	3.900,00	0%

### C. Le barème

Le **barème de base** repris au Tableau 7. 2 est applicable tel quel :

- lorsque le bénéficiaire des revenus est un isolé ;
- lorsque le conjoint du bénéficiaire des revenus a également des revenus professionnels propres constitués exclusivement de pensions, rentes et revenus y assimilés qui excèdent, en net, 127 euros par mois. Ce montant « net » s'entend après déduction des cotisations sociales, le solde étant réduit de 20%.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, les cohabitants légaux sont assimilés aux personnes mariées. Le terme « conjoint » recouvre donc le « cohabitant légal ».

**Tableau 7. 2.**  
**Calcul du Pr.P. - Barème de base**

Revenu annuel net imposable		Impôt de base	
		sur limite inférieure	% au-delà
0	- 8.590	0,00	26,75%
8.590	- 11.670	2.297,83	32,10%
11.670	- 16.910	3.286,51	42,80%
16.910	- 37.340	5.529,23	48,15%
37.340	et plus	15.366,28	53,50%

Une disposition particulière s'applique :

- lorsque le conjoint du bénéficiaire des revenus n'a pas de revenus professionnels propres ;
- ou lorsque, au 1<sup>er</sup> janvier 2013, il ne recueille que des revenus professionnels propres constitués exclusivement de pensions, rentes et revenus y assimilés qui n'excèdent pas, en net, 127 euros par mois. Ce montant « net » s'entend après déduction des cotisations sociales, le solde étant réduit de 20%.

Le Pr.P. se calcule alors comme suit :

- on impute tout d'abord au conjoint du bénéficiaire des revenus, 30% du revenu annuel net imposable du bénéficiaire avec un maximum de 10.090 euros. Cette attribution est le « Revenu B » et le solde le « Revenu A » ;
- on applique alors le barème au revenu A et au revenu B ;
- on obtient l'impôt de base en additionnant ces deux résultats.

D. La prise en compte de la quotité exonérée

Lorsque le barème de base repris au Tableau 7. 2 est appliqué tel quel, l'impôt de base calculé à partir de ce barème est diminué de 1.591,63 euros sans que cela puisse ramener l'impôt de base en deçà de zéro.

Lorsque la disposition particulière scindant le revenu imposable en deux composantes est appliquée (cas des couples à un revenu ou assimilés), l'impôt de base obtenu en additionnant les résultats de l'application du barème au « Revenu A » et au « Revenu B » est diminué de 3.183,26 euros sans que cela puisse ramener l'impôt de base en deçà de zéro.

E. La situation familiale

Dans une cinquième étape, il est tenu compte de la situation familiale par l'octroi de réductions d'impôt.

**Tableau 7. 3.**  
**Réductions de Pr.P pour enfants à charge et situations familiales particulières** (135)

Nombre d'enfants à charge et situations familiales	Réduction annuelle
1	408
2	1.092
3	2.916
4	5.340
5	7.884
6	10.440
7	12.984
8	15.720
par enfant, au-delà du 8 <sup>ème</sup>	2.832
isolé (sauf lorsque le revenu imposable se compose de pensions ou d'allocations de chômage avec complément d'entreprise)	288
veuf(ve) non remarié, avec enfants à charge	408
père ou mère célibataire	408
contribuable handicapé (136)	408
pour les ascendants et collatéraux jusqu'au 2 <sup>e</sup> degré âgés de 65 ans et plus : par personne à charge	816
pour chaque autre personne à charge	408

Une réduction d'impôt annuelle de 1.272 euros est octroyée lorsque le **conjoint** du bénéficiaire des revenus a des **revenus professionnels propres autres que des pensions, rentes ou revenus assimilés** et qui ne dépassent pas 212 euros par mois.

Une réduction d'impôt annuelle de 2.538 euros est octroyée lorsque le **conjoint** du bénéficiaire des revenus a des **revenus professionnels propres qui sont exclusivement constitués de pensions, rentes ou revenus assimilés** et qui n'excèdent pas 423 euros par mois.

Les limites de 212 et de 423 euros par mois s'apprécient sur 80% du revenu brut diminué des cotisations sociales.

135 Les enfants handicapés et les autres personnes à charge handicapées sont comptés pour deux.  
136 Chacun des conjoints.

F Autres réductions d'impôt

- L'impôt de base est, le cas échéant, diminué de 30% des retenues obligatoires effectuées en exécution d'un contrat d'assurance de groupe ou d'un règlement de prévoyance extra-légale d'assurance contre la vieillesse et le décès prématuré.
- Une réduction d'impôt est octroyée pour la première tranche annuelle de 130 heures de travail supplémentaire prestées par les travailleurs salariés. La réduction est calculée sur base des rémunérations « brutes ONSS » (c'est-à-dire avant déduction des cotisations sociales personnelles) qui ont servi de base de calcul pour établir le sursalaire. Le taux de la réduction est de 57,75% lorsque le sursalaire est de 50% ou de 100% et de 66,81% lorsque le sursalaire est de 20%.
- Une réduction d'impôt de 74,88 euros est octroyée aux salariés dont la rémunération mensuelle imposable ne dépasse pas 2.232,20 euros.
- Une réduction d'impôt est octroyée aux travailleurs à bas revenus qui ont droit au bonus à l'emploi (137). Elle est égale à 8,95% du montant du bonus à l'emploi réellement accordé.

G Calcul du montant mensuel

Le montant d'impôt ainsi obtenu est divisé par 12 pour déterminer le montant du précompte professionnel, à retenir chaque mois sur la rémunération.

**7.1.2. Pécule de vacances et autres allocations exceptionnelles**

Pour le pécule de vacances et les autres allocations exceptionnelles **payées par l'employeur habituel**, le précompte professionnel à retenir est calculé selon un barème spécial, où le taux est fonction du montant brut annuel des rémunérations normales, quel que soit le montant des revenus mis en paiement.

**Tableau 7. 4.**  
**Barème du Pr.P. applicable au pécule de vacances payé par l'employeur et autres allocations exceptionnelles**

Montant annuel brut des rémunérations normales	Taux du Pr.P. applicable (%)	
	Pécule vacances	Autres cas
0,00 - 7.245,00	0,00	0,00
7.245,01 - 8.945,00	19,17	23,22
8.945,01 - 11.065,00	21,20	25,23
11.065,01 - 13.075,00	26,25	30,28
13.075,01 - 15.190,00	31,30	35,33
15.190,01 - 17.305,00	34,33	38,36
17.305,01 - 21.480,00	36,34	40,38
21.480,01 - 23.590,00	39,37	43,41
23.590,01 - 32.055,00	42,39	46,44
32.055,01 - 42.645,00	47,44	51,48
42.645,01 et plus	53,50	53,50

Il est ensuite tenu compte des réductions pour charges de famille.

137 Le bonus à l'emploi (ou bonus social) est une réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale ciblée sur les bas salaires. Il est également accordé à certains travailleurs victimes d'une restructuration. Il s'agit d'un montant forfaitaire qui décroît progressivement en fonction de l'augmentation du salaire de référence.

Lorsque le montant annuel de la rémunération brute normale n'excède pas le montant limite mentionné en regard du nombre d'enfants à charge dans le Tableau 7. 5, l'indemnité exceptionnelle est exonérée à concurrence de la différence entre le montant limite mentionné dans ce tableau et le montant annuel de la rémunération brute normale.

**Tableau 7. 5.**  
**Pr.P. retenu sur les allocations exceptionnelles**  
**Limite pour l'exonération pour enfants à charge**

Nombre d'enfants à charge (1)	Montant limite
1	9.441
2	11.987
3	16.987
4	22.476
5	27.929
6	33.383
7	38.837

(1) l'enfant handicapé est compté pour deux.

Ainsi, le pécule de vacances d'un contribuable qui a quatre enfants à charge et dont la rémunération brute annuelle est de 13.000 euros est exonéré jusqu'à concurrence de 22.476 euros - 13.000 euros, soit 9.476 euros.

Lorsque le bénéficiaire d'une allocation exceptionnelle n'a pas plus de cinq enfants à charge et que le montant annuel de sa rémunération brute normale n'excède pas le montant qui - suivant le nombre d'enfants à charge - est mentionné dans la colonne de droite du Tableau 7. 6, une réduction est octroyée sur le précompte professionnel qui est dû. Cette réduction est calculée, suivant le nombre d'enfants à charge, à l'aide du pourcentage mentionné dans la colonne centrale du Tableau 7. 6.

**Tableau 7. 6.**  
**Pr.P. sur allocations exceptionnelles**  
**Réductions pour enfants à charge**

Nombre d'enfants à charge (1)	taux de la réduction en %	montant annuel rém.brute normale au-delà de laquelle aucune réduction n'est accordée
1	7,5	21.165
2	20	21.165
3	35	23.285
4	55	27.520
5	75	29.635

(1) l'enfant handicapé est compté pour deux.

**7.1.3. Arriérés de rémunération et indemnités de reclassement**

Le Pr.P. dû sur les arriérés de rémunération et les indemnités de reclassement est calculé en fonction d'une « rémunération de référence ».

Celle-ci correspond en principe au montant annuel de la rémunération brute normale allouée aux bénéficiaires des revenus immédiatement avant la révision qui a entraîné le paiement des arriérés.

**Tableau 7. 7.**  
**Barème applicable aux arriérés**

Rémunération de référence (euros)		Taux du Pr.P. en %
0,00 -	8.675,00	0,00
8.675,01 -	10.415,00	2,68
10.415,01 -	11.565,00	6,57
11.565,01 -	13.885,00	10,77
13.885,01 -	15.040,00	13,55
15.040,01 -	16.775,00	16,55
16.775,01 -	19.665,00	19,17
19.665,01 -	25.445,00	24,92
25.445,01 -	31.225,00	29,93
31.225,01 -	40.485,00	31,30
40.485,01 -	45.685,00	36,90
45.685,01 -	52.050,00	38,96
52.050,01 -	60.720,00	40,93
60.720,01 -	72.870,00	42,92
72.870,01 -	91.370,00	44,99
91.370,01 -	105.250,00	46,47
105.250,01 -	123.755,00	47,48
123.755,01 -	et plus	48,00

Il est tenu compte ensuite des charges familiales selon des modalités particulières. Lorsque la rémunération de référence n'excède pas le montant-limite mentionné dans le Tableau 7. 5 de la rubrique 7.1.2., les arriérés de rémunération sont exonérés à concurrence de la différence entre cette limite et la rémunération de référence.

**7.1.4. Indemnités de dédit**

Le Pr.P. dû sur les indemnités de dédit est déterminé suivant les règles applicables aux arriérés.

La rémunération de référence à prendre en considération est celle qui a servi de base à la fixation de l'indemnité ou, à défaut d'une telle référence, la rémunération qui a été perçue par le bénéficiaire pendant sa dernière période d'activité normale au service de l'employeur qui paie l'indemnité.

### 7.1.5. Dirigeants d'entreprise

Les rémunérations payées ou attribuées aux dirigeants d'entreprise sont soumises au précompte professionnel. Une distinction est faite selon qu'il s'agit ou non de rémunération périodique.

#### A. Rémunérations périodiques

Le calcul du précompte professionnel se fait ici sur base des modalités applicables aux salariés, sauf pour trois points particuliers.

- Pour permettre à ces contribuables de tenir compte des **cotisations sociales d'indépendants** et des cotisations d'assurance maladie « petits risques », il est appliqué sur le revenu brut une réduction calculée comme mentionné ci-dessous :

**Tableau 7. 8.**  
**Rémunérations périodiques des dirigeants d'entreprise**  
**Réduction de la base du Pr.P.**

Montant brut des rémunérations mensuelles	Réduction	
	sur la limite inférieure	% au-delà
0 - 1.085	320,00	
1.085 - 4.675	320,00	23,0%
4.675 - 6.880	1.145,70	14,5%
6.680 - et plus	1.465,43	0,0%

- Les charges professionnelles déductibles sont calculées au taux unique de 3% avec un maximum de 2.340 euros.
- La réduction d'impôt pour les dirigeants d'entreprise à bas ou moyen revenus est de 74,88 euros par an et elle est octroyée lorsque la rémunération mensuelle imposable ne dépasse pas 2.073,53 euros.

Les dirigeants d'entreprise qui sont soumis au régime de sécurité sociale des travailleurs salariés et qui ont droit au bonus à l'emploi ont également droit à la réduction de précompte professionnel qui est égale à 8,95% de ce bonus.

#### B. Rémunérations non-périodiques

Le précompte professionnel dû sur les rémunérations non périodiques est égal à 12 fois la différence entre:

- d'une part, le précompte professionnel dû sur la somme des rémunérations périodiques du mois au cours duquel sont attribuées les rémunérations non périodiques augmentées d'un douzième de la rémunération non-périodique ;
- et d'autre part, le précompte professionnel dû sur les rémunérations périodiques du mois au cours duquel sont attribuées les rémunérations non périodiques.

**7.1.6. Jetons de présence, commissions**

Les jetons de présence ainsi que les indemnités et allocations octroyés occasionnellement sont soumis à un précompte professionnel calculé comme suit :

**Tableau 7. 9.**  
**Précompte professionnel dû sur les jetons de présence, commissions**  
**et autres allocations occasionnelles**

Montant des indemnités		Taux du Pr.P. en %
0,00 -	500,00	27,25
500,01 -	650,00	32,30
650,01 -	et plus	37,35

**7.1.7. Etudiants**

Par dérogation aux règles mentionnées ci-dessus, aucun précompte professionnel n'est dû sur les rémunérations payées ou attribuées aux étudiants engagés, dans le cadre d'un contrat de travail écrit, pour une durée qui n'excède pas cinquante jours de travail par année civile.

L'exonération du précompte professionnel n'est applicable qu'à la condition qu'aucune cotisation sociale autre que la cotisation de solidarité ne soit due sur ces rémunérations.

**7.1.8. Jeunes travailleurs**

Le précompte professionnel n'est pas dû non plus sur les rémunérations payées ou attribuées à de jeunes travailleurs qui satisfont aux conditions d'admission au bénéfice des allocations d'attente (article 36, § 1, alinéa 1, 1° à 3° de l'AR du 25 novembre 1991 portant réglementation du chômage), à condition que leur emploi dans le cadre d'un contrat de travail prenne effet au mois d'octobre, novembre ou décembre de l'année antérieure et que le montant mensuel des rémunérations n'excède pas 2.650 euros.

**7.2. Dispenses de versements**

En principe, le précompte professionnel calculé tel qu'exposé au paragraphe 7.1. est retenu par l'employeur et versé au Trésor.

Dans certains cas, dont les plus importants sont commentés ci-après, l'employeur bénéficie d'une dispense de versement. Celle-ci n'affecte pas le montant retenu. Le montant que l'employeur est dispensé de verser lui reste acquis : la dispense est donc une aide fiscale à l'employeur.

### **7.2.1. Réduction structurelle**

La loi du 17 mai 2007 a instauré une dispense de versement structurelle, calculée sur base des salaires bruts. Celle-ci s'applique au secteur marchand, au secteur non-marchand et aux entreprises publiques autonomes (Groupe SNCB, bpost, Belgacom).

Le taux de cette dispense a été progressivement augmenté et est de 1% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Cette augmentation ne concerne de facto pas le secteur non-marchand car à la dispense de versement additionnelle se substitue un versement aux fonds « Maribel social ».

### **7.2.2. Chercheurs**

Il a été instauré une dispense partielle de versement du précompte professionnel retenu sur les rémunérations des chercheurs. La quotité du précompte professionnel retenue mais non versée au Trésor reste à la disposition de l'employeur. Les chercheurs ont le droit d'imputer aussi cette quotité non versée au Trésor dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Le pourcentage de l'exonération de versement du précompte professionnel s'élève à 75% pour :

- les universités et hautes écoles ainsi que le « Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – le Fonds fédéral de la Recherche scientifique », le FRS-FNRS et le « FWO-Vlaanderen »,
- les institutions scientifiques agréées par arrêté royal,
- les entreprises privées employant des chercheurs qui participent à des projets de recherche effectués en collaboration avec des institutions visées aux deux tirets précédents,
- les entreprises qui rémunèrent des chercheurs qui ont soit un diplôme de docteur en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire ou en sciences pharmaceutiques, ou d'ingénieur civil, soit un diplôme de master ou équivalent dans les disciplines scientifiques (138). Ces personnes doivent être engagées dans des programmes de recherche et de développement.
- les rémunérations attribuées par les « Young Innovative Companies ».

### **7.2.3. Primes d'équipe ou de travail de nuit**

Les entreprises où s'exerce un travail en équipe ou un travail de nuit sont dispensées de verser au Trésor une quote-part du précompte professionnel normalement retenu sur les rémunérations des travailleurs concernés.

Les entreprises concernées sont cependant tenues de retenir la totalité du précompte professionnel sur les rémunérations et les primes. Quant aux travailleurs, ils peuvent imputer l'entièreté du précompte professionnel retenu sur l'impôt des personnes physiques dû.

La quote-part de précompte professionnel non versée au Trésor a été fixée forfaitairement à 15,6% des rémunérations imposables, primes d'équipe comprises, mais à l'exception du pécule de vacances, de la prime de fin d'année et des arriérés de rémunération.

Cette dispense de versement a été étendue aux entreprises publiques autonomes suivantes : Belgacom, bpost et les entreprises du groupe SNCB.

---

138 La liste complète des diplômes de master donnant droit à la dispense de versement du précompte professionnel figure à l'article 275/3 §2, CIR92.

**7.2.4. Heures supplémentaires**

L'avantage fiscal consiste d'une part, pour les travailleurs, en une réduction d'impôt qui sera déjà prise en compte dans le calcul du précompte professionnel et, d'autre part, pour les employeurs du secteur marchand et du secteur intérimaire, en une dispense de versement d'une partie du précompte professionnel. L'avantage fiscal a été étendu aux entreprises publiques autonomes suivantes : Belgacom, bpost et les entreprises du groupe SNCB.

Le pourcentage du précompte professionnel qui ne doit pas être versé s'élève à :

- 32,19% du montant brut des rémunérations (c'est-à-dire le salaire de base) s'il s'agit d'une heure supplémentaire à laquelle s'applique un sursalaire légal de 20% ;
- 41,25% du montant brut des rémunérations s'il s'agit d'une heure supplémentaire à laquelle s'applique un sursalaire légal de 50 ou 100%.

Cette dispense s'applique pour les 130 premières heures supplémentaires prestées par travailleur et par an.

**7.2.5. Sportifs**

Il est accordé, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, une dispense partielle de versement du précompte professionnel, à hauteur de 80%, sur les rémunérations payées ou attribuées par les clubs à de jeunes sportifs âgés de moins de 26 ans.

Pour les sportifs âgés d'au moins 26 ans, les clubs peuvent aussi bénéficier de la dispense partielle de versement du précompte professionnel à la condition expresse d'affecter, dans un certain délai, la moitié de cette dispense de versement à la formation de jeunes sportifs. Les fonds affectés à la formation de jeunes sportifs couvrent le paiement de salaires aux formateurs et accompagnateurs d'une part, aux jeunes sportifs d'autre part.

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2010, les rémunérations des jeunes sportifs qui entrent en ligne de compte comme affectation valable ne peuvent être supérieures, *par jeune sportif*, à huit fois la rémunération minimale pour être considéré comme un sportif rémunéré, à savoir actuellement 9.027 euros (139).

Une autre modification est intervenue au 1<sup>er</sup> juillet 2010, à savoir l'exclusion des rémunérations que le sportif percevrait comme dirigeant d'entreprise du régime de dispense partielle de versement du précompte professionnel.

---

139 Montant valable du 01.07.2012 au 30.06.2013 (AR du 18.06.2012).

### 7.3. Versements anticipés (VA)

Les commerçants, dirigeants d'entreprises, titulaires de professions libérales, ainsi que les sociétés, sont tenus de s'acquitter anticipativement de l'impôt en quatre versements trimestriels (10 avril, 10 juillet, 10 octobre et 20 décembre) (140). Ces versements leur permettent d'éviter une majoration d'impôt.

Une dispense peut être accordée sous certaines conditions à l'occasion du premier établissement dans une profession indépendante principale, et ce pour les trois premières années d'activité.

De plus, tous les contribuables soumis à l'IPP peuvent effectuer des versements anticipés pour s'acquitter préalablement de l'impôt enrôlé non couvert par des précomptes. Les versements effectués sont bonifiables dans la mesure où ils couvrent la différence entre l'impôt enrôlé et les précomptes (141).

Pour les revenus de 2013, le taux de référence est de 1,00%.

Les taux des majorations et bonifications d'impôt sont donc les suivants :

**Tableau 7. 10.**  
**Majorations et bonifications des versements anticipés de l'année 2013**

Majoration		Bonification	
VA1	3,00%	VA1	1,50%
VA2	2,50%	VA2	1,25%
VA3	2,00%	VA3	1,00%
VA4	1,50%	VA4	0,75%

140 Ces dates sont valables pour les personnes physiques et les sociétés dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. Pour les autres sociétés, les dates de versements anticipés sont calculées à partir du 1<sup>er</sup> jour de l'exercice comptable. Si la date coïncide avec un samedi, un dimanche ou un jour férié, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

141 Voir page 74 et suivantes.



**2<sup>EME</sup> PARTIE**

**LES IMPOTS INDIRECTS**



### Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Cadre légal	Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Code TVA) et ses arrêtés d'exécution		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	Union européenne Autorité fédérale Communautés Sécurité sociale Autres (*) Titrisation depuis 2006 (*) Depuis 2005, une partie des recettes est destinée à la « Commission pour la régulation de l'électricité et du gaz » (CREG). Depuis 2009, une partie des recettes est destinée à l'APETRA (Agence de Pétrole – Petroleumagentschap).		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales (*)
	26.831,6	7,1%	26,6%
	(*) Recettes fiscales totales perçues par le pouvoir fédéral, par la Région flamande (précompte immobilier, taxe de circulation, taxe de mise en circulation et eurovignette) et par la Région wallonne (taxe sur les jeux et paris, taxe sur les appareils automatiques de divertissement)		

Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe					
Cadre légal	Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (C. Enr.), et ses arrêtés d'exécution				
Qui détermine	Taux d'imposition		Base d'imposition		Exonérations
	Autorité fédérale Autorité régionale		Autorité fédérale Autorité régionale		Autorité fédérale Autorité régionale
Bénéficiaire(s)	Autorités fédérale et régionale. Depuis 2004, une partie des « autres recettes » (voir ci-dessous « recettes fiscales ») est destinée aux zones de police. Les autorités régionales déterminent le taux d'imposition, la base d'imposition et les avantages fiscaux, et bénéficient des recettes de la plupart des droits d'enregistrement.				
Instance perceptrice	Généralement, des intermédiaires professionnels (notaires, etc.) perçoivent les droits et transfèrent les recettes à l'administration fiscale fédérale.				
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros		Recettes fiscales en % du PIB		Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	Droits d'enregistrement	3.863,0			
	Droits d'hypothèque	74,4			
	Droits de greffe	34,9			
	Autres recettes	612,0			
<b>TOTAL</b>	<b>4.584,3</b>	1,2%		4,6%	

<b>Droits de succession</b>			
Cadre légal	Code des droits de succession (C. Succ.) et ses arrêtés d'exécution		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité régionale	Autorité régionale	Autorité régionale
Bénéficiaire(s)	Droits de succession (y compris le droit de mutation par décès) : autorité régionale Taxe compensatoire des droits de succession, taxe sur les organismes de placement collectif, les institutions de crédit et les entreprises d'assurance : autorité fédérale		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	2.534,1	0,7%	2,5%

<b>Droits et taxes divers</b>			
Cadre légal	Code des droits et taxes divers (C.D.T.D.) et ses arrêtés d'exécution		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	Autorité fédérale Sécurité sociale (*) Autres (*)  (*) L'autorité fédérale est bénéficiaire de la plupart des recettes. Toutefois, depuis 2006, une partie des taxes sur les opérations d'assurance est transférée aux institutions de sécurité sociale et à la Caisse nationale des Calamités.		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	1.930,4	0,5%	1,9%

<b>Procédures douanières à l'importation, à l'exportation et en cas de transit</b>			
Cadre légal	Ces procédures se basent essentiellement sur le Code des douanes communautaire et ses arrêtés d'exécution		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Union européenne	Union européenne	Union européenne
Bénéficiaire(s)	Union européenne		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	2.088,1	0,6%	2,1%

<b>Droits d'accise</b>			
<b>Cadre légal</b>	<p>Les droits d'accise sont définis et réglementés par diverses directives européennes et par la législation nationale. Un grand nombre de dispositions figurent notamment dans :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise (MB du 31 décembre 2009) ;</li> <li>- la loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café (MB du 15 janvier 2010) ;</li> <li>- la loi-programme du 27 décembre 2004 (MB du 31 décembre 2004) ;</li> <li>- la loi du 7 janvier 1998 concernant la structure et les taux des droits d'accise sur l'alcool et les boissons alcoolisées (MB du 4 février 1998) ;</li> <li>- la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés (MB du 16 mai 1997) ; leurs modifications et leurs arrêtés d'exécution.</li> </ul>		
<b>Qui détermine</b>	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
<b>Bénéficiaire(s)</b>	<p>Autorité fédérale, mais</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- une partie des droits d'accise sur le tabac est attribuée à la Sécurité sociale depuis 2003.</li> <li>- une partie des droits d'accise sur les produits énergétiques est attribuée à la Commission pour la régulation de l'électricité et du gaz (CREG) depuis 2006.</li> </ul>		
<b>Instance perceptrice</b>	Service public fédéral Finances, Administration des Douanes et Accises		
<b>Recettes fiscales</b>	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	7.168,5	1,9%	7,1%

<b>Ecotaxes, cotisation d'emballage et cotisation environnementale</b>			
Cadre légal	Les écotaxes, la cotisation d'emballage et la cotisation environnementale sont traitées aux art. 91-93 et 95, §4 de la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat (MB du 20 juillet 1993) et dans le Livre III (articles 369-401 <i>bis</i> ) de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat (MB du 20 juillet 1993), leurs modifications et leurs arrêtés d'exécution.		
Qui détermine	Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	Autorité fédérale, mais une partie de la cotisation d'emballage est attribuée à la Sécurité sociale depuis 2005.		
Instance perceptrice	Service public fédéral Finances		
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	332,8	0,1%	0,3%

Taxes assimilées aux impôts sur les revenus				
Cadre légal	Ces taxes sont définies et réglementées par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (CTA) et par ses arrêtés d'exécution			
Qui détermine		Taux d'imposition	Base d'imposition	Exonérations
	1. <i>Taxe de circulation</i> 2. <i>Taxe de mise en circulation</i> 3. <i>Eurovignette</i> 4. <i>Taxe sur les jeux et paris</i> 5. <i>Taxe sur les appareils automatiques de divertissement</i>	Autorité régionale	Autorité régionale	Autorité régionale
	6. <i>Taxe sur la participation des travailleurs aux bénéfices ou au capital de la société</i>	Autorité fédérale	Autorité fédérale	Autorité fédérale
Bénéficiaire(s)	1. <i>Taxe de circulation</i>	<p>Autorités régionales et locales</p> <p>Remarque : les taxes routières sont des taxes régionales dont la gestion était, jusqu'en 2010, prise en charge par l'autorité fédérale pour l'ensemble des régions (voir « Instance perceptrice »). Toutefois, depuis 2002, les autorités régionales bénéficient de l'ensemble des recettes fiscales à l'exception du décime additionnel en faveur des communes.</p> <p><u>Décime en faveur des communes :</u></p> <p>Cet impôt frappe tous les véhicules soumis à la taxe de circulation, à l'exception des :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- services d'autocars (véhicules employés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, en vertu d'une autorisation délivrée pour la prestation de services occasionnels) ;</li> </ul>		

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- véhicules ayant bénéficié d'une réduction de la taxe de circulation pour usage exclusif dans l'enceinte des ports ;</li> <li>- véhicules soumis à la taxe quotidienne (véhicules munis d'une plaque d'immatriculation étrangère et utilisés en Belgique).</li> </ul> <p>Le cas échéant, la taxe de circulation complémentaire (TCC) doit être ajoutée.</p>
	2. <i>Taxe de mise en circulation</i>	<p>Autorité régionale</p> <p>Jusqu'en 2010, l'autorité fédérale assurait pour l'ensemble des régions la gestion de la taxe de mise en circulation (voir "Instance perceptrice"). Toutefois, depuis 2002, les autorités régionales bénéficient de l'ensemble des recettes fiscales. Aucun additionnel ne peut être prélevé par les autorités locales.</p>
	3. <i>Eurovignette</i>	Depuis 2002, les autorités régionales bénéficient de l'ensemble des recettes fiscales.
	4. <i>Taxe sur les jeux et paris</i>	Les autorités régionales bénéficient de l'ensemble des recettes fiscales.
	5. <i>Taxe sur les appareils automatiques de divertissement</i>	Les autorités régionales bénéficient de l'ensemble des recettes fiscales.
	6. <i>Taxe sur la participation des travailleurs aux bénéfices ou au capital de la société</i>	<p>Autorité fédérale et Sécurité sociale</p> <p>Depuis 2004, environ la moitié des recettes prélevées est transférée à l'Office national de Sécurité sociale.</p>

Instance perceptrice	1. <i>Taxe de circulation</i> 2. <i>Taxe de mise en circulation</i> 3. <i>Eurovignette</i>	Jusqu'en 2010 : Service public fédéral Finances A partir de 2011 : Service public fédéral Finances (pour la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale) et Région flamande	
	4. <i>Taxe sur les jeux et paris</i> 5. <i>Taxe sur les appareils automatiques de divertissement</i>	Jusqu'en 2009, Service public fédéral Finances Depuis 2010 : Service public fédéral Finances (pour les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale) et Région wallonne	
	6. <i>Taxe sur la participation des travailleurs aux bénéficiaires ou au capital de la société</i>	Service public fédéral Finances	
Recettes fiscales	Recettes fiscales 2012 en millions d'euros	Recettes fiscales en % du PIB	Recettes fiscales en % des recettes fiscales totales
	2.152,8	0,6%	2,1%

## CHAPITRE 1 LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

---

### *Quoi de neuf ?*

- *Nouvelle structure des dispositions en matière de lieu des livraisons de biens.*
- *Réécriture des dispositions relatives au fait générateur et à l'exigibilité de la taxe. L'émission d'une facture avant que la livraison du bien ou la prestation de services soit effectuée, ne constitue plus une cause d'exigibilité de la TVA.*
- *Nouvelles dispositions en matière de localisation de la prestation de services de location autre que de courte durée d'un moyen de transport.*

*Cette taxe est réglée par le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Code de la TVA) et les arrêtés pris en exécution de celui-ci. Vu la complexité de certaines dispositions (par exemple, énumération des opérations imposables et exemptées, lieu de la livraison, acquisitions intra-communautaires de biens, taux de TVA, etc.), on n'approfondit ci-dessous que les cas les plus courants. Les descriptions des dispositions ne prétendent pas être complètes.*

### 1.1. Définition

La TVA est un impôt sur les biens et services qui est supporté, en définitive, par le consommateur final et qui est perçu par étapes successives, à savoir à chaque transaction dans le processus de production et de distribution. Etant donné qu'à chaque stade du processus de production et de distribution la taxe payée sur les inputs peut être déduite, seule la valeur ajoutée est taxée à ce stade. La TVA est donc une taxe unique à la consommation, qui est acquittée au moyen de paiements fractionnés.

La TVA est un impôt proportionnel sur le prix de vente hors TVA. Les taux appliqués peuvent toutefois varier suivant la nature du bien ou du service taxé.

Les trois grandes catégories d'opérations imposables sont :

- **les livraisons de biens et les prestations de services** effectuées à titre onéreux par un assujetti à la TVA, lorsque ces livraisons et ces prestations ont lieu en Belgique (art. 2 du Code de la TVA);
- **l'importation** de biens faite par toute personne quelconque en Belgique. On parle uniquement d'importation lorsque les biens proviennent d'un Etat *non* membre de l'UE (art. 3);
- **les acquisitions intracommunautaires de biens**, qui ont lieu en Belgique et qui sont effectuées à titre onéreux. Il s'agit ici de biens provenant des autres Etats membres de l'UE (art. 3bis).

### 1.2. Les assujettis à la TVA

Les assujettis à la TVA constituent un maillon essentiel dans la perception de la TVA. Ils portent en compte une TVA sur les ventes à leurs clients et peuvent, d'autre part, déduire de cette TVA perçue sur leurs ventes, la TVA frappant leurs propres achats et investissements. Ils ne versent donc au Trésor que la différence (= la taxe sur la valeur ajoutée par eux).

Le concept de **l'assujettissement à la TVA** est réglé par les articles 4 à 8bis inclus du Code de la TVA.

Est un **assujetti** quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, *des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code de la TVA* (voir point 1.3.) quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique (art.4).

Les **autorités et les établissements publics** ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques (pour ces activités ou opérations, ils sont appelés *personnes morales non assujetties*, voir ci-dessous). Ils sont toutefois assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où un non-assujettissement pourrait conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (art. 6).

Pour certaines activités ou opérations, et ce dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables, ils ont en tout état de cause, la qualité d'assujetti. Il s'agit par exemple des services de télécommunications, de la fourniture d'eau, de gaz et d'électricité, du transport de biens et de personnes, de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports, ainsi que de quelques autres activités.

Sont en outre assujettis :

- a. ceux qui, *en dehors de l'exercice d'une activité économique*, effectuent, dans un certain délai et à certaines conditions, certaines opérations relatives à des **bâtiments** (par exemple, cession ou acquisition d'un bâtiment et du sol y adossé, constitution ou transfert de droits réels - art. 8);
- b. ceux qui effectuent à titre occasionnel et à certaines conditions la livraison à titre onéreux d'un **moyen de transport neuf** (art. 8bis).

Sont considérés comme « moyens de transport », certains bateaux et aéronefs, ainsi que les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de 7,2 kilowatts. Ces moyens de transport sont considérés comme « neufs » :

- pour les véhicules terrestres : lorsque leur livraison est effectuée dans les six mois suivant la première mise en service **ou** qu'ils n'ont pas parcouru plus de 6.000 kilomètres ;
- pour les bateaux: lorsque leur livraison est effectuée dans les trois mois suivant la première mise en service **ou** qu'ils n'ont pas navigué plus de 100 heures ;
- pour les aéronefs: lorsque leur livraison est effectuée dans les trois mois suivant la première mise en service **ou** qu'ils n'ont pas volé plus de 40 heures.

Peuvent encore être mentionnés comme catégories particulières :

- **les assujettis exonérés** : les personnes physiques ou morales qui effectuent des opérations qui sont exonérées de la taxe en vertu de l'article 44 du Code de la TVA (voir point 1.4.2, par exemple, les établissements d'enseignement, les cliniques, certains établissements culturels, etc.) ;
- **les personnes morales non assujetties** : les autorités publiques et les établissements publics qui ne sont pas considérés comme assujettis (voir ci-dessus: Etats, communes, etc.) et certaines sociétés holding.

### 1.3. Les opérations imposables

Les opérations imposables comprennent les quatre grandes catégories suivantes :

- les livraisons de biens (art. 9 à 17),
- les prestations de services (art. 18 à 22*bis*),
- les importations (art. 23 à 25),
- les acquisitions intracommunautaires de biens (art. 25*bis* à 25*sexies*).

#### 1.3.1. Les livraisons de biens

##### Biens et opérations visés

Par **biens** (art. 9), il faut entendre les biens corporels, y compris l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid, et les droits réels (autres que le droit de propriété) donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur des biens *immeubles*, à l'exclusion de certains droits d'emphytéose.

La **livraison d'un bien** (art. 10) est le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Quelques autres opérations sont également considérées comme une livraison.

##### Lieu des livraisons des biens

Lorsque le bien n'est pas expédié ou transporté, le **lieu de la livraison** se situe à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison (art. 14, §1)

Lorsque le bien est expédié ou transporté par le fournisseur, par l'acquéreur ou par un tiers, le lieu de la livraison se situe à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se trouve sur un territoire tiers ou un pays tiers, le lieu de la livraison se situe en principe dans l'Etat membre où le bien a été importé dans l'Union européenne (art. 14, §2).

Lorsque le bien est installé ou monté par le fournisseur ou pour son compte, le lieu de la livraison se situe à l'endroit où l'installation ou le montage est effectué (art. 14, §3).

Lorsque la livraison est effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté, le lieu de la livraison se situe au lieu de départ du transport de passagers (art. 14, §4).

Dans le cas de livraisons de gaz via un système de gaz naturel, de livraisons d'électricité ou de livraisons de chaleur ou de froid, le lieu de la livraison se situe à l'endroit où l'utilisation et la consommation ont effectivement lieu (sauf exceptions, à savoir pour les contribuables qui effectuent eux-mêmes principalement des livraisons de ces biens ; dans ce cas, le lieu de la livraison se situe en principe à l'endroit où l'acquéreur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable) (art. 14*bis*).

Toutefois, le lieu de la livraison (art. 15) est toujours situé **en Belgique**, lorsque les biens qui ne sont pas des moyens de transport neufs, ni montés ou installés par le fournisseur ou pour son compte, sont expédiés ou transportés par le fournisseur à destination de la Belgique, à partir d'un autre Etat membre (régime des ventes à distance - art. 15 §1), et si la livraison de biens est effectuée pour :

- un assujetti qui bénéficie du régime de la franchise de taxe (voir point 1.9.1) ou du régime forfaitaire applicable aux exploitants agricoles (voir point 1.9.2), un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction (voir point 1.4.2) ou une personne morale non assujettie, dans le chef desquels l'acquisition intracommunautaire de ces biens en Belgique n'est pas soumise à la taxe (sans dépasser un montant exempté de 11.200 euros, hors TVA, voir ci-dessous) ;
- toute autre personne non assujettie.

En ce qui concerne les livraisons de biens *autres que les produits soumis à accise* (notamment les produits énergétiques (à l'exception du gaz fourni par un système de gaz naturel), l'alcool, les boissons alcoolisées et les tabacs manufacturés), dont le **montant total par année civile ne dépasse pas 35.000 euros** (hors TVA), le lieu de la livraison est la Belgique uniquement lorsque le fournisseur (par exemple une entreprise de vente par correspondance installée dans un autre Etat membre de l'UE) **opte pour la taxation en Belgique**.

#### Fait générateur et exigibilité de la TVA

En principe, le **fait générateur** (art. 16) de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où s'opère la livraison du bien. Dans certains cas, une autre réglementation peut toutefois être applicable (sursis jusqu'au quinzième jour du mois suivant si aucune facture n'a été émise avant cette date [pour les opérations intracommunautaires], exigibilité lors de tout ou partie de l'encaissement, expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement, par exemple pour les livraisons effectuées de manière continue) (art. 16 et 17).

### **1.3.2. Les prestations de services**

#### Services visés

Est considérée comme **prestation de services**, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens du Code de la TVA (art. 18).

Quelques exemples de services mentionnés explicitement sont notamment :

- un travail matériel ou intellectuel y compris le travail à façon (la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble par un entrepreneur au moyen de matières et d'objets que son cocontractant lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés) ;
- la mise à disposition de personnel ;
- la jouissance de biens (sauf certains biens corporels mentionnés à l'article 9) ;
- la mise à disposition d'emplacements pour véhicules ou d'emplacements pour l'entreposage de biens ;
- la fourniture de logements meublés ou d'un emplacement pour le camping ;
- la fourniture de nourriture et de boissons ;
- l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement ;
- les services de radio distribution, de télédistribution ou de télécommunications ;
- l'octroi du droit d'accéder à des voies de communication et aux ouvrages d'art qui s'y rattachent ;
- les services fournis par voie électronique.

Est assimilée entre autres à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail *immobilier* pour les besoins de son activité économique (sauf quelques exceptions), ainsi que pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, et plus généralement, à titre gratuit ou à des fins étrangères à son activité économique (art. 19).

### Lieu des prestations de services

En ce qui concerne le **lieu d'une prestation de services** (art. 21 à 21ter), il y a lieu de faire une distinction en fonction du statut du destinataire de ce service :

a) Si le destinataire du service est un *assujetti*, un *assujetti mixte* ou une *personne morale non assujettie identifiée à la TVA*, le lieu de la prestation de services est celui du siège de l'activité économique du destinataire de service ou celui de son établissement stable auquel la prestation de service est fournie.

Il y a un certain nombre d'exceptions à ce principe (art. 21), par exemple :

- l'endroit où est situé le bien immeuble pour les prestations de services relatives à un bien immeuble par nature ;
- pour le transport de personnes, l'endroit où le transport est effectué en fonction des distances parcourues ;
- l'endroit où la manifestation ou l'activité a effectivement lieu (octroi du droit d'accès à certaines manifestations ou activités et les services y associés) ;
- l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée (les services de restaurant et de restauration, sauf exceptions) ;
- l'endroit où le moyen de transport est mis effectivement à la disposition du preneur (location de courte durée) ;
- le lieu de départ du transport de passagers (les services de restaurant et de restauration à bord de navires, d'avions ou de trains au cours de la partie du transport effectuée à l'intérieur de l'Union européenne).

b) Si le destinataire du service est un *non assujetti* autre que ceux visés sous a) ci-dessus, le lieu de la prestation de services est celui où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou celui de son établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie.

Il existe également toute une série d'exceptions à ce principe (art 21bis), par exemple :

- l'endroit où est situé le bien immeuble pour les prestations de services relatives à un bien immeuble par nature ;
- pour le transport de personnes, l'endroit où le transport est effectué en fonction des distances parcourues ;
- pour un transport de biens (à l'exception du transport intracommunautaire de biens), l'endroit où le transport est effectué en fonction des distances parcourues ; pour le transport intracommunautaire de biens, le lieu de départ ;
- l'endroit où la manifestation ou l'activité a effectivement lieu (octroi du droit d'accès à certaines manifestations ou activités et les services y associés) ;
- l'endroit où la prestation de services est matériellement exécutée (les services de restaurant et de restauration, sauf exceptions ; les services accessoires au transport ; les expertises et travaux portant sur des biens meubles) ;

- l'endroit où le moyen de transport est mis effectivement à la disposition du preneur (location de courte durée) ;
- l'endroit où le preneur de services est établi (location d'un moyen de transport autre que de courte durée ; en ce qui concerne les bateaux de plaisance, le lieu de la prestation de services est toutefois, sous certaines conditions, l'endroit où le bateau est effectivement mis à disposition) ;
- le lieu de départ du transport de passagers (les services de restaurant et de restauration à bord de navires, d'avions ou de trains au cours de la partie du transport effectuée à l'intérieur l'Union européenne) ;
- l'endroit où le preneur de services est établi, par exemple :
  - pour les services fournis par voie électronique à un preneur établi en Belgique, par un assujetti établi en dehors de l'Union européenne ;
  - pour les services fournis à un preneur établi en dehors de l'Union européenne et qui concernent :
    - la publicité ;
    - les services des conseillers, avocats, experts comptables, etc. ;
    - les services bancaires, financiers et d'assurances ;
    - la mise à disposition de personnel ;
    - la location de biens meubles (à l'exception des moyens de transport) ;
    - la fourniture d'un accès aux systèmes de gaz naturel situé sur le territoire de l'Union européenne ou aux réseaux connectés à ceux-ci, au système d'électricité ou aux réseaux de chauffage ou de refroidissement, ou le transport ou la distribution via ces systèmes ou réseaux, et la fourniture d'autres services qui y sont directement liés ;
    - les services de télécommunication de radiodiffusion et de télévision ;
    - les services fournis par voie électronique, etc.
  - en Belgique, pour certains services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision lorsqu'ils sont fournis par un assujetti établi en dehors de l'Union européenne à un preneur établi en Belgique, etc.

### Fait générateur et exigibilité de la TVA

Le **fait générateur de la taxe** (art. 22) intervient en principe au moment où la prestation de services est effectuée. La taxe devient alors exigible. Dans certains cas (par exemple, encaissement partiel ou non (art. 22bis) ou prestations de services à caractère continu), une autre réglementation peut être d'application.

#### **1.3.3. Les importations**

Par **importation** d'un bien, il faut entendre l'introduction d'un bien dans un Etat membre de l'UE à partir d'un pays tiers à l'Union. L'importation **est effectuée** (art. 23) dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de l'Union. Il y a un certain nombre d'exceptions à ce principe, qui ont principalement trait à des régimes douaniers particuliers.

Le **fait générateur de la taxe** a en principe lieu en Belgique et la taxe y devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée en Belgique (art. 24).

### 1.3.4. Les acquisitions intracommunautaires de biens

L'**acquisition intracommunautaire d'un bien** est l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un Etat membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien (art. 25bis).

Sont soumises à la taxe les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées en Belgique à titre onéreux par :

- un assujetti agissant en tant que tel ;
- une personne morale non assujettie qui ne peut pas bénéficier de la franchise (voir ci-dessous), lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel (art. 25ter, §1, alinéa 1<sup>er</sup>).

Les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont toutefois *pas* soumises à la TVA dans les cas suivants :

1° lorsque l'acquisition est effectuée :

- par un assujetti qui bénéficie du régime de franchise (certaines petites entreprises, voir point 1.9.1) ;
- par certaines entreprises agricoles qui sont soumises à un régime forfaitaire (voir point 1.9.2) ;
- par un assujetti qui n'effectue que des livraisons de biens et des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction de la TVA (c'est-à-dire les assujettis exonérés tels que les médecins, les écoles, les hôpitaux, etc., voir point 1.2 ci-dessus) ;
- par une personne morale non assujettie ;

**et ce**, dans les limites d'un montant total de **11.200 euros** par année civile (hors TVA). Cette réglementation n'est *pas applicable aux moyens de transport neufs ni aux produits soumis à accise* (qui sont de toute manière soumis à la TVA en Belgique dans ces circonstances, voir plus loin). Les assujettis susvisés et les personnes morales non assujetties susvisées peuvent cependant opter pour la soumission à la taxe en Belgique de *toutes* leurs acquisitions intracommunautaires de biens; cette option vaut pour une période d'au moins deux années civiles (art. 25ter, §1<sup>er</sup>, alinéa 2, 2°) ;

2° lorsque l'acquisition est effectuée par un assujetti non établi en Belgique, mais identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre, pour les besoins d'une livraison subséquente en Belgique par cet assujetti à un assujetti ou à une personne morale non assujettie, identifié(e) à la taxe sur la valeur ajoutée dans le pays et que, *de plus*, les biens sont expédiés ou transportés directement à partir d'un *autre* Etat membre que celui dans lequel l'acquéreur est identifié à la TVA à destination du preneur identifié à la TVA en Belgique et que, *de plus*, ce dernier est désigné comme redevable de la taxe sur la livraison effectuée en Belgique (mesure dite de « simplification » pour les opérations triangulaires) (art. 25ter, §1<sup>er</sup>, alinéa 2, 3°) ;

3° lorsque cela concerne des biens d'occasion, des objets d'art, de collection, d'antiquité et des moyens de transport d'occasion qui sont vendus par un assujetti revendeur agissant en tant que tel et lorsque ces biens ont été soumis, dans l'Etat membre de départ, au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (art. 58, §4) de même que dans un certain nombre d'autres cas (art. 25ter, §1<sup>er</sup>, alinéa 2, 4°).

Les acquisitions intracommunautaires en Belgique de **moyens de transport neufs** sont toujours soumises à la taxe quelle que soit la qualité de l'acquéreur (assujetti agissant en tant que tel, par exemple un négociant en automobiles, un assujetti exonéré, une personne morale non assujettie et tout particulier).

Le **lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens** est en principe l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. Si l'acquéreur ne peut toutefois pas établir que la taxe a été prélevée de cette manière, le lieu de la livraison intracommunautaire est réputé se situer dans l'Etat membre qui a attribué le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée, sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition. Sauf preuve contraire, l'acquisition intracommunautaire est réputée avoir lieu en Belgique si l'acquéreur a un numéro belge d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée (art. 25quinquies).

Le **fait générateur de la taxe** intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire des biens est effectuée. Ce moment est déterminé selon les mêmes règles que pour la livraison d'un bien à l'intérieur du pays (art. 25sexies, §1 et art. 16). La taxe devient exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, à moins que la facture pour la livraison-acquisition ait été délivrée à l'acquéreur avant cette date, auquel cas la taxe devient exigible lors de l'émission de la facture (art. 25sexies, §2).

#### 1.4. Les exemptions

Ces exemptions peuvent être subdivisées en deux groupes. D'une part, il y a les activités qui sont exonérées de la TVA, mais qui ne font pas perdre à ceux qui les exercent le droit à déduction de la TVA qu'ils ont payée pour les biens qui leur ont été livrés et pour les prestations de services qui leur ont été fournies (voir 1.4.1).

D'autre part, il y a les activités dont l'exonération repose principalement sur des considérations culturelles et sociales et qui font perdre à ceux qui les exercent le droit de déduire la TVA qu'ils ont payée pour les biens qui leur ont été livrés et pour les prestations de services qui leur ont été fournies (voir 1.4.2).

##### 1.4.1. Exportations, importations, livraisons et acquisitions intracommunautaires et transports internationaux

Les exemptions qui relèvent de cette partie sont énumérées dans les art. 39 à 42.

Il s'agit ici *entre autres* :

- des exportations (donc à destination d'un lieu *hors* de l'Union) ;
- des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens qui sont destinés à être placés sous certains régimes douaniers en Belgique ;
- des livraisons de biens à un assujetti ou à une personne morale non assujettie dans un autre Etat membre, qui sont tenus d'y soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires de biens (cette exemption n'est pas applicable aux biens qui sont soumis au régime particulier d'imposition de la marge, voir art. 58, §4) ;
- des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs ;
- les importations, les acquisitions intracommunautaires et les livraisons de biens qui sont placés en Belgique sous un régime d'entrepôt autre que douanier, ainsi que certaines activités connexes ;
- de certaines importations, acquisitions intracommunautaires, réimportations et importations temporaires et prestations de services connexes (par exemple, des biens placés sous certains régimes douaniers) ;

- livraisons de biens et prestations de services qui ont lieu dans un autre Etat membre et qui, en vertu de dispositions nationales transposant la directive TVA, sont exemptées de la taxe dans cet Etat membre ;
- des transports maritimes de personnes et des transports aériens internationaux de personnes ;
- du transport international de biens à partir d'Etats non-membres et de certaines activités connexes (par exemple, chargement et déchargement) ;
- de certaines livraisons de navires et bateaux de mer, de bateaux destinés à la navigation commerciale intérieure, d'avions, d'hydravions, d'hélicoptères et d'appareils analogues ainsi que de certaines activités connexes ;
- de certaines livraisons, acquisitions intracommunautaires et importations de biens et de certaines prestations de services dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires et pour certains organismes internationaux ;
- des livraisons, acquisitions intracommunautaires et importations d'or aux banques centrales.

#### 1.4.2. Autres exemptions

L'énumération de ces livraisons et prestations de services exemptées est reprise aux art. 44 et 44bis.

Il s'agit *entre autres* :

- des prestations de services effectuées par les avocats ;
- des prestations de services effectuées par les professions médicales et certaines professions paramédicales ;
- des prestations de services effectuées par les établissements hospitaliers et établissements connexes ;
- des prestations de services en matière d'assistance sociale, de sécurité sociale et de protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus à caractère social (par ex. soins aux personnes âgées, accueil d'enfants, soins aux personnes handicapées, aide familiale, mutualités, etc.) ;
- des prestations de services effectuées par certaines installations sportives ;
- des prestations de services effectuées par les établissements d'enseignement agréés ;
- des prestations de services exécutées par certaines institutions sociales et culturelles ; telles que les bibliothèques, théâtres, salles de cinéma (à certaines conditions) ;
- des prestations de services exécutées par les auteurs, les artistes et les interprètes d'œuvres artistiques ;
- des livraisons de biens immeubles par nature, *sauf* la livraison d'un *bâtiment et du sol y attaché* qui est effectuée par certains assujettis au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ce bâtiment. Une réglementation analogue s'applique aux constitutions et cessions de droits réels ;
- de l'affermage et de la location de biens immeubles (sauf par exemple, les parkings et les emplacements pour l'entreposage de biens, les hôtels et campings, la mise à disposition de biens immeubles par nature dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports, et sous certaines conditions la location avec TVA, par des entreprises pratiquant le leasing immobilier, de bâtiments pour l'exercice d'activités économiques) ;
- des assurances à l'exception de l'expertise en dommage ;

- de la plupart des opérations de dépôt et de crédit, des opérations de paiement et d'encaissement, ainsi que des opérations sur titres ;
- des livraisons de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement, de timbres fiscaux et d'autres timbres similaires ;
- des paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent (à certaines conditions) ;
- des prestations de services et des livraisons de biens accessoires à ces prestations de services, effectuées dans le cadre des services postaux universels ;
- de la livraison, de l'acquisition intracommunautaire et de l'importation d'or d'investissement aux conditions de l'art. 44bis.

### 1.5. Base d'imposition

La base d'imposition de la TVA est définie dans les art. 26 à 36.

En principe, la base d'imposition de la TVA est le montant que le contractant du fournisseur de biens ou du prestataire de services doit payer à ce fournisseur ou prestataire. Sont également compris dans ce montant, les frais de commission, d'assurance et de transport, ainsi que les taxes (sauf la TVA elle-même), droits et prélèvements (art. 26).

La base d'imposition ne comprend toutefois pas l'escompte, les rabais de prix, les intérêts dus en raison d'un paiement tardif, les consignes pour emballages, la TVA elle-même, etc. (art. 28).

Des régimes particuliers s'appliquent notamment à l'importation (où la base est en principe la valeur en douane - art. 34), aux opérations dont le prix n'est pas libellé uniquement en numéraire (où la base est en principe la *valeur normale* - art. 32), aux prestations des agences de voyage (art. 29, §2), etc.

Pour certains biens et prestations de services, il existe une base minimale d'imposition, entre autres pour les nouvelles constructions (art. 36).

### 1.6. Les taux de TVA

#### 1.6.1. Généralités

La TVA est calculée sur la base d'imposition à des taux qui dépendent de l'objet de la transaction. En principe, c'est le taux en vigueur au moment où se situe le fait générateur de la taxe, qui doit être appliqué. Toutefois, dans beaucoup de cas, le taux applicable est celui en vigueur au moment où la taxe devient exigible (l'encaissement) (art. 38).

Le taux normal de TVA est de **21%** et est applicable aux biens et aux services qui ne sont pas explicitement visés dans un des tableaux A ou B de l'annexe à l'AR n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la TVA et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux.

En plus du taux normal de TVA, il y a deux taux réduits de 6% et de 12% applicables à un certain nombre de biens et de services qui sont respectivement visés dans les tableaux A ou B précités.

### 1.6.2. Le taux réduit de 6%

Dans le tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 précité, sont énumérées les différentes rubriques des biens et des services qui sont soumis au taux réduit de 6%. Ce taux réduit n'est cependant **pas** applicable si les services visés au tableau A constituent l'accessoire d'une convention complexe qui a principalement pour objet d'autres services.

Il s'agit notamment :

a) des biens suivants :

- les animaux vivants (par exemple, les animaux des espèces bovine, porcine, ovine, caprine, certains chevaux, les volailles, etc.) (rubrique I)
- les viandes et abats (rubrique II)
- les poissons, crustacés, coquillages et mollusques, à l'exception du caviar et des succédanés de caviar, des langoustes, homards, crabes, écrevisses et huîtres, ainsi que des préparations et plats préparés de langoustes, homards, crabes, écrevisses et huîtres (rubrique III)
- le lait et les produits de la laiterie ; les œufs ; le miel (rubrique IV)
- les légumes, plantes, racines et tubercules alimentaires (rubrique V)
- les fruits comestibles ; les écorces d'agrumes et de melons (rubrique VI)
- les produits végétaux (par exemple, les céréales ; les graines ; les arbres vivants ; les bulbes, oignons, racines et autres plants pour l'horticulture ; les fleurs coupées fraîches et les feuillages frais coupés pour ornement ; etc.), à l'exception des biens offerts en vente comme aliments pour chiens, chats et quelques autres animaux (rubrique VII)
- les produits de la minoterie ; le malt ; les amidons et féculs, à l'exception des biens offerts en vente comme aliments pour chiens, chats et quelques autres animaux (rubrique VIII)
- les graisses et huiles (animales et végétales, ainsi que les graisses alimentaires préparées à l'exception de la margarine) (rubrique IX)
- autres produits alimentaires (par exemple, le café, le thé, les épices, les sucres, le chocolat, etc.), à l'exception des bières d'un titre alcoométrique acquis supérieur à 0,5% vol. et des autres boissons d'un titre alcoométrique acquis supérieur à 1,2% vol. (rubrique X)
- les aliments pour animaux et déchets ; les engrais ; les produits d'origine animale, à l'exception des biens offerts en vente comme aliments pour chiens, chats et quelques autres animaux (rubrique XII)
- la distribution d'eau (rubrique XIII)
- les médicaments et dispositifs médicaux (rubrique XVII)
- les journaux, publications et livres, à l'exception des ouvrages qui sont édités dans un but de réclame ou qui sont consacrés surtout à la publicité (rubrique XIX)
- les objets d'art, de collection et d'antiquité (uniquement pour les importations de certains objets d'art, de collection et d'antiquité déterminés, ainsi que, sous certaines conditions, pour certaines livraisons et acquisitions intracommunautaires des objets d'art déterminés) (rubrique XXI)
- les voitures automobiles pour invalides ; les pièces détachées, équipements et accessoires pour ces voitures (rubrique XXII). Sous certaines conditions, la TVA portée en compte sur l'acquisition ou l'importation de voitures automobiles pour invalides, est restituée à ces personnes (art. 77 §2 du Code de la TVA)
- biens divers (par exemple, les cercueils, les appareils d'orthopédie, les rééducateurs ambulatoires, les fauteuils roulants et véhicules similaires pour invalides et malades, etc.) (rubrique XXIII)
- les biens livrés par des organismes à caractère social (rubrique XXIIIbis)

b) des services suivants :

- les services agricoles, à l'exception des prestations relatives aux animaux non visés à la rubrique I et à l'exception des entreprises de jardins (rubrique XXIV)
- les transports de personnes ainsi que des bagages non enregistrés et des animaux accompagnant les voyageurs (rubrique XXV)
- les entretiens et réparations de voitures automobiles pour invalides et de la plupart des biens de la rubrique XXIII (rubrique XXVI)
- les installations culturelles, sportives ou de divertissement, à l'exception du droit d'utiliser des appareils automatiques de divertissement et de la mise à disposition de biens meubles (rubrique XXVIII)
- les droits d'auteur ; l'exécution de concerts et de spectacles, à l'exception des prestations de services relatives à la publicité (rubrique XXIX)
- les hôtels et campings (rubrique XXX)
- les travaux immobiliers affectés à des logements privés d'au moins 15 ans, décrits à la rubrique XXXI
- les logements privés pour handicapés, décrits à la rubrique XXXII
- les établissements pour handicapés, décrits à la rubrique XXXIII
- services divers (location de la plupart des biens de la rubrique XXIII, prestations de services par les entrepreneurs de pompes funèbres, avec un certain nombre d'exceptions) (rubrique XXXIV)
- les services fournis par des organismes à caractère social (rubrique XXXV)
- le logement dans le cadre de la politique sociale par les sociétés régionales de logement et les sociétés de logement social agréées par celles-ci (rubrique XXXVI)
- la démolition et la reconstruction de bâtiments dans des zones urbaines (rubrique XXXVII)
- la rénovation et réparation de logements privés (rubrique XXXVIII)
- les petits services de réparation (réparation de bicyclettes, de chaussures et d'articles en cuir, la réparation et la modification de vêtements et de linge de maison) (rubrique XXXIX)

### 1.6.3. Le taux réduit de 12%

Dans le tableau B de l'annexe à l'AR n°20 précité, sont énumérées les différentes rubriques des biens et des services qui sont soumis au taux réduit de 12% :

- les services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons (rubrique I)
- la phytopharmacie (rubrique III)
- la margarine (rubrique VI)
- les pneumatiques et chambres à air pour les roues de machines ou tracteurs agricoles, à l'exclusion des pneumatiques et des chambres à air pour tracteurs forestiers et motoculteurs (rubrique VII)
- certains combustibles solides (notamment, les houilles, les lignites, les cokes, etc.) (rubrique VIII)
- le logement dans le cadre de la politique sociale par, notamment, les provinces, les communes, les CPAS et certaines autres personnes de droit public ou privé, telles que les gestionnaires d'établissements d'hébergement pour personnes âgées, d'internats, de homes de la protection de la jeunesse, de maisons d'accueil pour personnes en difficulté, de maisons de soins psychiatriques, de bâtiments d'habitation protégée (rubrique X)

#### 1.6.4. Quotidiens et certaines publications périodiques

Les livraisons, acquisitions intracommunautaires et importations des quotidiens et des publications périodiques (revues) d'information générale, qui paraissent au moins 48 fois par an, sont exonérées de la TVA, avec maintien du droit à la déduction depuis la livraison par l'éditeur jusqu'à leur arrivée en mains du lecteur.

**Pour une description concrète plus détaillée de l'ensemble des catégories visées ci-avant, il est renvoyé à l'AR n°20 précité ainsi qu'à la législation et aux circulaires complémentaires en la matière.**

#### 1.7. La déduction de la TVA (ou déduction de la taxe en amont)

La déduction de la TVA est établie par les art. 45 à 49.

L'assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable, la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été délivrés ou les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés et les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées, dans la mesure où il utilise ces biens et services (a) pour des activités économiques qui sont taxées à la TVA ou (b) qui sont exonérées pour cause d'exportation, de livraisons intracommunautaires, de transport international (exonérations mentionnées au point 1.4.1. ci-dessus) et (c) dans un certain nombre d'autres cas (art. 45 §1<sup>er</sup>, 1<sup>ter</sup> et 1<sup>quater</sup>).

En ce qui concerne les biens immeubles par nature et autres biens d'investissement et services sujets à révision qui font partie du patrimoine de l'entreprise de l'assujetti et qui sont également employés à d'autres fins que dans le cadre de l'activité économique de l'entreprise, la déduction n'est autorisée qu'à concurrence de l'utilisation pour les besoins de l'activité économique (art. 45, §1, *quinquies*).

En ce qui concerne l'acquisition de moyens de transport neufs, une réglementation est élaborée pour éviter que certains acquéreurs (par exemple des particuliers) de ces véhicules doivent payer une double taxe (art. 45 §1<sup>er bis</sup> et art.39<sup>bis</sup>). Dans tous les cas, la TVA sur ces moyens de transport neufs doit être payée conformément au taux en vigueur en Belgique.

Cependant, la déduction de la TVA est parfois limitée. C'est ainsi que, dans la plupart des cas, la déduction est limitée à un maximum de 50% pour l'achat de voitures automobiles ainsi que pour les fournitures (par exemple, carburant, huile, ...) et les services (par exemple entretien, réparation, ...) relatifs à ces véhicules. Aucune déduction de la TVA n'est prévue notamment pour les livraisons et acquisitions intracommunautaires de tabacs fabriqués, de boissons spiritueuses pour la consommation finale et de certains frais de logement, de nourriture et de boissons (art. 45 §§2 à 4). Il n'y a pas non plus, *en principe*, de déduction de la TVA pour les biens acquis avec application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (art. 45 §5).

Pour les « assujettis partiels » c'est-à-dire les assujettis qui exercent à la fois des activités professionnelles qui sont soumises à la TVA et des activités qui ne le sont pas, la déduction de la taxe en amont est également limitée, en l'espèce, au rapport existant entre le chiffre d'affaires des opérations qui donnent droit à la déduction et le chiffre d'affaires total (à certaines conditions, sur base de l'affectation réelle des inputs) (art. 46).

Les déclarations TVA périodiques doivent mentionner la TVA due et la TVA déductible. Seule la différence est payée au Trésor. Si la TVA à déduire est supérieure à la TVA due, le solde est reporté à la déclaration suivante (art. 47). Sur demande expresse et sous réserve de remplir certaines conditions, le solde en question est effectivement remboursé (restitutions) (art. 75 à 80).

En cas de déduction partielle, le montant de la déduction fait l'objet d'un calcul provisoire. Ce montant est *régularisé* après l'expiration de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance. En ce qui concerne la taxe grevant les biens d'investissement, la période de révision dure 5 ans, et pour certains biens immeubles, 15 ans (art. 48).

### 1.8. L'introduction des déclarations TVA et le paiement de la taxe

Le bon fonctionnement du système de la TVA implique que les assujettis à la TVA doivent remplir un certain nombre d'obligations. Celles-ci se situent sur le plan de la comptabilité, de l'établissement des factures et des listings clients, du dépôt des déclarations TVA et du paiement de la TVA. Pour certaines entreprises, des obligations spéciales (simplifiées) sont applicables.

La base de ces obligations est établie dans les art. 50 à 55.

L'Administration de la TVA attribue aux assujettis (sauf ceux qui n'ont pas droit à la déduction, les petites entreprises et ceux qui, autrement que dans l'exercice d'une activité économique, cèdent à certaines conditions des bâtiments ou ceux qui effectuent à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf) un numéro d'identification à la TVA comprenant les lettres BE. Un tel numéro d'identification à la TVA est également attribué aux personnes morales non assujetties, aux petites entreprises et aux assujettis qui n'ont pas droit à déduction, lorsque leurs acquisitions intracommunautaires de biens dépassent le seuil de 11.200 euros (hors TVA) ou lorsqu'ils déclarent soumettre à la TVA toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens. Dans certains cas, des assujettis non établis en Belgique peuvent également se voir attribuer un numéro d'identification à la TVA (art. 50).

Outre la déclaration de commencement, de modification ou de cessation d'une activité, la plupart des assujettis doivent, en principe, établir tous les mois une déclaration TVA (renseignant la TVA à payer et à déduire) et payer mensuellement le montant dû. Le dépôt et le paiement doivent se faire au plus tard le 20 du mois suivant. Au 24 décembre au plus tard, un acompte sur la TVA qui sera due pour ce mois, doit être payé (art. 53).

Ils doivent également transmettre chaque année un listing des assujettis belges auxquels ils ont livré des biens (art. 53quinquies). En ce qui concerne les livraisons de biens intracommunautaires et les prestations de services communautaires pour lesquelles le preneur est le redevable de la taxe, un relevé intracommunautaire mensuel doit être déposé (art. 53sexies). Sous certaines conditions, ce relevé intracommunautaire peut être établi trimestriellement (art. 53octies).

Les assujettis à la TVA dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 1.000.000 euros (hors TVA) par an peuvent, lorsqu'ils observent certaines règles particulières, déposer des déclarations trimestrielles.

Cette réglementation n'est toutefois pas applicable lorsque leur chiffre d'affaires annuel *hors TVA* excède 200.000 euros pour l'ensemble de leurs livraisons d'huiles minérales, d'appareils de téléphonie mobile, d'ordinateurs et leurs périphériques, accessoires et composants, ainsi que de véhicules terrestres à moteur soumis à la réglementation sur l'immatriculation.

Les assujettis qui déposent des déclarations trimestrielles versent le 2<sup>ème</sup> et le 3<sup>ème</sup> mois de chaque trimestre civil, un acompte égal à un tiers de la taxe due pour le trimestre précédent. Ils peuvent cependant opter pour le régime de la déclaration mensuelle.

Les assujettis qui sont tenus au dépôt mensuel ou trimestriel de la déclaration à la TVA doivent déposer cette déclaration, ainsi que les deux listings susmentionnés, par voie électronique. Ces assujettis sont toutefois dispensés de cette obligation aussi longtemps qu'ils ne disposent pas de moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation.

## 1.9. Les régimes particuliers

Etant donné que le régime normal de la TVA entraîne des obligations considérables qui, pour certaines entreprises de petite taille, sont difficiles à remplir, des régimes particuliers leur sont applicables. Il existe également un régime particulier, notamment pour les personnes morales non assujetties.

### 1.9.1. Le régime particulier pour les petites entreprises

Le premier groupe de régimes particuliers trouve son origine dans l'art. 56.

Tout d'abord, il y a un **régime forfaitaire** pour les petites entreprises. Il s'applique uniquement aux entreprises qui traitent principalement avec des particuliers, ont un chiffre d'affaires ne dépassant pas 750.000 euros (hors TVA) par an et exercent leurs activités dans certains secteurs (par exemple, boulangers, bouchers, coiffeurs,...). Pour chaque taux de TVA, le chiffre d'affaires est fixé de manière forfaitaire. La déduction de la taxe en amont est appliquée suivant les règles habituelles. Les entreprises en question peuvent cependant opter pour le régime normal de la TVA (voir AR n°2 du 7 novembre 1969 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée).

En outre, il existe aussi une **franchise de la taxe** pour les livraisons de biens et les prestations de services qui sont effectuées par des entreprises qui ont un chiffre d'affaires annuel ne dépassant pas 5.580 euros (hors TVA). Elles ne peuvent toutefois pas déduire la TVA sur leurs achats. Ce régime de la franchise ne s'applique pas à certaines opérations immobilières ni aux opérations avec des moyens de transport neufs. Si ces entreprises le souhaitent, elles peuvent, à certaines conditions, être soumises au régime de la TVA normal ou au régime forfaitaire mentionné ci-dessus (voir AR n°19 du 29 décembre 1992 relatif au régime de franchise établi par l'art. 56, §2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des petites entreprises).

### 1.9.2. Le régime particulier pour certaines entreprises agricoles

Ce régime particulier trouve son origine dans l'art. 57.

Les entreprises agricoles ne sont pas soumises aux obligations en matière de facturation, de déclaration et de paiement de la taxe, à l'exception des obligations résultant de leurs acquisitions intracommunautaires dépassant le seuil de 11.200 euros (hors TVA).

Si le cocontractant est un assujetti qui dépose des déclarations, celui-ci paie à l'entreprise agricole un montant calculé forfaitairement pour la récupération de la taxe en amont. Ce montant est égal à 2% du prix d'achat pour les livraisons de bois et 6% pour les autres livraisons. Le cocontractant peut, à certaines conditions, déduire cette compensation forfaitaire de la TVA dont il est redevable au Trésor.

Les entreprises agricoles peuvent opter pour le régime normal de la TVA. Pour certaines entreprises agricoles (par exemple, celles qui ont la forme d'une société commerciale), le régime normal est toutefois obligatoire (voir AR n° 22 du 15 septembre 1970 relatif au régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée).

### 1.9.3. Autres régimes particuliers

Le fondement de ces régimes est repris aux art. 58 et 58bis.

Ils règlent la perception de la TVA sur les *tabacs manufacturés* (en même temps que l'accise – art. 58, §1<sup>er</sup>), sur les *poissons, crustacés et mollusques* qui sont apportés directement à la minque (perception au moment de la vente à la minque – art. 58, §2), sur les *importations de biens expédiés par petits envois ou contenus dans les bagages des voyageurs* (calcul forfaitaire – art. 58, §3), sur les *biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités* (sous certaines conditions, l'imposition à la TVA se fait sur les différences entre le prix de vente et le

prix d'achat (c'est-à-dire taxation sur la marge) ; l'option est cependant possible pour le régime normal – art. 58, § 4) et sur certains *services électroniques* (art. 58bis).

En outre, quelques entreprises dans *certains secteurs* peuvent, à certaines conditions, être dispensées des obligations en matière de perception de la TVA : comptabilité, dépôt des déclarations et paiement de la TVA au Trésor. Cependant, elles doivent également renoncer au droit à la déduction de la TVA, payée à leurs fournisseurs. Il s'agit ici notamment de certaines entreprises de navigation intérieure, des dépositaires de blanchisseries, teintureries et nettoyeurs à sec et quelques autres entreprises.

Enfin, une dispense de l'immatriculation à la TVA est encore octroyée pour un nombre très limité d'activités, notamment pour certains correspondants de presse indépendants.

#### 1.9.4. La déclaration spéciale à la TVA

La **déclaration spéciale à la TVA** doit être déposée par *les assujettis* qui ne déposent pas de déclarations périodiques à la TVA et qui :

- font certaines acquisitions intracommunautaires (par exemple, acquisitions de moyens de transport neufs, acquisitions d'autres biens pour plus de 11.200 euros (hors TVA) par an ou s'ils choisissent de soumettre à la TVA en Belgique toutes les acquisitions de ces derniers biens) ;
- reçoivent certains services qui sont censés avoir lieu en Belgique et qui sont fournis par des prestataires de services qui ne sont pas établis en Belgique, par exemple la publicité, le travail intellectuel de certains conseillers, la mise à disposition de personnel, la location de biens meubles corporels (sauf les moyens de transport), etc.

Pour un certain nombre d'opérations susmentionnées (principalement les acquisitions intracommunautaires de biens) elle doit également être déposée par les *personnes morales non assujetties* (par exemple, l'Etat, les communes, les autorités publiques – voir ci-dessus au point 1.2.).

*Avant* d'exécuter ces opérations, les intéressés doivent en informer l'Administration de la TVA conformément à certaines modalités. Ils reçoivent un numéro d'identification à la TVA et déposent *chaque trimestre*, pour autant qu'ils aient effectué des opérations visées (acquisitions), la déclaration spéciale à la TVA susmentionnée, au plus tard le 20 du mois suivant le trimestre civil au cours duquel la TVA devient exigible.

## CHAPITRE 2

### LES DROITS D'ENREGISTREMENT, D'HYPOTHEQUE ET DE GREFFE

---

#### *Quoi de neuf ?*

*En ce qui concerne la Région flamande : modification du tarif du droit d'enregistrement sur les partages.*

Ces droits sont établis et réglementés par le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, et par les arrêtés d'exécution dudit Code.

#### 2.1. Les droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement sont en principe perçus à l'occasion de l'enregistrement d'un acte ou d'un écrit, c'est-à-dire lors de la formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention de cet acte ou de cet écrit par le receveur de l'enregistrement, dans un registre destiné à cet effet ou sur tout autre support déterminé par AR.

Sont obligatoirement enregistrables, notamment :

- les actes de notaires belges ;
- les exploits et procès-verbaux des huissiers de justice belges ;
- les arrêts et jugements des cours et tribunaux belges, qui contiennent des dispositions assujetties au droit proportionnel de transmission à titre onéreux ;
- les actes sous seing privé ou les actes notariés passés à l'étranger, translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique, ou portant bail, sous-bail ou cession de bail de tels biens ;
- les procès-verbaux de vente publique d'objets mobiliers corporels dressés en Belgique ;
- les actes sous seing privé et les actes notariés passés à l'étranger contenant l'apport de biens meubles ou immeubles à des sociétés belges possédant la personnalité juridique.

Le Roi peut dispenser de la formalité de l'enregistrement certaines catégories d'actes de notaire ou d'huissier de justice, sans que cette dispense n'entraîne exemption des droits applicables à ces actes. Les actes de protêt sont ainsi dispensés de la formalité de l'enregistrement.

Il y a également obligation de présenter une déclaration à la formalité de l'enregistrement pour un certain nombre de conventions pour lesquelles il n'existe pas d'écrit, notamment pour les conventions translatives ou déclaratives de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique et pour celles relatives à l'apport de biens dans une société belge possédant la personnalité juridique.

Il y a trois types de droits d'enregistrement : les droits proportionnels, les droits fixes spécifiques et le droit fixe général.

Pour certaines opérations (par exemple certains actes concernant les biens immeubles exclusivement destinés à l'enseignement, les actes portant bail, sous-bail ou cession de bail d'immeubles ou de parties d'immeubles situés en Belgique, affectés exclusivement au logement d'une famille ou d'une personne seule - voir l'art.161 du Code), l'enregistrement est gratuit.

En principe, les droits d'enregistrement sont payés avant l'enregistrement de l'acte au bureau d'enregistrement compétent.

### 2.1.1. Les droits d'enregistrement proportionnels

Ces droits s'élèvent chaque fois à un pourcentage de la base de perception.

#### A. Vente de biens immeubles

Le droit est fixé à **12,5%** (**10%** en Région flamande) pour les ventes, échanges et toutes conventions translatives à titre onéreux de propriété ou d'usufruit de biens immeubles situés en Belgique. Le droit de 12,5% est perçu en principe, sur la valeur conventionnelle du bien immeuble et des charges. En *Région wallonne*, sont toutefois exclues de la base imposable, les charges consistant en études relatives aux frais d'investigation sur les terrains pollués ou potentiellement pollués et en actes et travaux d'assainissement du sol. La valeur imposable ne peut toutefois pas être inférieure à la valeur vénale du bien au jour de la convention.

Pour les ventes de petites propriétés rurales et d'habitations modestes, il existe, sauf dans la Région de Bruxelles-Capitale, un droit réduit (art. 53). Ce droit s'élève à **5%** en Région flamande et à **6%** en Région wallonne. Il existe également d'autres droits réduits applicables à d'autres opérations.

En *Région wallonne*, le droit de 6% pour les habitations modestes et les petites propriétés rurales est toutefois réduit à 5% si, dans le cadre de la vente, un crédit hypothécaire est consenti à l'acquéreur par la *Société wallonne du Crédit social*, les *Guichets du Crédit social* ou le *Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie*.

En *Région flamande*, la base imposable est, sous certaines conditions, réduite de 15.000 euros pour l'achat par une personne physique d'un bien immeuble destiné à sa résidence principale. Cette réduction est appelée « abatement ». Si, en vue du financement de l'achat (la construction, l'aménagement ou la rénovation), une hypothèque est inscrite sur l'immeuble acheté, cet abatement est, sous certaines conditions, majoré de 10.000 euros si le droit de 10% s'applique et de 20.000 euros si c'est le droit de 5% qui s'applique (voir art. 46*bis* et 212*ter* du Code, tel qu'il s'applique en Région flamande).

Outre le régime de l'abattement, il existe aussi en Région flamande, un régime de « reportabilité » des droits d'enregistrement payés précédemment. Lorsqu'une personne physique vend ou partage sa précédente résidence principale et achète dans les deux ans une nouvelle habitation ou un terrain à bâtir pour y établir sa résidence principale (et ce, dans les deux ans dans le cas d'une habitation ou dans les cinq ans dans le cas d'un terrain à bâtir), elle peut, sous certaines conditions et dans certaines limites, déduire (= imputer sur) les droits d'enregistrement qu'elle a payés initialement lors de l'achat de sa précédente habitation principale, de ceux qu'elle doit pour l'achat du bien immeuble affecté à sa nouvelle résidence principale. On parle de reportabilité sous la forme d'imputation (voir les articles 61/3 à 61/5 et 212*ter* du Code, tel qu'il s'applique en Région flamande).

Par ailleurs, il existe également la reportabilité sous la forme de restitution. Cette forme de reportabilité peut être demandée lorsque la personne physique ne vend ou ne partage sa précédente résidence principale qu'après l'achat de l'habitation ou du terrain à bâtir destiné à sa nouvelle résidence principale. Cette vente ou ce partage doit avoir lieu dans les deux ans qui suivent l'achat de l'habitation ou dans les cinq ans de l'achat du terrain à bâtir destiné à la nouvelle résidence principale (voir les articles 212*bis* et 212*ter* du Code, tel qu'il s'applique en Région flamande). Les deux formes de reportabilité procurent le même avantage fiscal (maximum 12.500 euros).

L'abattement et la reportabilité ne peuvent pas être cumulés.

Dans la *Région de Bruxelles-Capitale*, la base imposable est, sous certaines conditions, réduite de 60.000 euros pour l'achat par une personne physique d'un bien immeuble autre qu'un terrain à bâtir destiné à sa résidence principale. Cette réduction est portée à 75.000 euros si le bien est situé dans un espace de développement renforcé du logement et de la rénovation. Ces espaces sont délimités par la législation concernée de la Région de Bruxelles-Capitale.

Dans certains cas (par ex. certaines reventes), les droits perçus peuvent, sous certaines conditions, être totalement ou partiellement restitués.

### B. Vente publique de biens meubles corporels

La vente publique de biens meubles corporels est assujettie à un droit de **5%** calculé sur le prix et les charges.

### C. Baux de biens immeubles

**En principe**, le droit est fixé à **0,2%** pour les baux, sous-baux et cessions de baux de biens immeubles (ou parties d'immeubles) situés en Belgique et quelques autres opérations y assimilées. Ce droit est perçu sur base du montant cumulé des loyers et des charges.

Toutefois, s'il s'agit de baux, sous-baux et cessions de baux d'immeubles (ou parties d'immeubles) situés en Belgique et affectés exclusivement au logement d'une famille ou d'une personne seule, les contrats sont enregistrés gratuitement.

### D. Constitution d'hypothèque

La constitution d'hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique est assujettie à un droit de **1%** calculé sur le montant garanti par l'hypothèque. Pour les constitutions d'une hypothèque sur un navire qui n'est **pas** destiné par nature au transport maritime, d'un gage sur fonds de commerce ou d'un privilège agricole, un droit réduit de 0,5% est applicable. Les constitutions d'hypothèque sur les navires destinés au transport maritime ne sont pas assujetties au droit d'enregistrement proportionnel.

En *Région wallonne*, le droit est réduit à 0% si l'hypothèque garantit un prêt consenti par la « Société wallonne du Crédit social », les « Guichets du Crédit social » ou le « Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie ».

### E. Partage de biens immeubles

En *Région wallonne* et en *Région de Bruxelles-Capitale*, un droit de **1%** est prélevé sur 1° les partages, partiels ou totaux, de biens immeubles, 2° les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parts indivises dans des biens immeubles et 3° certaines conversions de droits sur des biens immeubles (art. 109, tel qu'applicable en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale).

En *Région flamande*, un droit de **2,5%** est prélevé sur les opérations précitées. Toutefois, en ce qui concerne les opérations citées sous 1° et 2° ci-dessus, la base d'imposition est, dans certains cas et sous certaines conditions, diminuée de 50.000 euros et d'un montant supplémentaire de 20.000 euros par enfant pris en considération (voir art. 109 et 111*bis* du Code, tel qu'applicable en Région flamande).

### F. Apport de biens à des sociétés belges et augmentation du capital de sociétés belges

Le droit d'enregistrement sur l'apport de biens à des sociétés belges a été réduit à zéro à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 par la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque (MB du 30 juin 2005, 1<sup>ère</sup> éd.).

Cependant, l'apport de biens immeubles situés en Belgique, partiellement ou totalement affectés ou destinés à l'habitation, est soumis au droit de 12,5% (10% en Région flamande) lorsque ces apports sont effectués par des personnes physiques.

Le droit d'enregistrement sur l'augmentation de capital statutaire, sans apport nouveau, à une société belge a été réduit à zéro à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 par la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque (MB du 30 juin 2005, 1<sup>ère</sup> éd.).

### G. Droit de donation

Le droit de donation s'applique à toutes les donations de biens meubles et immeubles présents, quels que soient leur forme, leur objet ou leurs modalités et la manière dont elles sont effectuées. La donation manuelle (y compris la donation bancaire) constitue une exception à ce principe.

Ce droit est calculé sur la valeur vénale des biens donnés, en principe sans déduction des charges. En *Région wallonne*, on déduit les frais générés par les devoirs d'investigation sur les terrains pollués ou potentiellement pollués et d'assainissement du sol, en ce compris les frais de démolition et de remise en état nécessités par celui-ci.

Le tarif peut différer de Région à Région.

Pour les donations faites par un *habitant du Royaume*, le tarif applicable est celui de la Région dans laquelle le donateur avait son domicile fiscal au moment de la donation. Si le domicile fiscal du donateur a été situé dans plus d'une Région au cours de la période de cinq ans précédant la donation, le tarif applicable est celui de la Région où le domicile fiscal a été situé le plus longtemps au cours de cette période. Pour les donations de biens immeubles situés en Belgique faites par un *non-habitant du Royaume*, le tarif applicable est celui de la Région où est situé le bien immeuble.

## **1. TARIF DES DROITS DE DONATION EN REGION FLAMANDE**

En Région flamande, il est fait une distinction entre les donations de biens immeubles, les donations de biens meubles et les donations d'entreprises.

Pour les donations de *biens immeubles*, il est perçu un droit sur l'émolument brut de chacun des donataires, d'après le tarif indiqué dans les tableaux I et II ci-après.

**TABLEAU I - Donations de biens immeubles en ligne directe et entre époux**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe et entre époux
0,01	12.500	3
12.500	25.000	4
25.000	50.000	5
50.000	100.000	7
100.000	150.000	10
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

**TABLEAU II - Donations de biens immeubles en ligne collatérale et entre personnes sans lien de parenté**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %		
de	à (inclus)	Entre frères et sœurs	Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	Entre toutes autres personnes
0,01	12.500	20	25	30
12.500	25.000	25	30	35
25.000	75.000	35	40	50
75.000	175.000	50	55	65
au-delà de	175.000	65	70	80

Le calcul du droit s'effectue par donataire et par tranche.

Pour les donations de *terrains* destinés à la construction d'habitations selon les prescriptions d'urbanisme et dont les actes sont passés pendant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014, il existe, sous certaines conditions, un tarif particulier applicable sur l'émolument brut d'une personne physique dans les terrains donnés.

**TABLEAU III – Donations de terrains à bâtir en ligne directe et entre époux**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe et entre époux
0,01	12.500	1
12.500	25.000	2
25.000	50.000	3
50.000	100.000	5
100.000	150.000	8
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

**TABLEAU IV – Donations de terrains à bâtir en ligne collatérale et entre personnes sans lien de parenté**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %		
de	à (inclus)	Entre frère et sœurs	Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	Entre toutes autres personnes
0,01	150.000	10	10	10
150.000	175.000	50	55	65
au-delà de	175.000	65	70	80

Le calcul du droit s'effectue par donataire et par tranche.

Pour les donations de « biens meubles », il est perçu, sur l'émolument brut de chacun des donataires, un droit de **3%** pour les donations en ligne directe et entre époux et de **7%** pour les donations à d'autres personnes. Les donations de biens meubles faites sous une condition suspensive qui s'est réalisée par suite du décès du donateur, sont toutefois assimilées à des legs et sont soumises au droit de succession (voir ci-après, le chapitre 3).

En matière de droits de donation, on entend également par « époux » :

1° la personne qui, le jour de la donation, se trouve en situation de cohabitation légale avec le donateur au sens du Livre III, titre Vbis du Code civil ;

ou

2° la ou les personnes qui, le jour de la donation, cohabitent au moins pendant un an de façon ininterrompue avec le donateur, vivant en ménage commun. Ces conditions sont censées être remplies également si la cohabitation et la vie en ménage commun avec le donateur consécutivement à la période susvisée d'un an jusqu'au jour de la donation, sont devenues impossibles par force majeure. Un extrait du registre de la population constitue une présomption réfutable de cohabitation ininterrompue et de vie en ménage commun.

Certaines donations de la pleine propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit des actifs d'entreprises familiales ou des actions de sociétés de famille sont exemptées de droits de donation, pour autant qu'il soit satisfait à toute une série de conditions. Cette exemption ne s'applique pas aux transmissions de biens immeubles affectés ou destinés principalement à l'habitation. Pour les conditions et les règles d'application, il est renvoyé aux articles 140bis à 140septies du Code, tel qu'il s'applique en Région flamande.

## 2. TARIF DES DROITS DE DONATION EN REGION WALLONNE

En Région wallonne, il est fait une distinction entre un régime général de donations et les donations, sous certaines conditions, de biens meubles, d'habitations et d'entreprises.

Dans le *régime général*, il est perçu un droit sur l'émolument brut de chacun des donataires, d'après le tarif indiqué dans les tableaux I et II ci-après.

**TABLEAU I - Donations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux - Régime général**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux
0,01	12.500	3
12.500	25.000	4
25.000	50.000	5
50.000	100.000	7
100.000	150.000	10
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

**TABLEAU II - Donations en ligne collatérale et entre personnes sans lien de parenté - Régime général**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %		
de	à (inclus)	Entre frères et sœurs	Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	Entre toutes autres personnes
0,01	12.500	20	25	30
12.500	25.000	25	30	35
25.000	75.000	35	40	60
75.000	175.000	50	55	80
au-delà de	175.000	65	70	80

Le calcul du droit s'effectue par donataire et par tranche.

On entend par :

- époux ou conjoint : la personne qui, au moment de la donation, était dans une relation de mariage avec le donateur conformément aux dispositions du Livre premier, titre V, du Code civil, ainsi que la personne qui, au moment de la donation, était dans une relation de mariage avec le donateur conformément au Chapitre III du Code de droit international privé ;
- cohabitant légal : la personne qui, au moment de la donation, était domiciliée avec le donateur et était avec lui dans une relation de cohabitation légale conformément aux dispositions du Livre III, titre Vbis, du Code civil, ainsi que la personne qui, au moment de la donation, était domiciliée ou avait sa résidence habituelle avec le donateur, au sens de l'article 4 du Code de droit international privé, et était avec lui dans une relation de vie commune conformément au Chapitre IV du même Code.

Pour certaines *donations de biens meubles*, il est perçu sous certaines conditions sur l'émolument brut de chacun des donataires, le droit proportionnel suivant (art. 131bis du Code tel qu'applicable en Région wallonne) :

- 3,3% pour les donations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux ;
- 5,5% pour les donations entre frères et sœurs, entre oncles ou tantes et neveux ou nièces ;
- 7,7% pour les donations à d'autres personnes.

En ce qui concerne les *donations d'instruments financiers* (par exemple, actions, obligations, etc.) et de certains autres titres de société, il existe des conditions supplémentaires (art. 131bis, §2, du Code, tel qu'applicable en Région wallonne). Par ailleurs, dans certains cas, les droits précités peuvent également s'appliquer aux donations sous conditions suspensives qui se réalisent par suite du décès du donateur (par exemple, certaines donations du droit d'usufruit, de droits temporaires ou de droits viagers) (voir art. 131bis, §3, du Code, tel qu'applicable en Région wallonne).

Pour les *donations d'habitations*, le tarif préférentiel mentionné dans le Tableau III ci-après s'applique lorsque :

- il s'agit d'une donation en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux, d'une « habitation », c'est-à-dire de la part en pleine propriété du donateur dans un bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation ;
- l'habitation est située en Région wallonne ;
- le donateur a, en principe, sa résidence principale dans cette habitation depuis cinq ans au moins à la date de la donation.

**TABLEAU III - Donations d'habitations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux
0,01	25.000	1
25.000	50.000	2
50.000	175.000	5
175.000	250.000	12
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

Il est accordé une exonération de 12.500 euros sur la première tranche de la donation (ou de 25.000 euros lorsque l'émolument brut du donataire n'excède pas 125.000 euros). La valeur de l'éventuelle partie professionnelle de l'immeuble qui entre en considération pour l'application du tarif de donation d'entreprises (voir ci-dessous), n'est pas prise en compte lors de la détermination de la part taxable.

Pour certaines donations d'*entreprises* ainsi que de droits réels sur des terres agricoles ou sur des actions ou participations dans et/ou des créances sur certaines sociétés, il est perçu, pour autant qu'il soit satisfait à une série de conditions, un droit de **0%**. Les biens immeubles qui sont totalement ou partiellement affectés ou destinés à l'habitation sont exclus de l'application de ce tarif. Pour les conditions et les règles d'application, il est renvoyé aux articles 140bis à 140octies du Code, tel qu'il s'applique en Région wallonne.

En Région wallonne, sont, sous certaines conditions, exemptes de droits de donation :

- la valeur des biens immobiliers repris dans le périmètre d'un site Natura 2000 ou repris dans le périmètre d'un site candidat au réseau Natura 2000 ;
- la valeur des arbres sur pied croissant dans les bois et forêts ;
- la valeur des actions et parts d'un groupement forestier en ce qu'elle procède d'arbres sur pied croissant dans les bois et forêts.

### 3. TARIF DES DROITS DE DONATION DANS LA REGION DE BRUXELLES-CAPITALE

Dans la Région de Bruxelles-Capitale, il est fait une distinction entre les donations de biens immeubles, les donations de biens meubles, les donations d'habitations et les donations d'entreprises.

Pour les donations de *biens immeubles*, il est perçu un droit sur l'émolument brut de chacun des donataires, d'après le tarif indiqué dans les tableaux I à IV ci-après.

***TABLEAU I - Donations de biens immeubles en ligne directe, entre époux et entre cohabitants***

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants
0,01	50.000	3
50.000	100.000	8
100.000	175.000	9
175.000	250.000	18
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

Par « cohabitant » on entend la personne qui se trouve en situation de cohabitation légale au sens du titre *Vbis* du Livre III du Code civil.

***TABLEAU II - Donations de biens immeubles entre frères et sœurs***

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	Entre frères et sœurs
0,01	12.500	20
12.500	25.000	25
25.000	50.000	30
50.000	100.000	40
100.000	175.000	55
175.000	250.000	60
au-delà de	250.000	65

***TABLEAU III - Donations de biens immeubles entre oncles ou tantes et neveux ou nièces***

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces
0,01	50.000	35
50.000	100.000	50
100.000	175.000	60
au-delà de	175.000	70

**TABLEAU IV - Donations de biens immeubles entre toutes autres personnes**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	Entre toutes autres personnes
0,01	50.000	40
50.000	75.000	55
75.000	175.000	65
au-delà de	175.000	80

Sur les donations de *biens meubles*, il est perçu, sur l'émolument brut des donataires, un droit de 3% pour les donations en ligne directe, entre époux ou cohabitants, et de 7% pour les donations à d'autres personnes. Les donations de biens meubles sous condition suspensive qui se réalise par suite du décès du donateur et qui sont assimilées à des legs, ne sont pas concernées par ces tarifs et sont soumises aux droits de succession.

Pour les donations d'*habitations* c'est le tarif repris au tableau V ci-après qui peut trouver à s'appliquer. Ce tarif préférentiel ne vaut que lorsque :

- il s'agit d'une donation en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants ;
- il s'agit d'une habitation, ce qui signifie de la part en pleine propriété du donateur dans un bien immeuble qui est affecté totalement ou partiellement à l'habitation ;
- et à la condition que l'habitation soit située dans la Région de Bruxelles-Capitale.

La donation d'un terrain à bâtir est expressément exclue du tarif préférentiel.

Pour bénéficier du tarif préférentiel, le donataire ne peut pas déjà être propriétaire d'une habitation et doit, lui-même ou un de ses co-donataires prendre certains engagements (voir l'article 131*bis* du Code, tel qu'il s'applique dans la Région de Bruxelles-Capitale).

**TABLEAU V - Donations d'habitations en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants**

Tranche de la donation en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants
0,01	50.000	2
50.000	100.000	5,3
100.000	175.000	6
175.000	250.000	12
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

Le calcul du droit conformément aux tableaux ci-avant, s'effectue par donataire et par tranche.

Pour certaines donations d'*entreprises* (pleine propriété d'entreprises industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles ou de professions libérales ainsi que d'actions de certaines sociétés), il est perçu, pour autant qu'il soit satisfait à une série de conditions, un droit de 3%. Les biens immeubles qui sont totalement ou partiellement affectés ou destinés à l'habitation sont exclus de l'application de ce tarif. Pour les conditions et les règles d'application, il est renvoyé aux articles 140*bis* à 140*octies* du Code, tel qu'il s'applique dans la Région de Bruxelles-Capitale.

#### 4. REDUCTION DES DROITS DE DONATION POUR CHARGE D'ENFANTS

En Région wallonne et dans la Région de Bruxelles-Capitale, les donataires qui, au moment de la donation, ont au moins trois enfants n'ayant pas atteint l'âge de 21 ans au jour de la donation, bénéficient d'une réduction d'impôt. En Région flamande, cette réduction d'impôt ne vaut que dans le cas d'une donation de biens immeubles à laquelle le tarif préférentiel pour les terrains à bâtir n'est pas applicable.

##### H. Autres opérations

D'autres opérations, qui ne sont pas mentionnées ici, sont également soumises à un droit d'enregistrement proportionnel (par exemple: partages de biens immeubles, certains jugements et arrêts).

Le montant des droits proportionnels ne peut en aucun cas être inférieur au droit fixe général (voir 2.1.3.).

Pour un certain nombre d'opérations, il existe une exemption du droit d'enregistrement proportionnel (par exemple : pour des opérations qui sont soumises à la TVA).

##### **2.1.2. Les droits fixes spécifiques**

Ces droits sont ceux dont le montant est une somme fixe qui peut toutefois varier d'après la nature de l'acte.

Ces actes sont :

- les actes de protêts : 5 euros ;
- le permis de changement de prénom (490 euros, éventuellement réduit à 49 euros), le permis de changement de nom (49 euros) ou le permis d'adjoindre à un nom un autre nom ou une particule ou de substituer une lettre minuscule à une majuscule (740 euros, éventuellement réduit à 49 euros) ;
- les mainlevées totales ou partielles d'inscriptions hypothécaires prises en Belgique : 75 euros ;
- en Région flamande, moyennant le respect de certaines conditions, la résolution ou l'annulation amiable des compromis de vente : 10 euros ;
- en Région wallonne, sous certaines conditions, certaines conventions de résolution de ventes, partages, donations et un certain nombre d'autres actes, dont les conventions résolues : 10 euros.

##### **2.1.3. Le droit fixe général**

Le droit fixe général est perçu sur tous les actes qui ne sont pas repris explicitement dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe comme étant soumis à un droit spécifique, par exemple les contrats de mariage, les testaments, la plupart des annexes aux actes soumis à un droit proportionnel ou fixe.

Ce droit est en outre perçu sur des actes exemptés du droit proportionnel auquel ils sont en principe soumis et qui ne bénéficient pas de la gratuité de l'enregistrement.

Le droit fixe général s'élève à **25 euros**.

## **2.2. Le droit d'hypothèque**

Le droit d'hypothèque est perçu sur les inscriptions d'hypothèques et de privilèges sur des biens immeubles. Il s'élève à **0,3%** du montant en principal et accessoires des sommes pour lesquelles l'inscription est prise ou renouvelée (avec un minimum de 5 euros). Certaines inscriptions (notamment à charge de l'Etat) sont exemptées du droit d'hypothèque.

Le droit doit être payé avant l'inscription de l'hypothèque.

## **2.3. Les droits de greffe**

Ces droits sont perçus sur certaines opérations effectuées dans les greffes des cours et tribunaux. Il s'agit de droits fixes qui varient d'après le cas et qui sont perçus soit par opération, soit par page du document tarifé. On distingue le *droit de mise au rôle* (inscription au rôle des affaires judiciaires), le *droit de rédaction* (sur les actes des greffiers), le *droit d'expédition* (sur les expéditions, copies ou extraits qui sont délivrés dans les greffes). Il existe toute une série d'exemptions.

En fonction des cas, différentes règles s'appliquent pour le paiement des droits.

## CHAPITRE 3 LES DROITS DE SUCCESSION

---

### *Quoi de neuf ?*

*Réduction des délais de dépôt de la déclaration de succession à concurrence d'un mois dans tous les cas.*

Ces droits sont établis et réglementés par le Code des droits de succession et par les arrêtés d'exécution dudit Code.

### 3.1. Droits de succession et de mutation par décès

#### 3.1.1. Généralités

Dans les droits de succession, il faut distinguer le droit de succession proprement dit et le droit de mutation par décès.

Le **droit de succession** est un impôt qui est établi sur la valeur nette de la succession d'un habitant du royaume, c'est-à-dire sur la valeur nette de tous les biens appartenant au défunt (meubles et immeubles, situés en Belgique et à l'étranger), déduction faite des dettes et des frais funéraires.

Le **droit de mutation par décès** est un impôt qui est établi sur la valeur des biens immeubles situés en Belgique, recueillis dans la succession d'un non-habitant du royaume, sous déduction de certaines dettes. En Région wallonne, les dettes se rapportant spécialement à ces biens sont déduites. En Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale, les dettes contractées spécifiquement pour acquérir ou conserver ces biens sont déductibles, si le défunt résidait dans l'EEE. Le tarif est le même que celui du droit de succession (voir ci-après).

Les droits de succession et de mutation par décès sont perçus sur base d'une déclaration à déposer par les ayants droit dans les 4, 5 ou 6 mois du décès, selon que celui-ci a eu lieu en Belgique, en Europe ou ailleurs. Les droits sont à payer au plus tard deux mois après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration.

Les biens dont, selon les preuves fournies par l'administration, le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années précédant son décès, sont considérés comme faisant partie de sa succession si la libéralité n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations (voir 2.1.1.G.). En Région flamande, en ce qui concerne certains actifs d'entreprises familiales ou actions de sociétés de famille, le délai de trois ans est porté à sept ans et une libéralité faisant l'objet d'une exonération du droit d'enregistrement, est assimilée à une libéralité assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations.

La base imposable est en principe la valeur vénale des biens au jour du décès. Les tarifs fluctuent :

1. suivant le degré de parenté existant entre l'héritier et le défunt;
2. suivant la part nette recueillie par chaque héritier (142) et
3. selon la Région attributaire des droits de succession. Si le défunt était un habitant du Royaume, la Région attributaire est celle dans laquelle le défunt a eu son dernier domicile **fiscal**. Si le domicile fiscal du défunt a été établi dans plus d'une Région au cours de la période de cinq ans précédant son décès, la Région attributaire est celle dans laquelle le domicile fiscal a été établi le plus longtemps durant cette période. Si le défunt n'était pas un habitant du Royaume, la Région attributaire des droits est celle où sont situés les biens immeubles. Le calcul se fait par tranches suivant des tableaux qui peuvent différer selon la Région.

### 3.1.2. Tarifs et réglementations particulières dans les trois Régions

#### A. Successions ouvertes en Région flamande

##### A.1. TARIF GENERAL ET DELIMITATION DES CATEGORIES DE TARIFS

*TABLEAU I - Succession en ligne directe, entre époux et entre cohabitants*

Tranche de part nette en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants
0,01	50.000	3
50.000	250.000	9
au-delà de	250.000	27

La part nette de l'époux ou du cohabitant ayant droit dans le logement qui servait de logement familial au moment du décès, n'est plus comprise dans la détermination de la part nette imposable. Cette exemption ne vaut toutefois pas pour le cohabitant qui soit est un parent en ligne directe du défunt, soit est assimilé à un ayant droit en ligne directe.

Par « cohabitant(s) » il faut entendre :

- 1° la personne qui, à la date de l'ouverture d'une succession, cohabitait légalement avec le défunt conformément aux dispositions du Livre III, titre Vbis du Code civil ;  
ou
- 2° la ou les personnes qui, à la date d'ouverture d'une succession, vivaient avec le défunt, sans interruption depuis au moins un an (trois ans pour l'exemption de la part nette obtenue dans le logement familial) et tenaient un ménage commun avec lui. Ces conditions sont censées également être remplies si la cohabitation et la tenue d'un ménage commun avec le défunt, consécutive à la période d'un an (resp. trois ans) jusqu'au jour du décès, est devenue impossible pour cause de force majeure. Un extrait du registre de la population constitue une présomption réfutable de la cohabitation ininterrompue et de la tenue d'un ménage commun.

142 Exceptions : lorsqu'il s'agit de successions ouvertes en Région flamande ou dans la Région de Bruxelles-Capitale, et dans lesquelles les ayants droit **ne** sont **pas** des personnes appartenant aux catégories « en ligne directe, entre époux et entre cohabitants » ou « entre frères et sœurs », le tarif fluctue suivant la **somme** des parts nettes recueillies par ces personnes, voir ci-dessous.

Une obtention entre un beau-parent et un enfant d'un autre lit est assimilée à une obtention en ligne directe. La même assimilation est valable pour l'obtention entre un enfant d'une personne qui cohabite avec le de cujus et le de cujus, et pour une obtention entre une personne qui cohabite avec un parent du de cujus et le de cujus. Dans ce dernier cas d'assimilation, le légataire remplit la condition de cohabitation avec un parent du de cujus, s'il cohabitait avec ce parent le jour du décès, conformément aux dispositions, du Livre III, titre Vbis du Code civil, ou s'il prouve, par tous les moyens à l'exception du serment, qu'au moment du décès, il menait depuis un an sans interruption un ménage commun avec ce parent.

Une obtention entre des personnes divorcées ou séparées de corps et une obtention entre ex-cohabitants sont assimilées à une obtention entre conjoints ou cohabitants uniquement s'il y a des descendants communs. Pour pouvoir bénéficier de l'assimilation, le légataire ex-cohabitant doit prouver qu'il a cohabité avec le de cujus conformément aux dispositions du Livre III, titre Vbis du Code civil ou s'il prouve, par tous les moyens à l'exception du serment, qu'au moment du décès il menait depuis un an sans interruption un ménage commun avec le de cujus.

Une obtention entre des personnes ayant ou ayant eu une relation de parent et d'enfant non biologique est assimilée à une obtention en ligne directe. Au sens de la présente disposition, une telle relation est censée exister ou avoir existé lorsque quelqu'un, avant l'âge de 21 ans, a cohabité pendant trois années consécutives avec une autre personne et a reçu, durant cette période, principalement de cette personne ou de cette personne et de son conjoint les secours et les soins que les enfants reçoivent normalement de leurs parents. L'inscription de l'enfant non biologique dans le registre de la population ou des étrangers, à l'adresse du parent non biologique constitue une présomption réfutable de cohabitation avec le parent non biologique.

**TABLEAU II - Succession entre « frères et sœurs » et entre « autres » (143)**

Tranche de base imposable en euros		Tarif en %	
de	à (inclus)	Entre frères et sœurs	Entre autres
0,01	75.000	30	45
75.000	125.000	55	55
au-delà de	125.000	65	65

Par « base imposable », il faut comprendre :

- en ce qui concerne les frères et sœurs : la part nette de chacun des ayants droit frères et sœurs ;
- en ce qui concerne tous les autres : la **somme** des parts nettes recueillies ensemble par les ayants droit de ce groupe.

143 Ce tarif s'applique aux frères et/ou sœurs du défunt et aux « autres » (catégorie qui, en Région flamande comprend la catégorie des ayants droit du 3<sup>ème</sup> degré en ligne collatérale, alors qu'ils figurent, dans les autres Régions, dans une catégorie séparée « entre oncles ou tantes et neveux ou nièces »), lorsque ces ayants droit ne peuvent invoquer le tarif applicable entre cohabitants (Tableau I).

**A.2. REGIMES PARTICULIERS**

1. Concernant l'imposition de la succession, la distinction suivante doit être faite :
  - s'il s'agit d'héritiers en ligne directe et/ou du conjoint ou du cohabitant survivant, le tableau I **s'applique éventuellement deux fois pour chacun d'eux** : une première fois sur leur part nette dans les immeubles et une seconde fois sur leur part nette dans les meubles ;
  - s'il s'agit de frères et sœurs, le tableau II s'applique sur la part nette globale de **chacun d'eux** ;
  - s'il s'agit d'autres personnes, le tableau II s'applique sur la **somme** des parts nettes globales des ayants droit de ce groupe (144).
2. Les héritiers en ligne directe et le conjoint ou le cohabitant survivant bénéficient d'une réduction des droits. Le montant de cette réduction atteint au maximum 500 euros et est dégressif. Au-delà d'une part successorale nette de 50.000 euros, il n'existe plus de réduction. Pour les parts successorales nettes jusqu'à 50.000 euros, la réduction s'élève à 500 euros x (1 – part nette/50.000). Pour la détermination de la part successorale nette, il n'est pas tenu compte de la part obtenue dans le logement familial.
3. Les frères et les sœurs du défunt bénéficient également d'une réduction d'impôt sur leur part nette, pour autant que celle-ci ne dépasse pas 75.000 euros. Si leur part successorale nette n'est pas supérieure à 18.750 euros, cette réduction s'élève à un montant de 2.000 euros x part nette/20.000. Si la part successorale nette est supérieure à 18.750 euros mais inférieure à 75.000 euros, la réduction s'élève à 2.500 euros x (1 – part nette /75.000).
4. Tous les héritiers, autres que les héritiers en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants, les frères et sœurs, bénéficient également, pour autant que le **total** de leurs parts nettes ne dépasse pas 75.000 euros, d'une réduction d'impôt, répartie entre les héritiers en proportion de la part nette recueillie par chacun d'eux. Si le total de ces parts nettes n'est pas supérieur à 12.500 euros, la réduction s'élève à 2.000 euros x ([total des parts nettes]/12.500). Si le total de ces parts nettes est supérieur à 12.500 euros, mais ne dépasse pas 75.000 euros, la réduction s'élève à 2.400 euros x (1 - [total des parts nettes] /75.000).
5. Pour la détermination des obtentions nettes, reprise aux points 2, 3 et 4, il n'est pas tenu compte de l'exemption pour les personnes handicapées (voir ci-après le point 7). La réduction des droits ne peut, le cas échéant, être supérieure aux droits qui sont dus après l'octroi de l'exemption pour les personnes handicapées.
6. Il est accordé, en faveur des enfants qui n'ont pas atteint l'âge de vingt et un ans, une réduction des droits de 75 euros, pour chaque année entière restant à courir jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de 21 ans et, en faveur du conjoint ou du cohabitant survivant, une réduction des droits égale à la moitié des réductions supplémentaires dont bénéficient ensemble les enfants communs. Ces réductions sont applicables indépendamment des obtentions nettes et en plus de la réduction à laquelle ils ont droit en vertu du point 2 ci-avant.

---

144 Les droits dus individuellement par les ayants droit de ce groupe sont ensuite calculés en répartissant, entre les successibles concernés, les droits dus globalement par le groupe, proportionnellement aux parts nettes recueillies par chacun d'eux.

7. Pour les obtentions en ligne directe, entre époux et entre cohabitants, il est accordé, en faveur des personnes handicapées, sur la base du tarif applicable (Tableau I), une exemption du droit de succession ou du droit de mutation par décès. Cette exemption s'élève à 3.000 euros, multiplié par le coefficient 2 à 18, suivant l'âge du bénéficiaire. L'exemption doit d'abord être imputée sur la part nette-immeubles et ensuite (après épuisement de cette part nette) sur la part nette-meubles. Dans le cas d'obtentions entre autres personnes (Tableau II) l'exemption s'élève à 1.000 euros, multiplié par le coefficient mentionné ci-dessus. Lorsque la personne handicapée et d'autres personnes sont, ensemble, soumises au tarif du Tableau II, l'impôt se calcule dans le chef de la personne handicapée comme si elle venait seule à la succession pour sa part nette dans la succession. Dans le chef des autres bénéficiaires, l'impôt se calcule comme si la personne handicapée n'avait pas cette qualité.
8. Sont exempts du droit de succession, les droits sociaux dans une SICAF immobilière agréée par le Gouvernement flamand dans le cadre du financement et de la réalisation de résidences-services ou de complexes résidentiels proposant des services. Pour bénéficier de l'exemption, il faut satisfaire à toute une série de conditions fixées par l'art.55*bis* du Code des droits de succession d'application en Région flamande, et par l'Arrêté d'exécution du Gouvernement flamand.
9. Les actifs ou les actions d'entreprises familiales ou de sociétés de famille qui font partie d'une succession sont, sous certaines conditions, soumis au tarif de 3% pour une obtention en ligne directe et entre époux et cohabitants, et au tarif de 7% pour une obtention entre d'autres personnes. Ces conditions sont nombreuses tant en ce qui concerne l'octroi de cet avantage qu'en ce qui concerne son maintien. Pour plus de détails, il est renvoyé aux articles 60/1 à 60/7 du Code des droits de succession d'application en Région flamande. Ces tarifs réduits ne s'appliquent pas à l'obtention de biens immeubles affectés ou destinés principalement à l'habitation.
10. A certaines conditions (voir art.55*ter* et 55*quater* du Code des droits de succession d'application en Région flamande), la valeur des immeubles non bâtis situés dans le Réseau écologique flamand ainsi que des immeubles (aussi bien terrain que peuplements) qui sont considérés comme des bois, est exemptée des droits de succession et de mutation par décès.
11. Dans le cas où les biens recueillis dans une succession font l'objet, dans l'année de la mort du défunt, d'une nouvelle transmission par décès, les droits de succession ou de mutation par décès dus sur la deuxième transmission sont réduits de moitié.
12. Toutes les donations de biens meubles que le défunt a faites sous une condition suspensive qui s'est réalisée par suite du décès du donateur sont assimilées à des legs et sont imposées au droit de succession et non au droit de donation.

**B. Successions ouvertes en Région wallonne****B.1. TARIF GENERAL ET DELIMITATION DES CATEGORIES DE TARIFS****TABLEAU I - Succession en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux**

Tranche de part nette en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux
0,01	12.500	3
12.500	25.000	4
25.000	50.000	5
50.000	100.000	7
100.000	150.000	10
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

On entend par :

- époux ou conjoint : la personne qui, au moment de l'ouverture de la succession, était dans une relation de mariage avec le défunt conformément aux dispositions du Livre premier, titre V, du Code civil, ainsi que la personne qui, au moment de l'ouverture de la succession, était dans une relation de mariage avec le défunt conformément au Chapitre III du Code de droit international privé ;
- cohabitant légal : la personne qui, au moment de l'ouverture de la succession, était domiciliée avec le défunt et était avec lui dans une relation de cohabitation légale conformément aux dispositions du Livre III, titre Vbis, du Code civil, ainsi que la personne qui, au moment de l'ouverture de la succession, était domiciliée ou avait sa résidence habituelle avec le défunt, au sens de l'article 4 du Code de droit international privé, et était avec lui dans une relation de vie commune conformément au Chapitre IV du même Code.

Le taux du droit entre époux ou entre cohabitants légaux n'est pas applicable lorsque les conjoints sont divorcés ou séparés de corps ou que les cohabitants légaux ont fait une déclaration de cessation de cohabitation légale, conformément à l'article 1476 du Code civil, et n'ont pas d'enfants ou de descendants communs.

**TABLEAU II - Succession en ligne collatérale et entre personnes sans lien de parenté**

Tranche de part nette en euros		Tarif en %		
de	à (inclus)	Entre frères et sœurs	Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	Entre toutes autres personnes
0,01	12.500	20	25	30
12.500	25.000	25	30	35
25.000	75.000	35	40	60
75.000	175.000	50	55	80
au-delà de	175.000	65	70	80(*)

(\*) Dans un arrêt du 22 juin 2005, la Cour d'Arbitrage (à présent dénommée « Cour constitutionnelle ») a annulé l'article 1<sup>er</sup> du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003, dans la mesure où il fixe le pourcentage d'imposition pour la tranche au-delà de 175.000 euros à un montant supérieur à 80%.

**B.2. REGIMES PARTICULIERS**

1. Aucun droit de succession n'est dû pour toute succession dont l'actif net ne dépasse pas 620 euros.
2. Les héritiers en ligne directe et le conjoint ou le cohabitant légal survivant bénéficient chacun d'un abattement de 12.500 euros. Cela signifie qu'ils ne doivent pas payer de droits de succession sur la première tranche de 12.500 euros. Lorsque la part nette recueillie par l'ayant droit n'excède pas 125.000 euros, l'abattement est augmenté à concurrence de la deuxième tranche allant de 12.500 euros à 25.000 euros. Cet abattement est augmenté en faveur des enfants du défunt, qui n'ont pas atteint l'âge de vingt et un ans, de 2.500 euros pour chaque année entière restant à courir jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de vingt et un ans (abattement supplémentaire) et, en faveur du conjoint ou du cohabitant légal survivant, de la moitié des abattements supplémentaires dont bénéficient ensemble les enfants communs. Le montant total exempté est imputé par priorité sur les tranches successives de la part nette dans l'immeuble qui est soumis au tarif préférentiel prévu pour les habitations (voir le point 5 ci-dessous), en commençant par la tranche la plus basse. Le solde éventuel est imputé sur les tranches successives de la part nette dans les autres biens qui sont soumis aux droits de succession, en commençant par la tranche la plus basse du dernier tarif effectivement applicable à ces autres biens, après application de la progressivité du tarif spécial prévu pour les habitations (voir point 5 ci-après).
3. Une réduction du droit de succession et du droit de mutation par décès est accordée à chaque héritier, légataire ou donataire qui a au moins trois enfants en vie n'ayant pas atteint l'âge de vingt et un ans au jour de l'ouverture de la succession.
4. En matière tant de droits de succession que de droits de mutation par décès, les biens ou les titres d'entreprises ou de sociétés déterminées qui font partie de la succession sont, sous certaines conditions, taxés à 0%. Pour l'octroi et le maintien de cet avantage, il doit être satisfait à différentes conditions, reprises à l'article 60*bis* du Code des droits de succession qui est d'application en Région wallonne. Ce tarif n'est pas applicable aux transmissions de droits réels sur des biens immeubles affectés totalement ou partiellement à l'habitation au moment du décès.
5. Dans les successions en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux, qui comprennent au moins une part en pleine propriété dans l'immeuble où le défunt a eu sa résidence principale depuis cinq ans au moins à la date de son décès, le droit de succession applicable sur la valeur nette de cette part est, après déduction, le cas échéant, de la valeur de la partie professionnelle de cet immeuble qui entre en considération pour l'application du tarif 0% mentionné au point 4 ci-dessus, sous certaines conditions (voir l'art. 60*ter* du Code des droits de succession, tel qu'il s'applique en Région wallonne), perçu suivant le tarif repris dans le Tableau III ci-dessous.

**TABLEAU III - Successions d'habitations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux (tarif préférentiel)**

Tranches de part nette en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux
0,01	25.000	1
25.000	50.000	2
50.000	175.000	5
175.000	250.000	12
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

La base imposable prise en considération pour ce tarif préférentiel est ajoutée à la part du bénéficiaire dans les autres biens, pour déterminer le droit de succession progressif sur la transmission de ces autres biens (voir l'art.66ter du Code des droits de succession, tel qu'il s'applique en Région wallonne).

6. Dans le cas où les biens recueillis dans une succession font l'objet, dans l'année de la mort du défunt, d'une nouvelle transmission par décès, les droits de succession et de mutation par décès dus sur la deuxième transmission sont réduits de moitié.
7. Il est accordé, sous certaines conditions, une exonération des droits de succession et de mutation par décès sur la valeur des biens immobiliers repris dans le périmètre d'un site Natura 2000 ou repris dans le périmètre d'un site candidat au réseau Natura 2000. Dans ce dernier cas, les droits légèrement réduits redeviennent exigibles si, dans un certain délai, le site n'est finalement pas pris en considération pour le réseau Natura 2000 (cf. articles 55bis et 56bis du Code des droits de succession applicable en Région wallonne).
8. En Région wallonne, sont, sous certaines conditions, exemptes de droits de succession et de mutation par décès :
  - la valeur des arbres sur pied croissant dans les bois et forêts ;
  - la valeur des actions et parts d'un groupement forestier en ce qu'elle procède d'arbres sur pied croissant dans les bois et forêts.

### C. Successions ouvertes dans la Région de Bruxelles-Capitale

#### **C.1. TARIF GENERAL ET DELIMITATION DES CATEGORIES DE TARIFS**

**TABLEAU I - Successions en ligne directe, entre époux et entre cohabitants**

Tranches d'imposition en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	En ligne directe, entre époux et entre cohabitants
0,01	50.000	3
50.000	100.000	8
100.000	175.000	9
175.000	250.000	18
250.000	500.000	24
au-delà de	500.000	30

On entend par « cohabitant » la personne qui se trouve en situation de cohabitation légale au sens du titre Vbis du Livre III du Code civil.

Pour l'application du tarif en ligne directe, est assimilé à un descendant du défunt, un enfant ne descendant pas du défunt, à condition que cet enfant ait, avant l'âge de 21 ans, cohabité pendant six années consécutives avec le défunt et ait reçu, durant cette période, du défunt ou du défunt et de son conjoint ou cohabitant ensemble les secours et les soins que les enfants reçoivent normalement de leurs parents. L'inscription de l'enfant dans le registre de la population ou des étrangers, à l'adresse du défunt, constitue, sauf preuve contraire, une présomption de cohabitation avec le défunt. Pour l'application du même tarif, est assimilée au père ou à la mère du défunt, la personne qui a donné au défunt, sous les mêmes conditions, les secours et les soins précités.

Le taux du droit entre époux et entre cohabitants n'est pas applicable, selon le cas, lorsque les conjoints sont divorcés ou séparés de corps ou lorsque la cohabitation légale a pris fin, à moins que les conjoints ou les cohabitants aient des enfants ou des descendants communs.

**TABLEAU II - Successions entre frères et sœurs**

Tranches d'imposition en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	Entre frères et sœurs
0,01	12.500	20
12.500	25.000	25
25.000	50.000	30
50.000	100.000	40
100.000	175.000	55
175.000	250.000	60
au-delà de	250.000	65

**TABLEAU III - Successions entre oncles ou tantes et neveux ou nièces**

Tranches d'imposition en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces
0,01	50.000	35
50.000	100.000	50
100.000	175.000	60
au-delà de	175.000	70

**TABLEAU IV - Successions entre toutes les autres personnes**

Tranches d'imposition en euros		Tarif en %
de	à (inclus)	Entre toutes les autres personnes
0,01	50.000	40
50.000	75.000	55
75.000	175.000	65
au-delà de	175.000	80

Pour les successions en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants et entre frères et sœurs, les tarifs des Tableaux I ou II s'appliquent sur la part des ayants droit dans la base imposable des biens. Pour les autres successions, les tarifs des tableaux III ou IV s'appliquent sur la **somme** des parts des ayants droit dans la valeur imposable des biens.

**C.2. REGIMES PARTICULIERS**

1. Aucun droit de succession ou de mutation par décès n'est dû pour toute succession dont l'actif net ne dépasse pas 1.250 euros.
2. En ce qui concerne les droits de succession et de mutation par décès, les héritiers en ligne directe et le conjoint ou cohabitant survivant bénéficient chacun d'un abattement de 15.000 euros. Cela signifie qu'ils ne doivent pas payer de droits de succession sur la première tranche de 15.000 euros. Cet abattement est augmenté en faveur des enfants du défunt, qui n'ont pas atteint l'âge de vingt et un ans, de 2.500 euros pour chaque année entière restant à courir jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de vingt et un ans (abattement supplémentaire) et, en faveur du conjoint ou cohabitant survivant, de la moitié des abattements supplémentaires dont bénéficient ensemble les enfants communs.
3. Une réduction du droit de succession et du droit de mutation par décès est accordée à chaque héritier, légataire ou donataire qui a au moins trois enfants en vie n'ayant pas atteint l'âge de vingt et un ans au jour de l'ouverture de la succession.
4. En matière tant de droits de succession que de droits de mutation par décès, les biens ou les titres de petites et moyennes entreprises qui font partie de la succession sont, pourvu qu'un certain nombre de conditions soient remplies, taxés à 3%. Pour l'octroi et le maintien de cet avantage, il doit être satisfait à différentes conditions, reprises à l'article 60*bis* du Code des droits de succession qui est d'application dans la Région de Bruxelles-Capitale. La base imposable de la succession à prendre en considération pour cet avantage est ajoutée au reste de l'héritage du bénéficiaire pour déterminer le droit de succession progressif applicable à cet héritage (voir article 66*ter* du Code des droits de succession d'application dans la Région de Bruxelles-Capitale).
5. Pour les successions en ligne directe, entre époux ou cohabitants qui comprennent au moins une part en pleine propriété dans l'habitation qui a servi de résidence principale au défunt durant cinq ans au moins à la date de son décès, le droit de succession applicable sur la part nette recueillie dans ce bien, est, sous certaines conditions (voir l'article 60*ter* du Code des droits de succession applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale), perçu suivant le tarif du Tableau I, sauf en ce qui concerne :
  - la tranche de 0,01 euro à 50.000 euros : 2% au lieu de 3%,
  - la tranche de 50.000 euros à 100.000 euros : 5,3% au lieu de 8%,
  - la tranche de 100.000 euros à 175.000 euros : 6% au lieu de 9%,
  - la tranche de 175.000 euros à 250.000 euros : 12% au lieu de 18%.

La base imposable prise en considération pour cet avantage est ajoutée à la part du bénéficiaire dans les autres biens, pour déterminer le droit progressif de succession applicable sur la transmission de ces autres biens (voir l'article 66*ter* du Code des droits de succession applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale).

6. Dans le cas où les biens recueillis dans une succession font l'objet, dans l'année de la mort du défunt, d'une nouvelle transmission par décès, les droits de succession ou de mutation par décès dus sur la deuxième transmission sont réduits de moitié.

### 3.2. Taxe compensatoire des droits de succession

Cette taxe est également appelée « taxe sur les ASBL ».

La taxe compensatoire des droits de succession est perçue annuellement sur la masse des biens que les ASBL et les fondations privées possèdent en Belgique.

Le taux de la taxe s'élève à **0,17%**.

Si la valeur de la masse imposable ne dépasse pas 25.000 euros, la taxe n'est pas due.

### 3.3. Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, sur les établissements de crédit et sur les entreprises d'assurance

Pour cette taxe, le terme (non officiel) « taxe d'abonnement » est également parfois employé. Toutefois, cette terminologie n'est **pas univoque**. Selon le contexte, le terme « taxe d'abonnement » est également utilisé pour **d'autres taxes et contributions**, telles que **notamment** la taxe annuelle sur les établissements de crédit qui est traitée au point 4.8. de la partie II du présent Mémento. En fonction du contexte, la dénomination « taxe d'abonnement » peut donc se rapporter à différentes taxes et contributions.

Les organismes de placement et les sociétés de gestion responsables de la gestion des organismes de placement, les organismes de placement collectif de droit étranger, ainsi que les établissements de crédit et les entreprises d'assurance qui attribuent certains dividendes et revenus ou effectuent certaines activités d'assurances sur la vie, comme visés à l'article 161 du Code des droits de succession, sont assujettis à cette taxe.

La taxe est liquidée sur base des montants nets placés (organismes de placement), sur une quotité du montant des dépôts d'épargne (établissements de crédit), sur base des provisions mathématiques du bilan et des provisions techniques afférentes aux contrats d'assurance-vie et aux assurances liées à un fonds d'investissement (entreprises d'assurance) et en outre, sur une quotité du capital social (établissements de crédit et entreprises d'assurance qui ont adopté la forme d'une société coopérative agréée par le Conseil national de la coopération) (art.161**bis** du Code).

Le taux de la taxe est fixé à **0,08%**. Ce n'est que dans la mesure où les moyens financiers d'un organisme de placement belge sont recueillis auprès d'investisseurs institutionnels ou professionnels que le taux est fixé à **0,01%** (art.161**ter** du Code).



## CHAPITRE 4 LES DROITS ET TAXES DIVERS

### *Quoi de neuf ?*

- *Augmentation de la taxe sur les opérations de bourse.*
- *Augmentation de la taxe sur les titres au porteur.*
- *Introduction de la taxe annuelle sur les établissements de crédit.*
- *Modifications de la taxe sur l'épargne à long terme.*
- *Introduction du taux de 2% de la taxe sur les opérations d'assurance pour certaines assurances-vie.*

Ces droits et taxes sont établis et réglés par le Code des droits et taxes divers (C.D.T.D.) et par les arrêtés d'exécution dudit Code.

### **4.1. Les droits d'écriture**

Pour autant qu'ils soient dressés en Belgique, il est exigé un droit sur les actes et écrits suivants, au tarif indiqué :

#### **4.1.1. Actes des notaires**

Il y a trois tarifs (art. 3 à 5 du C.D.T.D.) :

- \* 50 euros : tarif normal ;
- \* 95 euros : pour les actes passés pour les sociétés ayant la personnalité juridique ;
- \* 7,50 euros : pour les actes de notaires relatifs au régime matrimonial ou au régime patrimonial de la cohabitation légale, aux droits successoraux, actes de décès, aux donations entre vifs, testaments et dons, au divorce et à la filiation et reconnaissance.

#### **4.1.2. Actes des huissiers de justice**

Il y a deux tarifs (art. 6 à 7 du C.D.T.D.) :

- \* 50 euros : les procès-verbaux de vente publique d'objets mobiliers corporels ;
- \* 7,50 euros : les procès-verbaux de vente publique d'objets mobiliers corporels qui résultent d'un amortissement forcé de dettes.

#### **4.1.3. Ecrits bancaires**

Certains écrits bancaires sont assujettis à un droit de 0,15 euro (art. 8 du C.D.T.D.) :

Il s'agit par exemple de certains actes de prêt ou d'ouverture de crédit, d'actes contenant obligation ou reconnaissance de somme ou nantissement au profit des banquiers (art. 8, 1°, du C.D.T.D.), les récépissés de remise ou de dépôt de titres, certains extraits de compte, les récépissés concernant le dépôt de titres en vue d'assister à une assemblée d'actionnaires ou d'obligataires, etc. (art. 8, 2° à 4°, du C.D.T.D.).

#### **4.1.4. Autres écrits**

Il y a deux tarifs (art. 9 et 10 du C.D.T.D.) :

- \* 5 euros : pour par exemple les contraintes pour le recouvrement de sommes par les administrations publiques, les procès-verbaux (sauf ceux des notaires et des huissiers de justice) de vente publique d'objets mobiliers corporels et certaines pièces concernant les brevets ;
- \* 2 euros : pour certains écrits délivrés par les conservateurs des hypothèques.

#### 4.1.5. Modalités d'application

Lorsque les mêmes actes, en application des articles 3 à 7, donnent lieu à des tarifs différents, seul le droit le plus élevé est dû.

Les actes et écrits tarifés par les articles 3 à 7, 8, 1<sup>o</sup>, 9 et 10 sont soumis au droit dès le moment où ils sont dressés et signés par la personne ou par une des personnes qui délivre ces actes et écrits. Les actes et écrits tarifés par l'article 8, 2<sup>o</sup> à 4<sup>o</sup> sont soumis au droit dès le moment où ils sont dressés par les personnes qui délivrent ces actes et écrits (art. 11 du C.D.T.D.).

En principe, le droit est payé au plus tard le cinquième jour ouvrable suivant la date à laquelle le droit est dû. En ce qui concerne les écrits bancaires, les banquiers et les personnes qui y sont assimilées peuvent avoir recours aux déclarations périodiques par trimestre civil. Ils doivent déposer ces déclarations dans le mois d'expiration d'un trimestre et payer les droits dans ce même délai. Une méthode similaire peut être appliquée par les notaires, les huissiers de justice, l'administration, l'organisme public ou toute autre personne, pour les actes de notaires, les actes des huissiers de justice et autres écrits.

#### 4.1.6. Exemptions

Une série d'exemptions sont prévues. Celles-ci concernent par exemple les actes et écrits pour l'exécution des lois relatives aux impôts et à l'aménagement du territoire, pour la création de la Banque-Carrefour des entreprises, pour les mainlevées d'inscriptions hypothécaires prises en Belgique, etc. (art. 21 du C.D.T.D.).

### 4.2. Taxe sur les opérations de bourse et les reports

#### 4.2.1. Taxe sur les opérations de bourse

Sont soumis à la taxe (art. 120 du C.D.T.D.) :

- 1<sup>o</sup> *tout achat et toute vente* de fonds publics exécutés ou conclus en Belgique ;
- 2<sup>o</sup> *tout rachat* de ses propres actions par une société d'investissement, si cette opération concerne des *actions de capitalisation* (cela vaut aussi pour les conversions en actions de capitalisation étant donné qu'une conversion doit s'analyser comme un achat de titres d'une part et une émission de titres d'autre part).

Il existe différentes exemptions (art. 126<sup>1</sup> du C.D.T.D.) pour :

- les *opérations* dans lesquelles aucun intermédiaire professionnel n'intervient ou ne contracte soit pour le compte de l'une des parties, soit pour son propre compte ;
- pour les *opérations* réalisées pour leur propre compte par les intermédiaires financiers, les entreprises d'assurance, les institutions de retraite professionnelle, les organismes de placement collectif et les non-résidents ;
- pour les *opérations* ayant pour objet des droits de participation dans un organisme institutionnel ou privé de placement collectif ;
- pour des *certificats de trésorerie* ou des obligations linéaires émis par l'Etat ;
- pour les *opérations* ayant pour objet des titres d'emprunts à court terme émis par la Banque Nationale de Belgique ;
- et pour *un certain nombre* d'autres opérations.

La base d'imposition applicable est la suivante (art. 123 du C.D.T.D.) :

- pour les *achats ou acquisitions*, le montant à acquitter par l'acquéreur, à l'exclusion du courtage de l'intermédiaire ;
- pour les *ventes ou cessions*, le montant à recevoir par le vendeur ou le cédant, y compris le courtage de l'intermédiaire ;
- pour le *rachat de ses actions de capitalisation par une société d'investissement*, la valeur nette d'inventaire des actions, sans déduction du chargement forfaitaire ;
- pour les *rachats des actions de capitalisation par des organismes de placement collectif avec autorisation européenne ainsi que par des organismes de placement collectif établis en dehors de la Communauté européenne*, la valeur d'inventaire des actions, sans déduction du chargement forfaitaire, mais diminuée du précompte mobilier retenu.

La taxe est perçue aussi bien sur la vente que sur l'achat. En cas de *rachat de ses actions de capitalisation par une société d'investissement*, la taxe est due uniquement du chef de la cession de l'action à la société d'investissement (art. 122 du C.D.T.D.).

Les taux sont les suivants (art. 121 du C.D.T.D.) :

- a. **2,50 pour mille** : taux normal ;
- b. **0,90 pour mille** : entre autres, les titres de la dette publique de Belgique ou d'Etats étrangers ; emprunts émis par les Communautés, les Régions, les provinces et les communes (tant du pays que de l'étranger) ; obligations de sociétés ; parts de fonds de placement ; actions émises par des sociétés d'investissement, etc.

Toutefois, le tarif s'élève à **1%** pour les cessions et acquisitions à titre onéreux d'actions de capitalisation d'une société d'investissement et pour le rachat par une société d'investissement de ses propres actions de capitalisation (voir le 2<sup>o</sup>, ci-avant).

Par opération, le montant de la taxe ne peut excéder 650 euros pour les opérations soumises au tarif de 0,90 pour mille, 740 euros pour les opérations soumises au tarif de 2,50 pour mille et 1.500 euros pour les opérations qui ont pour objet les actions de capitalisation (art. 124 du C.D.T.D.).

La taxe est payable au plus tard le dernier jour ouvrable du mois suivant celui au cours duquel l'opération a été effectuée (art. 125, §1<sup>er</sup>, du C.D.T.D.).

#### **4.2.2. Taxe sur les reports**

Cette taxe est perçue sur les opérations de report sur fonds publics, dans lesquelles un intermédiaire professionnel pour opérations de bourse agit soit pour le compte d'un tiers, soit pour son compte propre (art. 138 du C.D.T.D.).

Le taux s'élève à **0,85 pour mille** (art. 138 du C.D.T.D.).

La taxe est due par les deux parties. Elle n'est toutefois pas due dans le chef des intermédiaires financiers, des entreprises d'assurance, des institutions de retraite professionnelle, des organismes de placement collectif et des non-résidents (art. 139 du C.D.T.D.).

Des exemptions sont prévues pour les opérations ayant pour objet des certificats de trésorerie ou des obligations linéaires émis par l'Etat, des billets de trésorerie ou des certificats de dépôt émis conformément à la loi du 22 juillet 1991, des titres d'emprunts à court terme émis par la Banque nationale de Belgique et des cessions-rétrocessions de valeurs mobilières (art. 139bis du C.D.T.D.).

Pour le paiement de cette taxe, la réglementation en vigueur est celle applicable aux opérations de bourse (art. 143 du C.D.T.D.).

#### 4.3. Taxe sur les titres au porteur

Cette taxe est perçue sur la **conversion** de titres au porteur en titres dématérialisés ou en titres nominatifs, à l'exception des titres qui viennent à échéance avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 (art. 167. du C.D.T.D.). Pour la définition de « titres », voir art. 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, de la loi du 14 décembre 2005 portant suppression des titres au porteur.

Le taux de la taxe est de 2% pour les conversions effectuées en 2013 (art. 168 du C.D.T.D.).

La taxe est calculée (art. 169 du C.D.T.D.) à la date du dépôt et, selon le cas, sur la base du dernier cours boursier, de la dernière valeur d'inventaire (parts dans les fonds de placement), du montant nominal du capital de la créance ou de la valeur comptable des titres.

La taxe est acquittée (art. 170 du C.D.T.D.) par les intermédiaires professionnels (pour les titres qui sont inscrits sur un compte-titres suite à leur dépôt) ou par la société émettrice (pour la conversion en titres nominatifs).

La taxe est payable (art. 171 du C.D.T.D.) au plus tard le dernier jour ouvrable du mois suivant celui au cours duquel le dépôt a lieu.

#### 4.4. Taxe annuelle sur les opérations d'assurance

Cette taxe est perçue sur les contrats d'assurance lorsque le risque se situe en Belgique (art. 173 du C.D.T.D.).

Le risque de l'opération d'assurance se situe en Belgique lorsqu'il est satisfait à l'une des conditions suivantes :

- le preneur d'assurance a sa résidence habituelle en Belgique ;
- si le preneur d'assurance est une personne morale : l'établissement de cette personne morale auquel le contrat se rapporte, se situe en Belgique ;
- les biens immeubles et certains biens meubles auxquels le contrat se rapporte sont situés en Belgique ;
- les véhicules de toute nature auxquels le contrat se rapporte sont immatriculés en Belgique ;
- le contrat d'assurance relative à des risques encourus au cours d'un voyage ou de vacances est souscrit en Belgique et a une durée de maximum quatre mois.

Divers contrats sont exemptés de cette taxe, **notamment** (art. 176<sup>2</sup> du C.D.T.D.) :

- les contrats d'assurance-crédit contre les risques commerciaux et/ou les risques-pays ;
- les contrats de réassurance ;
- certaines assurances dans le cadre de la sécurité sociale ;
- certaines assurances soins de santé offrant un niveau de protection élevé ;
- les assurances contre les risques à l'étranger ;
- les assurances dans le cadre de l'épargne-pension ;
- les assurances dans le cadre de la pension complémentaire des indépendants ;
- la transformation d'une prestation d'assurance-vie en rente ;
- les assurances de corps de navires et de corps de bateaux ;
- certaines assurances d'avions ;

- toutes les autres assurances maritimes et fluviales (excepté celles qui sont taxées au taux de 1,4%, voir plus loin) ;
- les assurances obligatoires en matière de véhicules automobiles et les assurances de dégâts matériels concernant des véhicules automoteurs ou des ensembles de véhicules qui sont destinés exclusivement au transport de marchandises par route et dont la masse maximale autorisée est d'au moins 12 tonnes ;
- certains contrats d'assurance protection juridique, etc..

La base d'imposition est le montant des primes, contributions personnelles et contributions patronales, augmentées des charges, à payer au cours de l'année d'imposition soit par les preneurs d'assurance, soit par les affiliés et leurs employeurs (art. 176<sup>1</sup> du C.D.T.D.).

Il y a cinq taux (art. 175<sup>1</sup> à 175<sup>3</sup> du C.D.T.D.) :

- \* **9,25%** taux normal ;
- \* **4,40%** taux appliqué notamment aux assurances sur la vie (non conclues à titre individuel), aux assurances en cas de décès, à certains contrats de rentes viagères et temporaires, à certains engagements collectifs complémentaires en cas d'incapacité de travail et aux engagements de pension (sous la condition d'une « accessibilité identique » au règlement, voir art. 175<sup>1</sup> du C.D.T.D.) ;
- \* **2,00%** taux appliqué aux opérations d'assurances sur la vie, même si elles sont liées à un fonds d'investissement, et aux constitutions de rentes viagères ou temporaires, lorsqu'elles sont conclues par des personnes physiques, sauf si le taux de 1,10% s'applique ;
- \* **1,40%** taux appliqué aux assurances maritimes et fluviales et contre les risques des transports terrestres ou aériens lorsqu'elles concernent des marchandises ; aux assurances obligatoires en matière de véhicules automoteurs et aux assurances de dégâts matériels concernant notamment les taxis, les autobus, les autocars et les véhicules destinés au transport de marchandises et ayant une masse maximale autorisée supérieure à 3,5 tonnes et inférieure à 12 tonnes ;
- \* **1,10%** taux appliqué aux opérations d'assurances temporaires au décès à capital décroissant qui servent à la garantie d'un emprunt hypothécaire conclu pour acquérir ou conserver un bien immobilier, lorsqu'elles sont conclues par des personnes physiques (les « assurances de solde restant dû »).

Selon les cas, la taxe est payée par (art. 177 du C.D.T.D.) :

- 1° l'entreprise d'assurance, l'organisme de pension, etc.,
- 2° les courtiers et autres intermédiaires résidant en Belgique pour les contrats souscrits avec des assureurs non établis en Belgique qui réalisent des opérations d'assurance pour lesquelles le risque se situe en Belgique, ainsi que par les entreprises d'assurance non établies en Belgique qui n'ont pas de représentant responsable en Belgique et qui font des opérations d'assurance pour lesquelles le risque se situe en Belgique sans faire appel aux intermédiaires résidant en Belgique, ou
- 3° les preneurs d'assurance eux-mêmes.

Dans les deux premiers cas, la taxe est payable au plus tard le dernier jour ouvrable du mois suivant celui au cours duquel la prime ou contribution est venue à échéance. Un acompte est payable au plus tard le 15 décembre sur la taxe due au mois de janvier de l'année suivante. Cet acompte est fixé sur la base du montant dû pour le mois de novembre précédent (Art. 179<sup>1</sup> du C.D.T.D.). Dans le troisième cas, la taxe est payable dans les trois mois à compter de l'échéance de la prime (art. 179<sup>2</sup> du C.D.T.D.).

#### 4.5. Taxe annuelle sur les participations bénéficiaires

Les sommes réparties à titre de participation bénéficiaire afférente aux contrats d'assurance-vie, aux contrats de rentes viagères ou temporaires ou aux pensions complémentaires constituées autrement que par une assurance-vie, conclu avec un assureur opérant en Belgique, sont assujetties à la taxe (art. 183*bis* du C.D.T.D.).

Le taux de la taxe est de **9,25%** (art. 183*ter* du C.D.T.D.).

La taxe est calculée sur le montant total des sommes réparties à titre de participations bénéficiaires pour l'année d'imposition (art.183*quater* du C.D.T.D.).

Les participations bénéficiaires afférentes aux assurances-épargne dans le cadre de l'épargne-pension et afférentes aux contrats d'assurance pour lesquels le preneur d'assurance n'a pas bénéficié de réduction d'impôt (ou exonération, réduction ou déduction en matière d'impôts sur les revenus - ancien système), sont exonérées de la taxe sous certaines conditions (art. 183*quinquies* du C.D.T.D.).

La taxe est payable dans les trois mois à compter de la date de la décision de répartition des participations bénéficiaires (art. 183*octies* du C.D.T.D.).

#### 4.6. Taxe sur l'épargne à long terme

Sont visés par la taxe sur l'épargne à long terme (art. 184 du C.D.T.D.) :

- les assurances sur la vie individuelles (ordinaires et assurances-épargne) pour lesquelles l'assuré a bénéficié d'une réduction d'impôt (ou d'une exonération, réduction ou déduction en matière d'impôts sur les revenus - ancien système) ;
- les comptes-épargne collectifs ou individuels pour lesquels le titulaire a bénéficié d'une réduction d'impôt (ou d'une exonération, réduction ou déduction en matière d'impôts sur les revenus - ancien système).

Les contrats d'assurance qui prévoient uniquement des avantages en cas de décès et les assurances sur la vie dans la mesure où celles-ci visent à garantir l'amortissement ou la reconstitution d'un emprunt hypothécaire, sont exemptés de la taxe (art. 187<sup>2</sup> du C.D.T.D.).

La taxe est perçue (art. 184 et 186 du C.D.T.D.), selon le cas, sur la valeur de rachat théorique, les pensions, rentes, capitaux ou valeurs de rachat (assurances sur la vie) ou l'épargne (comptes-épargne), déterminés :

1. en ce qui concerne les contrats conclus ou les comptes ouverts avant 55 ans : au 60<sup>e</sup> anniversaire de l'assuré ou du titulaire du compte ;
2. en ce qui concerne les contrats conclus ou les comptes ouverts à compter de l'âge de 55 ans : au jour du 10<sup>e</sup> anniversaire de la date de conclusion du contrat ou de l'ouverture du compte, à moins que la valeur de rachat ou l'épargne ne soit payée ou attribuée avant cette date. Dans ce dernier cas, la taxe est exigible au jour du paiement ou de l'attribution.

Il y a deux taux (art. 185 du C.D.T.D.) :

- **10%**      taux normal (145) ;
- **33%**      paiements ou attributions d'épargnes ou de valeurs de rachat faits anticipativement dans certaines conditions.

La taxe est payable au plus tard le dernier jour ouvrable du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur de la taxe (art. 1873 du C.D.T.D.).

#### **4.7. Taxe d'affichage**

Cette taxe est perçue sur toutes les affiches exposées au regard du public et dont la superficie dépasse 1m<sup>2</sup>, ainsi que sur les affiches lumineuses, etc. (art. 188 et suiv. du C.D.T.D.).

Il est prévu toute une série d'exemptions, notamment pour les enseignes, certains affichages en exécution de la loi ou d'une décision judiciaire, les affiches apposées par les pouvoirs publics et certains établissements publics, certaines affiches relatives au culte, les affiches en matière électorale, etc. (art. 194 et 198 du C.D.T.D.).

La taxe s'élève à 0,50 euro par m<sup>2</sup> ou fraction de m<sup>2</sup>. Le montant de la taxe perçu sur les affiches sur papier ordinaire collées sur panneaux d'affichage sans protection d'aucune nature, n'excèdera pas 5 euros (art. 190 du C.D.T.D.).

Pour les affiches lumineuses, etc., la taxe annuelle est de cinq fois le montant mentionné ci-dessus (art. 191 du C.D.T.D.).

La taxe est payable avant que l'affichage n'ait lieu (art. 195 du C.D.T.D.). S'il s'agit de la taxe annuelle, celle-ci doit en principe être payée au plus tard le 31 janvier de l'année suivant l'année échue (l'année expire le 31 décembre) (voir art. 197 du C.D.T.D., également pour les cas particuliers).

#### **4.8. Taxe annuelle sur les établissements de crédit**

Sont assujettis à la taxe (art. 201<sup>10</sup> du C.D.T.D.) :

- a) les établissements de crédit de droit belge ;
- b) les établissements de crédit ressortissant d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen qui ont une succursale en Belgique ;
- c) les établissements de crédit ressortissant d'un pays tiers qui ont une succursale en Belgique.

La taxe est due par ces établissements de crédit sur une quotité du montant total de certains dépôts d'épargne au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, non compris les intérêts afférents à l'année précédente. Est concernée la tranche exonérée des intérêts des dépôts d'épargne qui ne sont pas imposables en tant que revenus mobiliers conformément au CIR 92. La quotité précitée est égale à la proportion entre le total des revenus non imposables conformément au CIR 92 et le total des revenus attribués sur ces dépôts d'épargne pour l'année précédant l'année d'imposition (art. 201<sup>11</sup> du C.D.T.D.).

---

145 La base imposable constituée des versements effectués avant le 1<sup>er</sup> janvier 1993 et sur laquelle le taux de 16,5% s'appliquait, a été soumise à une taxe unique de 6,5% dans le courant de l'année 2012, de sorte qu'à présent, le taux de 10% s'applique également à cette base imposable.

Le taux de base applicable est de **0,05%** (art. 201<sup>12</sup> du C.D.T.D.). Ce taux est multiplié par un **coefficient de pondération** qui est fonction du ratio des prêts non financiers consentis. Ce ratio est calculé selon le rapport A/B, où :

- A = la moyenne mensuelle sur base annuelle des prêts européens consentis à des institutions non financières ;  
 B = le total des versements exonérés sur des dépôts d'épargne réglementés à la fin de l'année précédant l'année d'imposition.

En fonction du ratio, les coefficients suivants sont utilisés, d'où les **tarifs finaux** suivants :

Ratio	Coefficient de pondération	Tarif final
0 - 0,25	240%	0,12%
0,25 - 0,50	160%	0,08%
0,50 - 1	85%	0,0425%
> 1	60%	0,03%

La taxe est exigible au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année et doit être acquittée au plus tard le 1<sup>er</sup> juillet de cette même année (art. 201<sup>13</sup> du C.D.T.D.)

## CHAPITRE 5 PROCEDURES DOUANIERES A L'IMPORTATION, A L'EXPORTATION ET EN CAS DE TRANSIT

---

*Ces procédures sont basées principalement sur le Code des douanes communautaire et sur ses dispositions d'application.*

### 5.1. Droits à l'importation

Les « droits à l'importation » sont perçus selon un tarif commun à l'Union européenne sur des marchandises importées de pays non-membres de l'Union européenne.

Ces droits sont perçus au profit de l'Union européenne.

#### **5.1.1. Base d'imposition des droits à l'importation : le plus souvent la valeur en douane, parfois la quantité**

La valeur à déclarer lors de la mise en libre pratique de marchandises et qui sert de base à la perception des droits d'entrée, doit respecter les dispositions des articles 28 à 36 du Code des douanes communautaire (Règlement (CEE) n°2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992).

Ces articles mettent en œuvre, dans les Etats membres de l'Union européenne, l'accord sur l'évaluation en douane résultant des négociations commerciales multilatérales menées au niveau du GATT de 1973 à 1979. Lesdits articles reposent sur le principe que la détermination de la valeur en douane des marchandises doit être basée autant que possible sur la valeur transactionnelle c'est-à-dire sur le prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises, pour autant que ce dernier réponde à certaines conditions.

A défaut de valeur transactionnelle ou lorsque celle-ci ne satisfait pas à toutes les exigences pour pouvoir être retenue, il convient d'appliquer successivement d'autres méthodes d'évaluation, en suivant un ordre bien déterminé.

#### Remarque :

*La base d'imposition à la TVA lors de l'importation est constituée par la valeur calculée suivant les règles communautaires en vigueur pour établir la valeur en douane augmentée de certains frais.*

#### **5.1.2. Tarif des droits d'entrée**

Le taux du droit à l'importation est fonction de la nature des marchandises et du pays d'où elles sont importées. Se basant sur la nomenclature du Système Harmonisé, le tarif UE détermine pour chaque catégorie de marchandises le tarif applicable. En outre, dans le cadre d'accords internationaux ou pour des raisons économiques, une série de franchises, suspensions, tarifs réduits (liés ou non à des contingents), etc. sont appliqués. Toutes ces possibilités sont reprises, avec les dispositions légales y afférentes, dans le « Tarif d'usage des droits d'entrée » édité par l'administration.

## 5.2. Destinations douanières

### 5.2.1. Généralités

#### A. Dépôt temporaire

Les marchandises qui sont introduites dans le territoire douanier de l'Union européenne sont soumises, dès cette introduction, à la surveillance douanière et doivent être conduites à un bureau de douane ou un lieu agréé par la douane (magasin de dépôt temporaire) pour être présentées à celle-ci.

En des lieux agréés par la douane, les marchandises peuvent rester en dépôt temporaire pendant soit 45 jours si les marchandises ont été acheminées par la voie maritime soit 20 jours si les marchandises ont été acheminées par une autre voie.

#### B. Destinations douanières

Les marchandises doivent être déclarées pour une destination douanière autorisée, à savoir :

- placement des marchandises sous un *régime douanier* (voir point C ci-après),
- réexportation hors du territoire douanier de l'Union européenne,
- destruction,
- abandon au profit du Trésor public,
- introduction dans une zone franche ou un entrepôt franc.

#### C. Régimes douaniers

Par régime douanier, il y a lieu d'entendre :

- 1) la mise en libre pratique,
- 2) le transit,
- 3) l'entrepôt douanier,
- 4) le perfectionnement actif,
- 5) la transformation sous douane,
- 6) l'admission temporaire,
- 7) le perfectionnement passif,
- 8) l'exportation.

Les régimes visés sous 3) à 7) sont des régimes douaniers économiques. Les régimes seront développés ultérieurement.

### 5.2.2. Le Document unique

Le placement des marchandises sous un régime douanier s'effectue en principe sous le couvert du formulaire du « Document unique ». Le Document unique a été conçu de façon à couvrir tous les mouvements de marchandises, à savoir l'exportation, le transit et l'importation.

Le Document unique a été modifié par le Règlement (CE) n° 2286/2003 de la Commission du 18 décembre 2003 modifiant le code communautaire d'application (JOUE L 343 du 31 décembre 2003). La nouvelle notice du Document unique, reprise dans ce règlement, était applicable à partir du :

- 1<sup>er</sup> janvier 2007 pour les déclarations sur papier ;
- 4 février 2008 pour les déclarations électroniques introduites par le biais du système de déclaration « Paperless Douanes et Accises » (PLDA) (obligatoire à l'exportation, mais à l'importation uniquement obligatoire pour les agents en douane).

Afin de réduire la charge administrative supportée principalement par les opérateurs économiques, **EORI** (*Economic Operator's Registration and Identification*) a été introduit : un seul enregistrement douanier dans toute l'Union européenne pour une entreprise.

A cet effet, le **numéro EORI** a été créé : un numéro communautaire unique utilisé pour l'enregistrement et l'identification des opérateurs économiques et d'autres personnes dans leurs relations avec les autorités douanières, et à mentionner sur le Document unique.

Les dispositions EORI sont entrées en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2009 mais à l'heure actuelle, elles sont uniquement obligatoires à l'exportation.

Toute information à ce propos est disponible sur le site web de l'Administration des douanes et accises, par le biais des liens suivants : <http://www.fiscus.fgov.be/interfdanl/fr/dau/index.htm> (Document unique) et <http://www.fiscus.fgov.be/interfdanl/fr/entreprises/eori.htm> (EORI).

Suivant le mouvement, sont utilisés des exemplaires différents d'une liasse complète (8 exemplaires, exemplaires A ou B pour le Centre de Traitement de l'Information (C.T.I.) des douanes, exemplaire C pour dépôt en entrepôt douanier, exemplaire R pour l'octroi des restitutions agricoles). PLDA (paperless douanes et accises) a informatisé cette procédure pour ceux qui doivent utiliser PLDA ou qui utilisent PLDA de leur plein gré de sorte que certains exemplaires ne sont plus employés.

Certaines cases sont autocopiantes, de sorte que les informations nécessaires aux Etats membres sont obtenues en une seule frappe. C'est une des raisons pour lesquelles la plupart des données devant figurer sur le document doivent être fournies sous forme de codes.

Le Document unique n'est pas utilisé en cas d'emploi de certains documents tels que notamment :

- le carnet TIR (Transit),
- le carnet ATA (Admission temporaire),
- la déclaration 136F (franchises diplomatiques).

Moyennant le respect de certaines conditions, la douane peut accorder des autorisations de procédures simplifiées qui permettent d'accélérer l'intervention douanière. Parmi ces procédures simplifiées, citons :

- la procédure de la déclaration simplifiée,
- le dépôt anticipé de la déclaration,
- les globalisations,
- le dépôt d'une déclaration incomplète.

Ces procédures simplifiées s'appliquent pratiquement pour tous les régimes.

### 5.2.3. Bureau de dédouanement

La déclaration se fait auprès d'un bureau frontière à l'Union européenne, dans un port maritime, dans un aéroport ou à un bureau à l'intérieur du pays, durant les heures d'ouverture de ceux-ci et pour autant qu'ils soient compétents à cet effet. Sous la dénomination « bureau à l'intérieur du pays », il faut également entendre les bureaux maintenus aux frontières intérieures. En cas de déclaration à un bureau à l'intérieur du pays, les marchandises sont acheminées, sous le couvert d'un document depuis le lieu d'introduction dans l'Union européenne jusqu'à ce bureau.

Les droits à l'importation, l'accise, l'accise spéciale ainsi que la TVA (pour cette dernière, si aucun report de paiement de la TVA – autorisation délivrée par l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc) – n'est appliqué) doivent en principe être acquittés au bureau de douane d'importation lors de la validation de la déclaration de mise en libre pratique et/ou de mise à la consommation.

Toutefois, les produits soumis à accise peuvent être enlevés du bureau de douane d'importation en suspension de l'accise en vue de leur placement dans un entrepôt fiscal.

Après l'obtention d'une autorisation de l'Administration des Douanes et Accises et après dépôt d'une caution, le déclarant peut obtenir le report du paiement des droits susvisés (à ne pas confondre avec le report de paiement de la TVA pour lequel une autorisation est délivrée par l'AGFisc et pour lequel un paiement par anticipation doit être effectué par le demandeur).

### 5.2.4. Déclaration pour la libre pratique et la mise à la consommation

#### A. Principes

**Déclarer** des marchandises en libre pratique est l'acte qui consiste à conférer le statut douanier de marchandises communautaires à des marchandises non communautaires en payant les droits à l'importation éventuels et en appliquant les mesures de politique commerciale applicables lors de l'importation dans l'Union européenne.

**Déclarer** des marchandises à la consommation implique en sus le paiement des impôts nationaux comme la TVA et l'accise et l'application des autres dispositions nationales prescrites lors de l'importation.

Les marchandises des pays tiers destinées au marché belge sont déclarées simultanément en libre pratique et à la consommation. Par contre, les marchandises communautaires ne sont soumises à aucune formalité douanière en trafic intracommunautaire : ces mouvements s'effectuent comme livraisons intracommunautaires sous un régime TVA.

L'acquisition intracommunautaire de certains moyens de transport est toutefois toujours soumise à l'accomplissement de formalités auprès de la douane, qui agit, en l'occurrence, pour le compte de l'AGFisc.

Si des marchandises déclarées pour la mise en libre pratique en Belgique sont destinées à un autre Etat membre de l'UE, l'exonération de la TVA peut être octroyée en Belgique et la livraison des biens s'effectue en tant que livraison intracommunautaire. Si les marchandises ne sont pas acheminées directement vers l'Etat membre de destination après déclaration pour la mise en libre pratique des marchandises, celles-ci doivent être entreposées dans un entrepôt TVA en Belgique.

Les marchandises d'accises acheminées vers un autre Etat membre après leur mise en libre pratique doivent obligatoirement passer par le régime d'entrepôt fiscal en Belgique.

**B. Franchise définitive**

Dans une trentaine de cas, aucun droit à l'importation et éventuellement aucune autre taxe ne doivent être acquittés à l'importation. Pour les particuliers, ce régime s'applique à certains biens personnels (en cas de déménagement, de mariage, d'héritage, etc.), aux bagages personnels des voyageurs (dans certaines limites), etc. Pour le trafic de marchandises, il s'agit par exemple d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel, de biens d'équipement importés lors du transfert d'activités d'une entreprise vers l'Union européenne, de marchandises destinées à des œuvres de bienfaisance, etc.

Les marchandises suivantes, dépourvues de tout caractère commercial et contenues dans les bagages personnels des voyageurs, peuvent être importées en franchises :

## 1) VOYAGEURS EN PROVENANCE DE PAYS NON-MEMBRES DE L'UNION EUROPEENNE (1)

<u>Produits de tabac (2)</u>	
cigarettes	200 pièces (3)
ou      cigarillos	100 pièces (3)
ou      cigares	50 pièces (3)
ou      tabac à fumer	250 grammes (3)
<u>Alcools et boissons alcoolisées (2)</u>	
Vins tranquilles	4 litres (3)
<u>ET</u>	
Bières	16 litres (3)
<u>ET</u>	
<u>soit</u> : boissons distillées et boissons spiritueuses ayant un titre alcoométrique de plus de 22% vol ; alcool éthylique non dénaturé de 80% vol et plus	1 litre (3)
<u>soit</u> : boissons distillées et boissons spiritueuses, apéritifs à base de vin ou d'alcool, tafia, saké ou boissons similaires ayant un titre alcoométrique de 22% vol ou moins ; vins mousseux, vins de liqueur	2 litres (3)
Marchandises autres que celles visées ci-dessus	Valeur globale maximum: 430 ou 300 ou 175 euros (3) (4) (5)

- (1) Les franchises sont accordées aussi bien pour les marchandises achetées toutes taxes comprises dans ces pays que pour celles ayant bénéficié du remboursement ou d'une exonération de ces taxes en raison de leur exportation (exemple : achats dans une boutique hors-taxes d'un aéroport).
- (2) Ces franchises pour les « produits de tabac » et les « alcools et boissons alcoolisées » ne sont accordées qu'aux voyageurs âgés d'au moins 17 ans.
- (3) Pour le personnel d'un moyen de transport utilisé en trafic international pour voyager à partir d'un pays tiers ou d'un territoire tiers, les franchises sont limitées à respectivement 40 pièces, 20 pièces, 10 pièces, 50 grammes, 2 litres, 8 litres, 0,25 litre, 0,50 litre et 175 euros. Si ce personnel apporte la preuve qu'il ne se déplace pas dans le cadre de son activité professionnelle, les franchises ordinaires sont d'application.
- (4) 430 euros pour les voyageurs aériens et les voyageurs maritimes (à l'exception de l'aviation ou de la navigation de tourisme privée), 300 euros pour les autres voyageurs, 175 euros pour les voyageurs de moins de 15 ans et pour les personnes mentionnées dans la note (3).
- (5) Ces montants peuvent être revus.

## 2) VOYAGEURS EN PROVENANCE D'UN ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE

Marchandises acquises dans le marché intérieur des Etats membres de l'UE (toutes taxes comprises) : les voyageurs en provenance d'un Etat membre de l'UE peuvent introduire en Belgique sans limite de valeur ou de quantité les marchandises achetées dans cet autre Etat membre.

Toutefois, les accises doivent être acquittées pour les marchandises soumises à accise qui sont introduites en Belgique à des fins commerciales.

Pour établir que ces marchandises introduites en Belgique par un voyageur sont destinées à des fins commerciales, l'Administration peut tenir compte, entre autres, du statut commercial et des motifs de ce dernier, du lieu de détention ou du mode de transport utilisé, de tout document relatif aux marchandises, de la nature de ces marchandises et leurs quantités selon les limites indicatives suivantes.

<u>Produits de tabac</u>	
cigarettes	800 pièces
cigarillos (cigares d'un poids maximal de 3 grammes par pièce)	400 pièces
cigares	200 pièces
tabac à fumer	1 kg
<u>Boissons alcoolisées</u>	
boissons spiritueuses	10 litres
produits intermédiaires (par ex. Porto, Pineau des Charentes, etc.)	20 litres
vins (dont 60 litres au maximum de vin mousseux)	90 litres
bières	110 litres

Il convient de noter que la cession à titre onéreux, sans bénéfice, de marchandises soumises à accises entre particuliers, est considérée comme effectuée à des fins commerciales.

C. Franchise définitive à la réimportation de marchandises préalablement exportées

Moyennant certaines conditions (entre autres, marchandises en l'état), le bénéfice de la franchise définitive peut être accordé à la réimportation de marchandises.

**5.2.5. Régimes douaniers avec suspension des droits et taxes à l'importation**A. Transita. Le carnet TIR

Une soixantaine de pays (dont tous les Etats membres de l'Union européenne) ont signé une convention en vue d'accélérer le transport des marchandises, dans des véhicules routiers, des ensembles de véhicules ou dans des conteneurs, en simplifiant les formalités aux frontières.

Le transport s'effectue sous le couvert du carnet TIR, un document douanier international qui peut être utilisé pour le franchissement successif de plusieurs frontières.

Après vérification du chargement, le véhicule routier ou le conteneur est scellé par la douane du pays de départ. Les véhicules et les conteneurs doivent être agréés par les autorités douanières du pays où le propriétaire ou le transporteur est domicilié ou établi.

Les carnets TIR sont délivrés et garantis dans les pays concernés par les associations garantes agréées par les administrations douanières. Les utilisateurs d'un carnet TIR doivent aussi être reconnus par la douane et les associations garantes.

Les carnets TIR ne peuvent être utilisés pour les transports débutant et se terminant à l'intérieur de l'UE, ni pour les transports d'alcool ou de produits du tabac. Les carnets TIR peuvent cependant être utilisés pour les transports entre Etats membres de l'UE si le territoire d'un pays tiers est traversé.

La prise en charge d'un carnet TIR vaut pour tout le territoire douanier de l'UE. Aucune formalité ne doit être effectuée aux frontières intracommunautaires.

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009, le NCTS-TIR est obligatoire à l'intérieur de l'UE. Cela veut dire que le renvoi du volet n°2 est remplacé par un message électronique.

Le carnet TIR sur support papier doit, cependant, toujours être utilisé en parallèle avec l'application NCTS-TIR.

**b. Transit communautaire/commun**

Le transit communautaire *externe* permet la circulation de marchandises non communautaires d'un point à un autre du territoire douanier de la Communauté sans que celles-ci ne soient soumises ni aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale.

Le transit communautaire *interne* permet la circulation de marchandises communautaires, sans modification de leur statut douanier, d'un point à un autre du territoire douanier de la Communauté avec emprunt du territoire d'un pays tiers. Le transit commun étend la réglementation du transit communautaire aux échanges avec les pays de l'A.E.L.E. (Norvège, Islande, Suisse).

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2003, le New Computerised Transit System (NCTS) est obligatoire et, sauf en cas d'application de la procédure de secours, a remplacé les documents T par des déclarations électroniques de transit. Il s'agit de la déclaration T1 en cas de transit communautaire externe et de la déclaration T2 en cas de transit communautaire interne. Sauf en cas de délivrance d'une autorisation d'allègement des formalités, les marchandises et la déclaration doivent être présentées au bureau de départ et au bureau de destination. Le transport doit être couvert par une garantie couvrant l'entièreté du parcours.

Il existe des procédures simplifiées permettant, sous certaines conditions, l'utilisation de documents de transport propres au mode de transport concerné en lieu et place d'une déclaration de transit établie par NCTS. Il s'agit, par exemple, de la lettre de voiture du chemin de fer, du manifeste aérien et du manifeste maritime. En outre, des décisions établissant des procédures simplifiées peuvent être prises dans le cadre d'accord avec d'autres pays ou non.

**B. Entrepôt douanier**

Un **entrepôt douanier** est une installation où principalement les marchandises non communautaires peuvent être mises en dépôt sans que ces marchandises soient soumises aux droits visés au 5.1., à la TVA, aux accises éventuelles et aux mesures de politique commerciale.

Il y a lieu de distinguer d'une part, les entrepôts douaniers *privés* qui sont des entrepôts concédés exclusivement pour l'entreposage sous le régime de l'entrepôt douanier de marchandises par l'entreposeur et d'autre part, les entrepôts douaniers *publics* qui sont utilisables par toute personne pour l'entreposage des marchandises sous ce régime.

Parmi les entrepôts douaniers privés, on distingue, suivant les modalités relatives à l'entrée et à la sortie des marchandises, les entrepôts des types C, D et E. Le contrôle est basé sur la comptabilité matières de l'entreposeur. Ces types d'autorisations peuvent aussi être octroyées pour des marchandises qui doivent être entreposées dans différents Etats membres de l'Union européenne sous le régime de l'entrepôt douanier.

Parmi les entrepôts douaniers publics, on distingue les entrepôts de type A, les entrepôts de type B (surtout dans les ports) et les entrepôts de type F (essentiellement fournis par la commune). Dans les entrepôts de type A, le contrôle se base sur la comptabilité matières de l'entreposeur. Dans les entrepôts de type B, le contrôle est basé sur les documents d'entrée et de sortie ; les entrepôts de type F sont gérés par la douane.

Lors de la mise à la consommation, les marchandises non communautaires peuvent également être emmagasinées dans un **entrepôt TVA**. Cet entrepôt permet de mettre des marchandises en libre pratique et de les déclarer avec franchise provisoire de la TVA.

### C. Perfectionnement actif

#### a. Définition

Le régime du perfectionnement actif est un régime douanier économique qui permet de mettre en œuvre sur le territoire douanier de l'Union européenne :

- 1) des marchandises non communautaires destinées à être réexportées hors du territoire douanier de l'Union européenne sous forme de produits compensateurs, sans que ces marchandises soient soumises aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale (système de la suspension) ;
- 2) des marchandises mises en libre pratique, avec remboursement ou remise des droits à l'importation afférents à ces marchandises si elles sont exportées hors du territoire douanier de l'Union européenne sous forme de produits compensateurs (système du rembour) ;

pour leur faire subir une ou plusieurs opérations de perfectionnement avec utilisation éventuelle de marchandises communautaires.

Ce régime couvre également le travail à façon dans lequel le mandant reste propriétaire des marchandises importées.

Il est à noter également que le régime du perfectionnement actif n'implique pas que l'ouvraison doit comprendre un changement industriel augmentant la valeur des marchandises ; le cas des marchandises destinées à subir des opérations mineures (manipulations usuelles, réparation, mise au point, ...) est également couvert.

*b. But et portée du régime*

Le régime du perfectionnement actif est un régime douanier économique dont le but essentiel est de promouvoir les exportations en dehors du territoire douanier de l'Union européenne en mettant les opérateurs communautaires, qui utilisent des marchandises tierces pour l'obtention de produits destinés à l'exportation, sur un pied d'égalité avec des concurrents établis dans des pays tiers qui fabriquent les mêmes produits sans payer des droits de douane. En effet, la franchise temporaire des droits à l'importation (système de la suspension) ou le remboursement de ces droits (système du rembours) sur les marchandises tierces mises en œuvre dans le produit compensateur exporté permettent aux opérateurs communautaires de fabriquer un produit de qualité au prix le plus bas et améliorent leur compétitivité sur les marchés étrangers.

Le régime du perfectionnement actif contribue donc à équilibrer la balance commerciale en favorisant les exportations ; il apporte, par ailleurs, toujours un élément actif à cette balance, à savoir la plus-value constituée par les marchandises communautaires ajoutées aux marchandises non communautaires importées sous le régime et réexportées après transformation sous forme de produits compensateurs et par la main-d'œuvre nécessaire aux opérations de perfectionnement.

Le régime du perfectionnement actif constitue enfin un antidote au chômage puisqu'il permet le maintien ou la création de postes de travail dans l'Union européenne.

*D. Transformation sous douane*

*a. Définition*

Le régime de la transformation sous douane est un régime douanier économique qui permet de mettre en œuvre sur le territoire douanier de l'Union européenne certaines marchandises non communautaires, sans qu'elles soient soumises aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale, pour leur faire subir des opérations qui en modifient l'espèce ou l'état, et de mettre en libre pratique dans l'Union européenne, aux droits à l'importation qui leur sont propres, les produits résultant de ces opérations.

*b. But et portée du régime*

Le niveau des droits à l'importation est établi en vue d'assurer une protection équitable aux producteurs communautaires de toute marchandise (matières premières, produits semi-ouvrés ou produits finis).

La politique tarifaire prévoit en général un montant de droits à l'importation plus élevé pour le produit transformé que pour les matières premières ou les produits semi-ouvrés nécessaires pour l'obtenir.

Dans certains cas, la somme des droits à l'importation à payer sur les marchandises à mettre en œuvre dans l'Union européenne pour l'obtention d'un produit transformé peut être supérieure aux droits à l'importation qui seraient dus si le produit transformé était importé directement d'un pays tiers. En pareille occurrence, l'installation d'industries dans l'Union européenne est découragée et un déplacement des activités de transformation vers l'extérieur de l'Union européenne est à craindre. Pour éviter ce risque, le législateur communautaire a prévu le régime de la transformation sous douane.

Le régime de la transformation sous douane produit donc un avantage aux transformateurs de l'Union européenne dans la mesure où la charge financière qu'ils supportent pour produire le produit fini est inférieure à celle qu'ils supporteraient s'ils mettaient directement en libre pratique, selon la taxation qui leur est propre, les marchandises de base achetées dans des pays tiers.

E. Admission temporaire

A condition d'être réexportées ultérieurement sans avoir subi de modifications, certaines marchandises utilisées dans l'Union européenne peuvent bénéficier d'une exonération partielle ou totale des droits. Un « carnet ATA » peut remplacer le document unique pour l'admission temporaire.

F. Perfectionnement passif tarifaire

a. Définition

Le régime du perfectionnement passif est un régime douanier économique qui permet d'exporter temporairement des marchandises communautaires en dehors du territoire douanier de l'Union européenne en vue de les soumettre à des opérations de perfectionnement et de mettre les produits résultant de ces opérations en libre pratique dans l'Union européenne en exonération totale ou partielle des droits à l'importation.

b. But et portée du régime

Le régime du perfectionnement passif répond à l'organisation internationale actuelle du travail qui tend à confier la fabrication d'ensembles à une série d'entreprises spécialisées établies dans des pays différents. Bien qu'il retire du travail à la main-d'œuvre communautaire au profit de la main-d'œuvre étrangère, le régime du perfectionnement passif a des conséquences économiques positives pour l'Union européenne. En effet, il peut induire une augmentation des exportations communautaires de marchandises destinées à être incorporées dans des produits tiers à importer dans l'Union européenne et une diminution de l'importation de marchandises non communautaires.

En outre, ce régime peut se présenter comme une formule de coopération industrielle avec certains pays tiers à coûts salariaux plus bas que ceux de l'Union européenne et, de cette façon, permettre d'éviter des difficultés de production dans l'Union européenne. En l'occurrence, les entreprises communautaires profitent des bas coûts de la main-d'œuvre dans les pays en développement en leur confiant une partie de leur production ; la réduction des coûts sur la partie transformée à l'étranger se répercute ensuite sur le coût de production de l'ensemble des marchandises (principe de la péréquation des coûts) et permet de ne pas interrompre l'activité de production dans l'Union européenne.

Le régime du perfectionnement passif est également utilisé lorsque la technologie requise pour effectuer une partie des opérations de perfectionnement n'est pas disponible dans l'Union européenne ou lorsque, en raison d'une obligation contractuelle ou légale de garantie, des réparations doivent être effectuées dans un pays tiers.

**5.2.6. Exportation de marchandises**

Le régime de l'exportation règle la sortie hors du territoire douanier de l'Union européenne de marchandises communautaires.

Conformément aux dispositions communautaires, une déclaration d'exportation doit, en principe, être déposée dans les délais auprès du bureau de douane compétent pour la surveillance du lieu où l'exportateur est établi, ou bien, où les marchandises sont emballées ou chargées pour le transport d'exportation. L'exportateur est celui pour le compte duquel la déclaration est établie et qui est propriétaire des marchandises ou a un droit similaire de disposition.

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2009, il est obligatoire d'introduire électroniquement la déclaration d'exportation par le biais de PLDA, y compris les données de sécurité (ECS = Export Control System).

Les données de sécurité ne doivent pas être mentionnées pour l'exportation vers la Suisse (Liechtenstein y compris) et la Norvège ni pour l'expédition vers les territoires non fiscaux.

Le document qui tient lieu de support à cette procédure électronique est le Document d'Accompagnement Export (DAE).

Ceci entraîne l'application de l'ECS lors de l'exportation indirecte (2 Etats membres sont impliqués). L'ECS permet de contrôler la sortie du territoire douanier de l'UE par l'échange de messages électroniques entre le bureau d'exportation et le bureau de sortie de l'Union européenne.

Lorsque PLDA envoie le message de mainlevée, le déclarant peut, sur base de ce message de mainlevée, imprimer lui-même un DAE ou demander à la succursale de lui imprimer celui-ci.

L'exportation peut donner droit à divers avantages, par exemple exonération de l'accise et de l'accise spéciale, exemption de la TVA, restitution pour certains produits agricoles, etc.

Des marchandises peuvent également faire l'objet d'une exportation temporaire, par exemple, aux fins d'exposition ou de livraison à l'essai à l'étranger. Moyennant certaines conditions, une franchise définitive peut être accordée à la réimportation.

Le « Carnet ATA » peut remplacer le « Document unique » pour l'exportation temporaire.

### **5.2.7. Remboursement ou remise des droits à l'importation, de l'accise, de l'accise spéciale et de la TVA**

Ce régime s'applique, par exemple, à des marchandises détruites à la suite d'un cas de force majeure avant qu'il ait été donné mainlevée, à des marchandises refusées parce qu'elles ne sont pas conformes au contrat d'achat, ou en cas de régularisation de tous genres, etc.

### **5.2.8. Opérateur économique agréé**

Dans un environnement international marqué par la recrudescence de la menace terroriste et de la criminalité transfrontalière organisée, qui peuvent porter gravement atteinte à l'économie mondiale dans son ensemble, mais aussi à la sécurité publique, à la santé publique et à l'environnement, l'Union européenne a souhaité renforcer la sécurisation de la chaîne logistique internationale.

Dans ce contexte, l'Union européenne, s'appuyant, entre autres, sur le « cadre de normes SAFE visant à sécuriser et à faciliter le commerce mondial » adopté le 23 juin 2005 par les membres de l'Organisation mondiale des douanes, a développé son propre programme de sécurité en matière douanière (Customs Security Programme – en abrégé CSP).

Etablissant un équilibre entre les contrôles et la facilitation des échanges, ce programme recouvre des activités de soutien à l'élaboration et à la mise en œuvre de mesures visant à renforcer la sécurité au moyen de contrôles douaniers améliorés et prévoit l'introduction de contrôles de sécurité appropriés pour assurer la protection du marché intérieur et garantir la sécurité de la chaîne logistique internationale, en étroite collaboration avec les principaux partenaires commerciaux dans le monde. Les modifications concernant la sécurité apportées au code des douanes communautaire [Règlement (CE) n° 648/2005 et Règlement (CE) n° 1875/2006] fournissent un cadre juridique aux mesures du programme CSP.

Etroitement liée aux autres mesures ainsi introduites dans le droit douanier communautaire (l'échange de données entre autorités douanières à l'aide des technologies de l'information et des réseaux informatiques – la gestion des risques en matière douanière au niveau communautaire conformément à un cadre commun de gestion électronique – les notifications préalables à l'arrivée et à la sortie et les déclarations sommaires d'entrée et de sortie), la création du statut d'opérateur économique agréé (en abrégé AEO) constitue un des principaux éléments du programme CSP et a pour objectif de permettre aux opérateurs économiques fiables et certifiés de bénéficier de mesures de facilitation des échanges commerciaux.

La mise en œuvre de toutes les mesures précitées et la reconnaissance mutuelle des certifications AEO entre les puissances économiques ayant développé ou qui développeront ce mode de certification (par exemple : C-TPAT – customs trade partnership against terrorism – aux Etats-Unis) permettront la mise en place progressive du dispositif de dédouanement rapide (« Green Lane » - pratiquement aucun contrôle) pour les marchandises circulant dans une chaîne logistique internationale dont tous les maillons (fabricant, exportateur, expéditeur, entreposeur, agent en douane, transporteur, importateur,...) sont totalement sécurisés.

En ce qui concerne les opérateurs économiques désireux de rester concurrentiels dans les très complexes chaînes logistiques internationales, force est de constater que la certification AEO, fournissant une reconnaissance qualitative sur le plan international en donnant l'image d'un partenaire commercial fiable, constitue un véritable label de qualité offrant notamment les avantages suivants :

- un accès plus rapide et plus aisé à des facilités comme le statut d'expéditeur agréé, le dédouanement centralisé et la dispense de garantie, etc.
- un nombre réduit de contrôles,
- des transmissions d'informations réduites au titre des obligations en matière de sécurité/sûreté.

La mise en place du statut AEO marque une étape importante dans les relations entre opérateurs économiques agréés et administrations douanières. Elle permettra de distinguer les opérateurs dont la gestion comptable et logistique, ainsi que les mesures préventives du risque en matière de sécurité et de sûreté, présentent d'indéniables garanties de qualité et de fiabilité.

Toutes les informations concernant ce statut sont disponibles sur le site Internet <http://fiscus.fgov.be/interfdanl/fr/oeafr/index.htm>.

## CHAPITRE 6 LES DROITS D'ACCISE

### *Quoi de neuf ?*

*Modification des accises sur les tabacs manufacturés et sur les boissons alcoolisées.*

*Ces droits sont établis et réglementés par plusieurs directives de l'Union européenne et par la législation nationale. Un nombre de dispositions importantes est repris **entre autres** dans :*

- *la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise (MB du 31 décembre 2009) ;*
- *la loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café (MB du 15 janvier 2010) ;*
- *la loi-programme du 27 décembre 2004 (MB du 31 décembre 2004) ;*
- *la loi du 7 janvier 1998 concernant la structure et les taux des droits d'accise sur l'alcool et les boissons alcoolisées (MB du 4 février 1998) ;*
- *la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés (MB du 16 mai 1997) ;*

*leurs modifications et leurs arrêtés d'exécution.*

### 6.1. Définition

Les droits d'accise sont des impôts indirects frappant la consommation ou l'utilisation de certains produits, qu'ils soient fabriqués à l'intérieur du pays, qu'ils proviennent d'un Etat membre de l'Union européenne ou qu'ils soient importés d'un pays tiers à l'Union européenne. On distingue les droits d'accise (ordinaires), les droits d'accise spéciaux, la cotisation sur l'énergie (pour les produits énergétiques et l'électricité) et la redevance de contrôle (sur le fuel domestique). L'accise totale est la somme de ces catégories.

### 6.2. Classification des accises

On distingue :

- a. les **produits soumis à accise** harmonisés au niveau communautaire, qui sont frappés d'un droit d'accise (ordinaire) commun à l'UEBL et d'un droit d'accise spécial (et éventuellement d'une cotisation sur l'énergie et d'une redevance de contrôle), dont le produit est exclusivement destiné à la Belgique ; ces produits communautaires soumis à accise sont les produits énergétiques et l'électricité, les tabacs manufacturés ainsi que l'alcool et les boissons alcoolisées qui comprennent les bières, les vins, les boissons fermentées autres que les bières et les vins, les produits intermédiaires et l'alcool éthylique proprement dit ;
- b. les **produits d'accise** nationaux, qui ne sont pas harmonisés au niveau communautaire et qui sont frappés d'un droit d'accise (ordinaire) dont le fruit est exclusivement destiné à la Belgique ; ces produits d'accise nationaux sont les boissons non alcoolisées et le café.

Les **produits énergétiques et l'électricité, l'alcool et les boissons alcoolisées ainsi que les tabacs manufacturés** font l'objet d'une directive européenne – dite directive horizontale - relative au régime général d'accise. Par ailleurs, des directives concernant les structures et les taux d'accise de ces produits, ainsi que concernant la taxation des produits énergétiques et l'électricité, sont également d'application.

Pour les **boissons non alcoolisées et le café**, un régime particulier national, indépendant des dispositions de la directive horizontale susvisée, est applicable.

### 6.3. Base de taxation

Selon le produit, la quantité et/ou la valeur. Voir également la rubrique « taux » reprise ci-dessous.

### 6.4. Régime général d'accise

#### 6.4.1. Généralités

La directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, porte sur le régime général d'accise. Cette directive a été transposée en droit belge par la *loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise*.

Il est impossible ici de décrire ce système complexe avec précision. Ses lignes directrices apparaissent ci-après ; les détails et les exceptions sont décrits dans la loi susmentionnée et ses arrêtés d'exécution.

Les **produits soumis à accise**, à savoir les **produits énergétiques et l'électricité, l'alcool et les boissons alcoolisées ainsi que les tabacs manufacturés**, sont soumis à l'accise lors de leur production ou extraction ou lors de leur importation.

#### 6.4.2. Exigibilité, remboursement et exonération de l'accise

L'accise est *exigible* au moment de la *mise à la consommation* dans le pays, à savoir lors de la sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits, lors de la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé, lors de la production de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits et lors de l'importation, sauf si les produits soumis à accise sont, à l'importation, placés immédiatement sous un régime de suspension de droits. L'accise est également exigible lors de la constatation de manquants qui doivent être soumis à l'accise.

Un *régime de suspension de droits* est un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation des produits soumis à accise non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus.

En principe, le paiement s'effectue au comptant au moment de la naissance de la dette fiscale. Sous certaines conditions et après cautionnement, un délai de paiement, différent en fonction du produit, peut être accordé.

En ce qui concerne *l'alcool éthylique et les boissons spiritueuses, les bières, vins tranquilles, vins mousseux, autres boissons fermentées mousseuses ou non et produits intermédiaires, ainsi que les produits énergétiques (hors gaz naturel, houille, coke et lignite)*, ce délai de paiement pour les entrepositaires agréés et les importateurs, court jusqu'au jeudi de la semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée.

En ce qui concerne les tabacs manufacturés, les opérateurs économiques (fabricants ou importateurs établis en Belgique, ou représentants de fabricants ou importateurs établis à l'étranger) peuvent bénéficier d'un délai pour le paiement de l'accise et de la TVA jusqu'au jeudi de la semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée.

Toutefois, pour *l'alcool, les boissons spiritueuses et les tabacs manufacturés*, un régime dérogatoire est temporairement d'application :

- pour la période du 1<sup>er</sup> octobre 2012 au 29 septembre 2013, le délai court jusqu'au jeudi de la troisième semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée ;
- pour la période du 30 septembre 2013 au 28 septembre 2014, le délai court jusqu'au jeudi de la deuxième semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée ;
- à partir du 29 septembre 2014, le délai court jusqu'au jeudi de la semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée.

Dans certains cas et sous certaines conditions, les droits d'accise applicables aux produits soumis à accise mis à la consommation dans le pays peuvent faire l'objet d'un remboursement ou d'une remise. Il peut s'agir de produits soumis à accise détenus à des fins commerciales dans un autre Etat membre pour y être livrés ou utilisés, de produits soumis à accise qui sont vendus dans un autre Etat membre dans le cadre d'une vente à distance, de produits soumis à accise qui sont exportés, de la rectification de toutes sortes d'irrégularités ou d'erreurs, etc.

Des exonérations sont prévues, sous certaines conditions, pour les diplomates, les fonctionnaires consulaires, les forces armées, un certain nombre d'organismes (internationaux), les comptoirs de vente hors taxes, les produits livrés à bord d'avions ou de navires au cours de traversées vers un pays tiers ou vers un territoire tiers, etc.

En ce qui concerne **l'électricité et le gaz naturel**, l'accise devient exigible dans le chef du distributeur au moment de leur fourniture par ce dernier au consommateur. La fourniture est réputée s'opérer à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement pour les fournitures de gaz naturel et d'électricité à caractère continu qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs.

Le distributeur est tenu de déposer, au plus tard le 20<sup>ème</sup> jour de chaque mois, une déclaration de mise à la consommation relative aux factures de consommation et aux factures intermédiaires du mois précédent, et d'acquitter au comptant l'accise exigible. En ce qui concerne les accises exigibles sur les factures intermédiaires, le distributeur peut acquitter celles-ci sous forme d'avances.

Pour ce qui est de la **houille, du coke et du lignite**, l'accise devient exigible au moment de leur fourniture au détaillant par des sociétés qui sont tenues de se faire enregistrer à cette fin suivant les modalités fixées par le Ministre des Finances, à moins que le producteur, l'importateur, l'introducteur ou éventuellement son représentant fiscal ne se substitue à ces sociétés enregistrées pour les obligations qui leur sont imposées. Par « détaillant », il convient d'entendre toute personne physique ou morale qui livre de la houille, du coke et du lignite à des personnes physiques ou morales qui les consomment.

Par « moment de leur fourniture au détaillant », on entend la date d'établissement de la facture relative à cette fourniture. La société enregistrée est tenue de déposer, au plus tard le jeudi de la semaine suivant celle de l'établissement de la facture, une déclaration de mise à la consommation, et d'acquitter au comptant l'accise exigible. Lors de la mise à la consommation en exonération de l'accise, la déclaration de mise en consommation est déposée au plus tard le 15 du mois suivant celui de l'établissement de la facture.

#### **6.4.3. Production, transformation et détention de produits soumis à accise**

La production et la transformation dans le pays de produits soumis à accise se déroulent dans un *entrepôt fiscal*. La détention de tels produits, lorsque l'accise n'est pas acquittée, doit également avoir lieu dans un entrepôt fiscal.

Un *entrepôt fiscal* est un lieu où les produits soumis à accise sont, sous certaines conditions, produits, transformés, détenus, reçus ou expédiés sous un régime de suspension de droits par un *entrepôtitaire agréé* dans l'exercice de sa profession.

Un *entrepôtitaire agréé* est une personne physique ou morale autorisée, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir ou expédier des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits dans un entrepôt fiscal.

#### **6.4.4. Mouvements en suspension de droits des produits soumis à accise**

Les produits soumis à accise peuvent circuler sous un régime de suspension de droits en Belgique d'un entrepôt fiscal vers :

- un autre entrepôt fiscal ;
- un destinataire enregistré, lorsque les produits soumis à accise sont expédiés au départ d'un autre Etat membre ;
- un lieu où les produits soumis à accise quittent le territoire de la Communauté ;
- un certain nombre d'autres destinataires (diplomates, fonctionnaires consulaires, forces armées, certains organismes (internationaux)), lorsque les produits soumis à accise sont expédiés au départ d'un autre Etat membre.

Ils peuvent également être expédiés sous un régime de suspension de droits par un expéditeur enregistré du lieu d'importation vers l'une des destinations visées ci-dessus. Un *expéditeur enregistré* est une personne physique ou morale qui, moyennant le respect d'un certain nombre de conditions, est autorisé à expédier, dans l'exercice de sa profession, des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits à la suite de leur mise en libre pratique.

Un *destinataire enregistré* peut être une entreprise qui n'a pas le statut d'entrepôtitaire agréé. Le destinataire enregistré est autorisé à recevoir, dans l'exercice de sa profession, des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits, en provenance d'un autre Etat membre, mais il ne peut détenir ces produits ou les expédier sous un régime de suspension de droits. Il doit se faire enregistrer préalablement à l'expédition des produits soumis à accise, fournir une garantie et respecter certaines autres conditions. Lors de la réception des produits soumis à accise, les droits d'accise sont exigibles et doivent être acquittés selon les modalités prescrites. Un destinataire enregistré n'est pas habilité à recevoir des tabacs manufacturés qui ne sont pas munis de la marque fiscale belge.

Les mouvements en suspension de droits des produits soumis à accise s'effectuent en principe sous le couvert d'un document administratif électronique et selon une procédure déterminée.

#### 6.4.5. Mouvements et imposition des produits soumis à accise après la mise à la consommation

Aucune accise n'est exigible pour les produits soumis à accise acquis par les particuliers pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, pour autant que l'accise ait été perçue dans l'Etat membre d'acquisition de ces produits. Il existe toutefois des règles bien précises pour déterminer si les produits ont été ou non acquis pour les besoins propres.

Lorsque des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un autre Etat membre sont détenus à des fins commerciales à l'intérieur du pays pour y être livrés ou y être utilisés, l'accise est exigible. Le même principe s'applique aux produits soumis à accise qui ont déjà été mis à la consommation dans un autre Etat membre et qui sont livrés en Belgique dans le cadre de ventes à distance. Une procédure de restitution est toutefois prévue afin d'éviter une double imposition. Cependant, aucune accise n'est exigible en cas de destruction totale ou de perte irrémédiable de ces produits en Belgique.

#### 6.5. Régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café

Par « **produits d'accise** », on entend les boissons non alcoolisées et le café.

Les produits d'accise sont soumis au droit d'accise au moment de leur fabrication dans le pays, de leur importation dans le pays ou de leur introduction (c'est-à-dire en provenance d'un autre Etat membre de l'UE) dans le pays.

Le droit d'accise devient exigible au moment de la mise à la consommation dans le pays. Par « mise à la consommation », on entend la sortie de produits d'accise d'un régime suspensif, la détention ou la fabrication de produits d'accise en dehors d'un régime suspensif ainsi que l'importation et l'introduction de produits d'accise qui ne sont pas immédiatement placés sous un régime suspensif. Un régime suspensif est un régime fiscal applicable à la fabrication, à la détention ou à la circulation de produits d'accise, le droit d'accise étant suspendu.

Le paiement a lieu en principe au comptant au moment de la naissance de la dette fiscale. Sous certaines conditions et moyennant le dépôt d'une garantie, un délai de paiement peut être accordé aux titulaires d'une autorisation « établissement d'accise ». Pour les boissons non alcoolisées et boissons y assimilées, ce délai court jusqu'au jeudi de la semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée. Pour le café, ce délai court : *du 1<sup>er</sup> octobre 2012 au 29 septembre 2013*, jusqu'au jeudi de la troisième semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée ; *du 30 septembre 2013 au 28 septembre 2014*, jusqu'au jeudi de la deuxième semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée ; *à partir du 29 septembre 2014*, jusqu'au jeudi de la semaine suivant celle au cours de laquelle la déclaration de mise à la consommation a été déposée.

Il est procédé au remboursement de l'accise perçue sur les produits d'accise qui sont exportés, qui sont expédiés à destination d'un autre Etat membre ou qui sont déclarés impropres à la consommation par une autorité publique et détruits sous surveillance administrative. Un remboursement est également prévu dans un certain nombre d'autres cas tels que la rectification d'erreurs.

La fabrication de produits d'accise ainsi que la réception et la détention de tels produits sur lesquels l'accise n'a pas été acquittée, doivent avoir lieu dans un endroit reconnu comme étant un établissement d'accise. Un établissement d'accise est tout lieu où la fabrication, la détention, la réception et l'expédition de produits d'accise se font en régime suspensif. La reconnaissance en tant qu'établissement d'accise est subordonnée à une demande d'autorisation.

Les produits d'accise peuvent circuler sous le régime suspensif d'un établissement d'accise vers un autre établissement d'accise, à destination d'un autre Etat membre ou à destination d'un bureau douanier d'exportation. Sous ce régime, ils peuvent également circuler d'un bureau d'importation situé dans le pays vers un établissement d'accise ou à destination d'un autre Etat membre. Enfin, à l'entrée, ils peuvent circuler sous le régime suspensif vers un établissement d'accise, à destination d'un autre Etat membre en transitant par le territoire belge et à destination d'un bureau douanier d'exportation situé dans le pays.

L'expédition de produits d'accise sous régime suspensif doit être couverte par un document commercial permettant de les identifier.

Aucune accise n'est due pour les produits d'accise acquis par les particuliers pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, pour autant qu'ils aient été acquis aux conditions du marché intérieur de l'Etat membre d'acquisition.

Les produits d'accise peuvent être fabriqués en dehors d'un établissement d'accise à partir d'autres produits d'accise pour autant que le montant du droit d'accise afférent au produit d'accise obtenu soit inférieur ou égal au montant total du droit d'accise acquitté préalablement sur chaque produit d'accise mis en œuvre.

La torréfaction du café, la fabrication d'extraits, d'essences et de concentrés de café, solides ou liquides, ainsi que la fabrication de préparations à base de café ou de préparations de ces extraits, essences et concentrés de café, peuvent être effectuées en dehors d'un établissement d'accise pour autant que le droit d'accise ait été acquitté sur le café non torréfié ou le café torréfié mis en œuvre.

## **6.6. Contrôle**

Dans les entrepôts fiscaux et les établissements d'accise, le contrôle s'effectue à l'aide de la comptabilité des stocks en relation avec la comptabilité commerciale de l'entrepoteur agréé ou du détenteur de l'autorisation « établissement d'accise » et par l'examen des registres et des écrits ainsi que des déclarations (déclarations de mise à la consommation, déclarations d'exportation, ...).

En outre, un recensement en entrepôt fiscal ou en établissement d'accise (contrôle physique) est organisé au moins une fois par an.

Dans certains cas, il existe un contrôle permanent de la production exercé par les agents des accises.

Lors de la circulation des produits soumis à accise ou des produits d'accise, le contrôle est effectué sur la base des documents accompagnant le transport (par exemple : en cas de circulation en régime suspensif, l'e-AD ou le document commercial ; en cas de circulation en droits acquittés, selon le cas, le document d'accompagnement simplifié (DAS) et la caution déposée ou les documents commerciaux et la caution versée).

Il est à noter que les tabacs manufacturés mis à la consommation dans le pays doivent être munis d'un signe fiscal.

Il va de soi que le contrôle des documents peut s'accompagner d'un examen physique du chargement.

Tout transport de produits soumis à accise déjà mis à la consommation en Belgique et destinés à être transportés dans un autre lieu situé en Belgique avec emprunt du territoire d'un Etat membre, doit être couvert par un document d'accompagnement simplifié.

Inversement, l'utilisation du document d'accompagnement simplifié est également requise pour les transports intracommunautaires de produits soumis à accise déjà mis à la consommation, d'un Etat membre vers un autre lieu de ce même Etat membre, avec emprunt du territoire belge.

## **6.7. Taux**

Remarque : Certains de ces taux peuvent être adaptés à très brève échéance.

### **6.7.1. Produits énergétiques et électricité**

La Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 règle le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité. Au niveau national, cette matière est réglée au Chapitre XVIII du Titre XI - Finances de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Pour l'application du Chapitre XVIII de la loi-programme du 27 décembre 2004, on entend par « accises » le droit d'accise, le droit d'accise spécial, la redevance de contrôle sur le fuel domestique et la cotisation sur l'énergie.

En euros par 1.000 litres à 15 °C, sauf mention contraire

Produit	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Cotisation sur l'énergie	Total
<b>A. Essence au plomb</b>	245,4146	363,6238	28,6317	637,6701
<b>B. Essence sans plomb ≥ 98 octane</b>				
1. A haute teneur en soufre et en aromatiques	245,4146	354,5238	28,6317	628,5701
2. A faible teneur en soufre et en aromatiques				
2a. Non mélangé	245,4146	339,5238	28,6317	613,5701
2b. Complété à concurrence d'au moins 7% vol de bioéthanol relevant du code NC 2207 10 00 (1)	245,4146	296,5739	28,6317	570,6202
<b>C. Autre essence sans plomb</b>				
1. Non mélangé	245,4146	339,5238	28,6317	613,5701
2. Complété à concurrence d'au moins 7% vol de bioéthanol relevant du code NC 2207 10 00 (1)	245,4146	296,5739	28,6317	570,6202
<b>D. Pétrole lampant</b>				
1. Utilisé comme carburant	294,9933	256,8177	28,6317	580,4427
2. Utilisé comme carburant pour des utilisations industrielles et commerciales (2)				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental (3)	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental (3)	9,2960	1,2040	0	10,5000
- autres	18,5920	2,4080	0	21,0000
3. Utilisé comme combustible				
3.1. Consommation professionnelle				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental	0	0	8,9738	8,9738
- autres entreprises	0	0	17,9475	17,9475
3.2. Consommation non professionnelle	0	0	17,9475	17,9475

- (1) D'un titre alcoométrique volumique d'au moins 99% vol, pur ou sous la forme d'ETBE (éthyl tertio butyl éther) relevant du code NC 2909 19 00, et qui n'est pas d'origine synthétique.
- (2) Pétrole lampant utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics et de véhicules destinés à une utilisation hors voie publique ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.
- (3) Pétrole lampant utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics.

Produit	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Cotisation sur l'énergie	Total
<b>E. Gasoil d'une teneur en poids de soufre excédant 10 mg/kg</b>				
1. Utilisé comme carburant	198,3148	229,4996	14,8736	442,6880
2. Utilisé comme carburant pour des utilisations industrielles et commerciales (1)				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental (2)	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental (2)	9,2960	1,2040	0	10,5000
- autres	18,5920	2,4080	0	21,0000
3. Utilisé comme combustible				
3.1. Consommation professionnelle				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental	0	0	0 (3) + 0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental	0	0	5,0000 (3) + 4,2427	9,2427
- autres entreprises	0	0	10,0000 (3) + 8,4854	18,4854
3.2. Consommation non professionnelle	0	0	10,0000 (3) + 8,4854	18,4854

- (1) Gasoil utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics et de véhicules destinés à une utilisation hors voie publique ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.
- (2) Gasoil utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics.
- (3) Redevance de contrôle.

Produit	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Cotisation sur l'énergie	Total
<b>F. Gasoil d'une teneur en poids de soufre n'excédant pas 10 mg/kg</b>				
1. Utilisé comme carburant				
1.a. non mélangé	198,3148	214,4996 (5)	14,8736	427,6880 (5)
1.b. complété à concurrence d'au moins 5% vol. d'EMAG (1) relevant du code NC 3824 90 99 satisfaisant à la norme NBN-EN 14214	198,3148	193,1152 (5)	14,8736	406,3036 (5)
2. Utilisé comme carburant pour des utilisations industrielles et commerciales (2)				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental (3)	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental (3)	9,2960	1,2040	0	10,5000
- autres	18,5920	2,4080	0	21,0000
3. Utilisé comme combustible				
3.1. Consommation professionnelle				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental	0	0	0 (4) + 0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental	0	0	5,0000 (4) + 3,5511	8,5511
- autres entreprises	0	0	10,0000 (4) + 7,1022	17,1022
3.2. Consommation non professionnelle	0	0	10,0000 (4) + 7,1022	17,1022

- (1) Ester méthylique d'acide gras, une huile végétale qui a subi une transformation chimique (estérification).
- (2) Gasoil utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation des moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics et de véhicules destinés à une utilisation hors voie publique ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.
- (3) Gasoil utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics.
- (4) Redevance de contrôle.
- (5) Il est prévu un remboursement du droit d'accise spécial de 0,0763 euro par litre pour les véhicules décrits dans la loi-programme du 27 décembre 2004, à savoir les taxis, les véhicules à moteur pour le transport des personnes handicapées, les véhicules à moteur de plus de 8 places assises outre celle du conducteur, prévus et construits pour le transport de passagers et les véhicules dont la masse maximale autorisée est égale ou supérieure à 7,5 tonnes et qui sont destinés exclusivement au transport de marchandises par route.

Produit	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Cotisation sur l'énergie	Total
<b>G. Fioul lourd (euros par 1.000 kg)</b>				
1. Consommation professionnelle				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental (1)	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental (1)	6,5000	1,0000	0	7,5000
- autres entreprises (1)	13,0000	2,0000	0	15,0000
- consommation pour produire de l'électricité	13,0000	2,0000	0	15,0000
2. Consommation non professionnelle	13,0000	2,0000	0	15,0000
<b>H. Gaz de pétrole liquéfié (euros par 1.000 kg)</b>				
1. Utilisé comme carburant	0	0	0	0
2. Utilisé comme carburant pour des utilisations industrielles et commerciales (2)				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental (3)	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental (3)	18,5920	1,9080	0	20,5000
- autres	37,1840	3,8160	0	41,0000
3. Utilisé comme combustible				
3.1. Consommation professionnelle				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental	0	0	0 (4) ou 0 (5)	0 (4) ou 0 (5)
- les entreprises avec accord ou permis environnemental	0	0	8,5523 (4) ou 8,6762 (5)	8,5523 (4) ou 8,6762 (5)
- autres entreprises	0	0	17,1047 (4) ou 17,3525 (5)	17,1047 (4) ou 17,3525 (5)
3.2. Consommation non professionnelle	0	0	17,1047 (4) ou 17,3525 (5)	17,1047 (4) ou 17,3525 (5)

(1) A l'exclusion de la consommation pour produire de l'électricité.

(2) GPL utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics et de véhicules destinés à une utilisation hors voie publique ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.

(3) GPL utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics.

(4) Butane.

(5) Propane.

Produit	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Cotisation sur l'énergie	Total
<b>I. Gaz naturel (euros par MWh pouvoir calorifique supérieur)</b>				
1. Utilisé comme carburant	0	0	0	0
2. Utilisé comme carburant pour des utilisations industrielles et commerciales (1)				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental (2)	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental (2)	0	0	0	0
- autres	0	0	0	0
3. Utilisé comme combustible				
3a. Consommation professionnelle				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental	0	0	0,0942	0,0942
- autres entreprises	0	0	0,9889	0,9889
3b. Consommation non professionnelle	0	0	0,9889	0,9889

- (1) Gaz naturel utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics et de véhicules destinés à une utilisation hors voie publique ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.
- (2) Gaz naturel utilisé sous contrôle fiscal et destiné à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics.

Produit	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Cotisation sur l'énergie	Total
<b>J. Houille, coke et lignite (euros par 1.000 kg)</b>	0	8,6526 (1)	3,0000 (1)	11,6526 (1)
<b>K. Electricité (euros par MWh)</b>				
1. Consommation professionnelle				
1a. fournie à un utilisateur final raccordé au réseau de transport ou de distribution dont la tension nominale > 1 kV	0	0	0	0
1b. fournie à un utilisateur final raccordé au réseau de transport ou de distribution dont la tension nominale ≤ 1 kV				
- les entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental	0	0	0	0
- les entreprises avec accord ou permis environnemental	0	0	0,9544	0,9544
- autres entreprises	0	0	1,9088	1,9088
2. Consommation non professionnelle	0	0	1,9088	1,9088

(1) La houille, le coke, le lignite et les combustibles solides consommés par les ménages sont exemptés (voir ci-dessous, exonérations, point 2, k).

Les produits énergétiques (voir art.415 de la Loi-programme du 27 décembre 2004 pour la définition de ces produits) autres que ceux pour lesquels un taux d'accise est fixé dans le tableau ci-dessus et qui sont destinés à être utilisés, mis en vente ou utilisés comme carburant ou combustible, sont taxés au taux d'accise applicable au carburant ou au combustible équivalent, selon l'utilisation qui en est faite.

Dans un même temps, outre les produits mentionnés ci-dessus, *tout produit* destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme *carburant* ou comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants est taxé au taux d'accise applicable au carburant équivalent. Outre les produits imposables visés plus haut, tout autre *hydrocarbure*, à l'exception de la tourbe, destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme *combustible*, est taxé au taux d'accise applicable au produit énergétique équivalent.

Exonérations

1. Sauf disposition contraire, l'exonération est accordée pour :
  - a. les produits énergétiques utilisés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible ;
  - b. les produits énergétiques utilisés à double usage (utilisé à la fois comme combustible et pour des usages autres que ceux de carburant ou de combustible, par ex. l'utilisation de produits énergétiques pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques) ;
  - c. l'électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques ;
  - d. les produits énergétiques et l'électricité utilisés dans les procédés minéralogiques ;
  - e. les produits énergétiques, à l'exclusion du fioul lourd, de la houille, du coke et du lignite, et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité et l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité ;
  - f. les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée ;
  - g. les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux communautaires (y compris la pêche), autre que la navigation de plaisance privée, et l'électricité produite à bord des bateaux.
  
2. Sauf disposition contraire, l'exonération est accordée pour les produits suivants utilisés *sous contrôle fiscal*.
  - a. les produits imposables utilisés dans le cadre de projets pilotes visant au développement technologique de produits moins polluants, ou en ce qui concerne les combustibles ou carburants provenant de ressources renouvelables ;
  - b. l'électricité produite par un utilisateur pour son propre usage à partir d'origine solaire, éolienne, houlomotrice, marémotrice ou géothermique, à partir d'origine hydraulique produite dans des installations hydroélectriques, à partir de la biomasse ou de produits issus de la biomasse, au moyen de piles à combustible (exonération limitée à l'électricité qui répond aux prescriptions légales en matière d'octroi de certificats verts ou de production combinée de chaleur et d'énergie) ;
  - c. les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie ;
  - d. l'électricité produite par un utilisateur pour son propre usage dans une installation de production combinée de chaleur et d'électricité, à condition que les générateurs combinés soient respectueux de l'environnement ;
  - e. les carburants utilisés dans le domaine de la fabrication, du développement, des essais et de l'entretien d'aéronefs ou de navires ;
  - f. le gasoil et le pétrole lampant ainsi que l'électricité utilisés pour le transport de personnes et de marchandises par train ;
  - g. le gasoil, le pétrole lampant et le fuel lourd fournis en vue d'une utilisation, comme carburant ou combustible pour la navigation sur des voies navigables intérieures (y compris la pêche), autre que la navigation de plaisance privée, et l'électricité produite à bord des bateaux ;

- h. le gasoil, le pétrole lampant et le fuel lourd utilisés pour les activités de dragage dans les voies navigables et dans les ports ;
- i. le gasoil, le pétrole lampant, le fuel lourd, le GPL, le gaz naturel, l'électricité, la houille, le coke et le lignite, utilisés exclusivement pour des travaux agricoles et horticoles, dans la pisciculture et la sylviculture (sous respect de certaines conditions) ;
- j. (caduc) ;
- k. la houille, le coke, le lignite et les combustibles solides consommés par les ménages ;
- l. le gaz naturel et le GPL utilisés comme carburants ;
- m. l'huile de colza, utilisée comme carburant, lorsqu'elle est produite par une personne physique ou morale, agissant seule ou en association, sur base de sa propre production, et qu'elle est vendue à l'utilisateur final sans intermédiaire (exonération temporairement suspendue jusqu'à une date à déterminer) ;
- n. (caduc) ;
- o. l'électricité que le distributeur fournit à un « client protégé résidentiel à revenus modestes ou à situation précaire » ;
- p. le gaz naturel que le distributeur fournit à un « client protégé résidentiel à revenus modestes ou à situation précaire ».

De plus, sous certaines conditions, les produits énergétiques mis à la consommation dans un autre Etat membre, contenus dans les réservoirs normaux des véhicules automobiles utilitaires et destinés à être utilisés comme carburant par ces mêmes véhicules, ainsi que dans les conteneurs à usages spéciaux et destinés à ces conteneurs et servant à leur fonctionnement en cours de transport, ne sont pas soumis à l'accise dans le pays.

Afin d'éviter que les huiles détaxées soient utilisées comme carburant, celles-ci sont dénaturées ou sont additionnées de minimum 6 grammes et maximum 9 grammes de marqueur Solvent Yellow 124 par 1.000 litres d'huile minérale. Dans le but de reconnaître le gasoil et dans certains cas le fuel lourd détaxés, un colorant rouge y est ajouté.

### 6.7.2. Boissons alcoolisées

#### A. Bière

Par « bière », on entend tout produit relevant du code 2203 de la nomenclature combinée du tarif douanier commun des Communautés européennes (en abrégé code NC, voir l'annexe au présent chapitre) ainsi que les mélanges de bière et de boissons non alcoolisées du code NC 2206. Le titre alcoométrique acquis doit être supérieur à 0,5% vol.

Par hectolitre degré Plato de produit fini :

en euros

	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Total
Bière	0,7933	0,9172	1,7105

Le nombre de degrés Plato exprime le pourcentage en poids d'extraits contenus dans 100 grammes de bière, cette valeur étant reconstituée sur la base de l'extrait réel et de l'alcool contenus dans le produit fini.

L'accise totale sur 1 litre de pils d'une densité de 12,5 degrés Plato (dans ce cas arrondi à 12 degrés Plato) équivaut alors par exemple à :

$$12 \times 1,7105 \text{ euro}/100 = 0,20526 \text{ euro.}$$

Pour la bière produite par de petites brasseries indépendantes, il existe un taux réduit variant selon la production de la brasserie intéressée de l'année précédente. Ces taux réduits sont les suivants :

Par hectolitre-degré Plato de produit fini :

		en euros		
Production annuelle		Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Total
n'excédant pas 12.500 hl		0,3966	1,0907	1,4873
n'excédant pas 25.000 hl		0,3966	1,1403	1,5369
n'excédant pas 50.000 hl		0,3966	1,1899	1,5865
n'excédant pas 75.000 hl		0,4462	1,1899	1,6361
n'excédant pas 200.000 hl		0,4462	1,2395	1,6857

## B. Vins

On distingue les vins tranquilles des vins mousseux.

Par *vin tranquille* on entend tous les produits relevant des codes NC 2204 et 2205 (voir l'annexe au présent chapitre), à l'exception du vin mousseux visé ci-dessous. Ils doivent avoir soit un titre alcoométrique acquis excédant 1,2% vol mais n'excédant pas 15% vol, pour autant que l'alcool contenu dans le produit fini résulte entièrement d'une fermentation soit un titre alcoométrique acquis excédant 15% vol et n'excédant pas 18% vol et pour autant que l'alcool contenu dans le produit fini résulte entièrement d'une fermentation et **en outre** qu'ils aient été obtenus sans aucun enrichissement.

Par *vin mousseux* on entend tous les produits relevant des codes NC 2204 10, 2204 21 10 (remplacé par les codes NC actuels 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08 et 2204 21 09), 2204 29 10 et 2205 (voir l'annexe au présent chapitre). Ils sont présentés dans des bouteilles fermées par un bouchon « champignon » maintenu à l'aide d'attaches ou de liens **ou** ont une surpression égale ou supérieure à 3 bars due à l'anhydride carbonique en solution. Ils doivent avoir un titre alcoométrique acquis excédant 1,2% vol mais n'excédant pas 15% vol et l'alcool contenu dans le produit fini doit résulter entièrement d'une fermentation.

Par hectolitre de produit fini :

		en euros		
		Droit d'accise (1)	Droit d'accise spécial (1)	Total
Vin tranquille		0	52,75	52,75
Vin mousseux		0	180,50	180,50

(1) 0 euro de droit d'accise et 16,70 euros de droit d'accise spécial pour le vin tranquille et le vin mousseux dont le titre alcoométrique acquis excède 1,2% vol. mais n'excède pas 8,5% vol.

### Exemples :

- *L'accise totale sur une bouteille de 0,7 l de vin de raisin titrant 12% vol = 0,7 x 52,75 euros/100 = 0,36925 euro*
- *L'accise totale sur une bouteille de 0,7 l de champagne titrant 11% vol = 0,7 x 180,50 euros/100 = 1,2635 euro*

C. Autres boissons fermentées autres que le vin ou la bière

On distingue les « autres boissons fermentées non mousseuses » des « autres boissons fermentées mousseuses ».

Par *autres boissons fermentées non mousseuses* on entend tous les produits relevant des codes NC 2204 et 2205 non visés sous B ci-dessus ainsi que tous les produits relevant du code NC 2206 (voir l'annexe au présent chapitre) qui ne sont pas catalogués sous « autres boissons fermentées mousseuses » et non visés sous A ci-dessus. Ils doivent avoir ou bien un titre alcoométrique acquis excédant 1,2% vol mais n'excédant pas 10% vol ou bien avoir un titre alcoométrique acquis excédant 10% vol mais n'excédant pas 15% vol pour autant que l'alcool contenu dans le produit résulte entièrement d'une fermentation.

Par *autres boissons fermentées mousseuses* on entend tous les produits relevant du code NC 2206 00 91 ainsi que ceux relevant des codes NC 2204 10, 2204 21 10 (remplacé par les codes NC actuels 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08 et 2204 21 09), 2204 29 10 et 2205 (voir l'annexe au présent chapitre) non visés sous B ci-dessus. Ils sont présentés dans des bouteilles fermées par un bouchon « champignon » maintenu à l'aide d'attaches ou de liens **ou** ont une surpression égale ou supérieure à 3 bars due à l'anhydride carbonique en solution. Ils doivent ou bien avoir un titre alcoométrique acquis excédant 1,2% vol mais n'excédant pas 13% vol ou bien un titre alcoométrique acquis excédant 13% vol mais n'excédant pas 15% vol pour autant que l'alcool contenu dans le produit résulte entièrement d'une fermentation.

Par hectolitre de produit fini :

en euros

	Droit d'accise (1)	Droit d'accise spécial (1)	Total
Non mousseuses	0	52,75	52,75
Mousseuses	0	180,50	180,50

(1) 0 euro de droit d'accise et 16,70 euros de droit d'accise spécial pour les autres boissons fermentées (mousseuses et non mousseuses) autres que le vin ou la bière dont le titre alcoométrique acquis excède 1,2% vol. mais n'excède pas 8,5% vol.

Exemples :

- *L'accise totale sur une bouteille de 0,7 l de vin de poire non mousseux titrant 9% vol = 0,7 x 52,75 euros/100 = 0,36925 euro.*
- *L'accise totale sur une bouteille de 0,7 l de vin de pomme mousseux titrant 9% vol = 0,7 x 180,50 euros/100 = 1,2635 euro.*

D. Produits intermédiaires

Par *produits intermédiaires* on entend tous les produits qui ont un titre alcoométrique acquis excédant 1,2% vol mais n'excédant pas 22% vol et qui relèvent des codes NC 2204, 2205 et 2206 (voir l'annexe au présent chapitre) mais qui ne sont pas visés sous A, B ou C ci-dessus.

Par hectolitre de produit fini :

	en euros		
	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Total
<b>Produits intermédiaires « non mousseux »</b>			
a) titre alcoométrique excédant 15% vol	66,9313	44,0687	111,0000
b) titre alcoométrique n'excédant pas 15% vol	47,0998	36,2002	83,3000
<b>Produits intermédiaires « mousseux » (1)</b>			
a) titre alcoométrique excédant 15% vol	66,9313	113,5687	180,5000
b) titre alcoométrique n'excédant pas 15% vol	47,0998	133,4002	180,5000

(1) plus précisément : présentés en bouteilles fermées par un bouchon « champignon » maintenu à l'aide d'attaches ou de liens ou bien ayant une surpression égale ou supérieure à 3 bars due à l'anhydride carbonique en solution.

Exemple :

*L'accise totale sur une bouteille de 0,75 l de Vermouth titrant 17% vol :*  
 $0,75 \times 111,00 \text{ euros}/100 = 0,8325 \text{ euro.}$

E. Alcool éthylique

Par alcool éthylique on entend :

- tous les produits relevant des codes NC 2207 et 2208 (voir l'annexe au présent chapitre). Ils doivent avoir un titre alcoométrique acquis excédant 1,2% vol. Ils sont également visés même s'ils font partie d'un autre produit relevant d'un autre chapitre de la NC ;
- les produits relevant des codes NC 2204, 2205 et 2206 qui ont un titre alcoométrique acquis excédant 22% vol ;
- les eaux-de-vie contenant des produits en solution ou non.

Par hectolitre d'alcool pur à la température de 20 degrés C :

	en euros		
	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Total
Alcool éthylique	223,1042	1.738,8958	1.962,0000

Exemple :

*L'accise totale sur une bouteille de 70 cl de whisky ayant un titre alcoométrique effectif de 40% vol :*  
 $1.962,00 \text{ euros} \times 0,4 \times 0,007 = 5,4936 \text{ euros}$

F. Exonérations

Dans certains cas, les produits visés ci-dessus sont exonérés des droits d'accise et des droits d'accise spéciaux : e.a. par dénaturation complète, lorsqu'ils sont utilisés pour la production de vinaigre (code NC 2209, voir l'annexe au présent chapitre) ou de médicaments ou d'arômes pour la préparation de certaines denrées alimentaires et de boissons non alcoolisées (sous certaines conditions).

### 6.7.3. Tabacs manufacturés

En ce qui concerne les tabacs manufacturés, les droits d'accise et le droit d'accise spécial sont exprimés en un pourcentage du prix de vente au détail (donc toutes taxes incluses – l'accise *ad valorem*, l'accise spéciale *ad valorem*, et la TVA), les cigarettes sont en outre soumises à un droit d'accise spécifique par 1.000 pièces et le tabac à fumer à un droit d'accise spécial spécifique par kilogramme.

Ci-dessous sont mentionnés les tarifs et tarifs minimums applicables à partir du **1<sup>er</sup> février 2013**.

1 <sup>er</sup> février 2013	Droit d'accise	Droit d'accise spécial	Total
Cigares (2)	5,00 %	5,00 %	10,00 %
Cigarettes (1) (2)	45,84 %	4,47 % (*)	50,31 % (**)
Tabac à fumer (1) (2)	31,50 %	0,00 %	31,50 %

(\*) au 1<sup>er</sup> janvier 2013 : 6,70%

(\*\*) au 1<sup>er</sup> janvier 2013 : 52,54%

- (1) Sur les **cigarettes**, en outre, il est perçu un droit d'accise spécifique de 6,8914 euros par 1.000 pièces ainsi qu'un droit d'accise spécial spécifique de 15,0000 euros par 1.000 pièces (droit d'accise spécial spécifique au 1<sup>er</sup> janvier 2013 : 9,3581 euro par 1.000 pièces). Par ailleurs, un droit d'accise spécial spécifique de 12,0000 euros par kg est perçu sur le **tabac à fumer** (droit d'accise spécial spécifique au 1<sup>er</sup> janvier 2013 : 11,0000 euro par kg)
- (2) Pour les **cigarettes**, le total des droits d'accise et des droits d'accise spéciaux (ad valorem et spécifique) ne peut en aucun cas être inférieur à 97% (au 1<sup>er</sup> janvier 2013 : 95%) du total de ces impôts appliqués au prix moyen pondéré (p. ex., en 2012, le prix moyen pondéré s'élevait à 238,6680 euros par 1.000 pièces ; le montant total des droits d'accise est de 141,9653 euros, ce qui signifie que l'accise minimum pour 1.000 pièces s'élève à 137,7063 euros. Pour les autres conditionnements, ce montant est calculé en appliquant la règle proportionnelle).  
Pour le **tabac à fumer** fine coupe destiné à rouler les cigarettes et les autres tabacs à fumer, le montant total des droits d'accise, du droit d'accise spécial et de la TVA ne peut en aucun cas être inférieur à 95% (au 1<sup>er</sup> janvier 2013 : 90%) du total de ces impôts appliqués au prix moyen pondéré (p. ex., en 2012, le prix moyen pondéré s'élevait à 92,1973 euros par kilogramme ; le montant total des taxes est de 57,0433 euros, ce qui signifie que la fiscalité minimum pour 1 kilogramme s'élève à 54,1911 euros. Pour les autres conditionnements, ce montant est obtenu par application de la règle proportionnelle).  
Pour les **cigares**, le total des droits d'accise, des droits d'accise spéciaux et de la TVA, ne peut en aucun cas être inférieur au total de ces impôts appliqués à la classe de prix la plus demandée (p. ex., le prix de la classe de prix la plus demandée s'élevait à 0,2500 euro par pièce en 2012 ; ce qui signifie une fiscalité minimum de 0,0684 euro par pièce. Pour les autres conditionnements, ce montant est déterminé en appliquant la règle proportionnelle).

Le tabac à fumer que les planteurs destinent à leur consommation personnelle à concurrence d'un maximum de 150 plants par an est soumis à un droit d'accise fixé à 20% du prix de vente au détail appliqué aux tabacs à fumer appartenant à la classe de prix la plus demandée.

Dans certains cas (p. ex., dénaturation pour des usages industriels ou horticoles, destruction sous surveillance administrative, tabac destiné à des tests scientifiques, remise en fabrication par le producteur), l'exonération de l'accise est accordée sous certaines conditions.

Exemple

Soit un paquet de cigarettes de 19 pièces au coût de 5,20 euros. La TVA s'élève à  $21\%/1,21 = 17,36\%$  du prix de vente au détail TVA incluse (la TVA est exprimée en un pourcentage du prix hors TVA). Cela correspond à un montant de 0,9025 euro. L'accise ad valorem totale s'élève à 50,31 % du prix de vente au détail, soit un montant de 2,6161 euros. L'accise spécifique totale s'élève à 21,8914 euros par 1.000 pièces correspondant à un montant de  $21,8914 \text{ euros} \times 19/1000 = 0,4159 \text{ euro}$  par 19 pièces (0,1309 euro pour l'accise spécifique et 0,2850 euro pour l'accise spéciale spécifique).

**6.7.4. Boissons non alcoolisées**

Par hectolitre, sauf mention contraire :

	en euros
	Accise
Taux a	0
Taux b	3,7184
Taux c	0
Taux d1	22,3104
Taux d2 (par 100 kg net)	37,1840

Le *taux a* s'applique aux eaux, y compris les eaux minérales naturelles ou artificielles et les eaux gazéifiées, non additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ni aromatisées, ainsi que la glace relevant du code NC 2201.

Le *taux b* s'applique aux :

1. eaux, y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées, additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ou aromatisées, et les autres boissons non alcoolisées relevant du code NC 2202 à l'exception des boissons à base de lait ou de soja. La notion de « boissons à base de lait ou de soja » est définie plus avant dans la circulaire concernant l'application de l'article 26 de la loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses (MB du 25 juin 2010, Ed. 2, p. 39585-39586);
2. bières telles que décrites au point 6.7.2.A ci-dessus, dont le titre alcoométrique n'excède pas 0,5% vol ;
3. vins relevant des codes NC 2204 et 2205 dont le titre alcoométrique n'excède pas 1,2% vol ;
4. autres boissons fermentées relevant des codes NC 2204 et 2205 ainsi que celles relevant du code NC 2206, dont le titre alcoométrique n'excède pas 1,2% vol ;
5. boissons relevant du code NC 2208 dont le titre alcoométrique n'excède pas 1,2% vol.

Le *taux c* s'applique aux jus de fruits ou de légumes, non fermentés, sans addition d'alcool, avec ou sans addition de sucre ou d'autres édulcorants relevant du code NC 2009.

Le *taux d1* s'applique à toutes substances manifestement destinées à la confection de boissons non alcoolisées visées au point 1 ci-dessus, conditionnées soit en emballage de vente au détail soit en emballage destiné à la confection de telles boissons prêtes à l'emploi, si cette substance se présente sous forme liquide. Si cette substance se présente sous forme de poudre, de granulés ou sous une autre forme solide, le *taux d2* s'applique. La notion de « substances » est définie plus avant dans la circulaire concernant l'application de l'article 26 de la loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses (MB du 25 juin 2010, Ed. 2, p. 39585-39586).

Les eaux de conduites, même débitées après gazéification éventuelle par des fontaines branchées directement sur la conduite d'eau, et non conditionnées pour la vente ou la livraison comme eaux de boissons, ne sont pas considérées, en matière d'accise, comme des boissons non alcoolisées.

Sont exonérées du droit d'accise, les boissons composées de jus de fruits ou de légumes destinées à l'alimentation des nourrissons, les boissons non alcoolisées destinées à être utilisées pour des recherches, des contrôles de qualité et des tests gustatifs, ainsi que les eaux, auxquelles le taux a ci-dessus s'applique en principe, destinées à être distribuées gratuitement par des organismes officiels lors de sinistres.

#### 6.7.5. Café

Par kilogramme net :

	en euros
	Accise
Taux a	0,1983
Taux b	0,2479
Taux c	0,6941

Le *taux a* s'applique au café non torréfié relevant du code NC 0901, le *taux b* au café torréfié relevant du code NC 0901 et le *taux c* aux extraits, essences et concentrés de café, solides ou liquides, ainsi qu'aux préparations à base d'extraits, essences et concentrés de café et aux préparations à base de café, relevant du code NC 2101.

Le café destiné à des usages industriels autres que la torréfaction ou la préparation d'extraits de café et le café destiné à être utilisé pour des recherches, des contrôles de qualité et des tests gustatifs, sont exonérés du droit d'accise.



## ANNEXE AU CHAPITRE 6

Codes de la nomenclature combinée (NC) du tarif douanier commun des Communautés européennes pour les boissons alcoolisées (codes tels qu'établis par l'annexe I du Règlement (CEE) n°2658/87 du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1987 relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun, telle que modifiée par le Règlement (CEE) n°2587/91 de la Commission des Communautés européennes du 26 juillet 1991).

<u>Code NC</u>	<u>Description</u>
0901	café, même torréfié ou décaféiné; coques et pellicules de café ; succédanés du café contenant du café, quelles que soient les proportions du mélange
2009	jus de fruits (y compris les moûts de raisin) ou de légumes, non fermentés, sans addition d'alcool, avec ou sans addition de sucre ou d'autres édulcorants
2101	extraits, essences et concentrés de café, de thé ou de maté et préparations à base de ces produits ou à base de café, thé ou maté ; chicorée torréfiée et autres succédanés torréfiés du café et leurs extraits, essences et concentrés
2201	eaux, y compris les eaux minérales naturelles ou artificielles et les eaux gazéifiées, non additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ni aromatisées; glace et neige
2202	eaux, y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées, additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ou aromatisées, et autres boissons non alcooliques, à l'exclusion des jus de fruits ou de légumes du n° 2009
2203	bières de malt
2204	vins de raisins frais, y compris les vins enrichis en alcool ; moûts de raisin, autres que ceux du n° 2009 parmi lesquels :
2204 10	vins mousseux (p.ex. champagne)
2204 21 10 (*)	vins, autres que ceux visés au n° 2204 10, présentés dans des bouteilles fermées par un bouchon « champignon » maintenu à l'aide d'attaches ou de liens ; vins autrement présentés ayant, à la température de 20° C, une surpression due à l'anhydride carbonique en solution, non inférieure à 1 bar et inférieure à 3 bars – en récipients d'une contenance n'excédant pas 2 litres
2204 29 10	comme 2204 21 10, mais en récipients plus grands

(\*) remplacé par les codes NC actuels 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08 et 2204 21 09

<u>Code NC</u>	<u>Description</u>
2205	vermouths et autres vins de raisins frais préparés à l'aide de plantes ou de substances aromatiques
2206	autres boissons fermentées (cidre, poiré, hydromel, par exemple) ; mélanges de boissons fermentées et mélanges de boissons fermentées et de boissons non alcooliques, non dénommés ni compris ailleurs parmi lesquelles :
2206 00 91	mousseuses
2207	alcool éthylique non dénaturé d'un titre alcoométrique volumique de 80% vol ou plus ; alcool éthylique et eaux-de-vie dénaturés de tous titres
2208	alcool éthylique non dénaturé d'un titre alcoométrique volumique de moins de 80% vol ; eaux-de-vie, liqueurs et autres boissons spiritueuses
2209	vinaigres comestibles et succédanés de vinaigres comestibles obtenus à partir d'acide acétique.

## CHAPITRE 7

### LA COTISATION D'EMBALLAGE ET LA COTISATION ENVIRONNEMENTALE

#### *Quoi de neuf ?*

*Suppression des écotaxes (sur les piles, les appareils photos jetables et les récipients contenant certains produits industriels, à savoir les encres, colles et solvants).*

*La cotisation d'emballage et la cotisation environnementale sont l'objet des articles 91-93 et 95, §4 de la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat (MB 20 juillet 1993) et du Livre III (articles 369-401bis) de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat (MB du 20 juillet 1993), leurs modifications et leurs arrêtés d'exécution.*

#### 7.1. Généralités

La *cotisation d'emballage* est une cotisation qui frappe les récipients pour boissons. Sont considérés comme boissons : les eaux, les limonades et autres boissons non alcoolisées, les bières, les vins, vermouths et autres, les autres boissons fermentées, l'alcool éthylique, les boissons spiritueuses et les jus de fruits ou de légumes non fermentés (voir art. 370 de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat). La cotisation d'emballage est due lors de la mise à la consommation, en matière de droit d'accise, des boissons précitées conditionnées en récipients individuels ou lors de la mise sur le marché belge de ces boissons conditionnées en récipients individuels lorsque ce conditionnement a lieu postérieurement à la mise à la consommation en matière d'accise de ces boissons.

Par « récipient individuel », on entend tout récipient, quel qu'en soit le matériau constitutif, destiné à être livré au consommateur final sans avoir à subir un changement de conditionnement. En outre, il peut s'agir aussi bien de « récipients individuels réutilisables » (voir ci-dessous) que de récipients individuels non réutilisables.

La *cotisation environnementale* est une taxe assimilée à un droit d'accise qui est perçue notamment en raison des émissions de CO<sub>2</sub> produites lors de la fabrication d'un certain nombre de produits (voir ci-dessous). Elle est perçue lors de la mise à la consommation de ces produits, à savoir la livraison de récipients et d'ustensiles aux détaillants, en particulier de récipients et d'ustensiles ménagers, par des redevables qui sont tenus de se faire enregistrer selon les modalités fixées par le ministre des Finances. Le dépôt de la première déclaration de mise à la consommation tient lieu d'enregistrement en qualité de redevable de la cotisation environnementale.

En ce qui concerne la cotisation environnementale, les redevables enregistrés sont tenus de déposer une déclaration de mise à la consommation au plus tard le 15 du mois qui suit celui de la mise à la consommation. Le paiement a lieu immédiatement lors du dépôt de la déclaration de mise à la consommation. Pour ce qui est de la cotisation d'emballage, le paiement a lieu sous la même forme et aux mêmes conditions que pour les accises sur les biens emballés.

## **7.2. Montants de la taxe et exonérations**

### **7.2.1. Cotisation d'emballage**

La cotisation d'emballage s'élève à 1,41 euro par hectolitre de produit contenu dans des récipients individuels réutilisables et à 9,86 euros par hectolitre de produit contenu dans des récipients individuels non réutilisables. Par « récipient individuel réutilisable », on entend un récipient pour lequel la preuve a été fournie que ce récipient :

- peut être rempli au moins sept fois ;
- est récupéré via un système de consigne (minimum 0,16 euro pour les récipients d'une contenance de plus de 0,5 l et 0,08 euro pour ceux d'une contenance inférieure ou égale à 0,5 l) ;
- est effectivement réutilisé.

### **7.2.2. Cotisation environnementale**

La cotisation environnementale s'élève à :

- 3,00 euros/kg pour les sacs ou sachets en matière plastique jetables, destinés au transport des marchandises acquises dans les magasins de détail relevant du code NC 39.23 ;
- 3,60 euros/kg pour les ustensiles de cuisine pour la table jetables, en matière plastique, relevant du code NC 39.24 ;
- 2,70 euros/kg pour les plaques, feuilles, bandes, rubans, pellicules et autres formes plates, même auto-adhésifs, en matière plastique, même en rouleau, pour usages ménagers, relevant du code NC 39.19 ;
- 4,50 euros/kg pour les feuilles et bandes minces en aluminium, même imprimées ou fixées sur papier, carton, matières plastiques ou supports similaires, d'une épaisseur n'excédant pas 0,2 mm (support non compris), même en rouleau, pour usages ménagers, relevant du code NC 76.07.

Pour de plus amples informations sur les produits concernés, la circulaire du 8 juin 2007 (MB 15 juin 2007 et 6 juillet 2007) peut être consultée.

## CHAPITRE 8

### LES TAXES ASSIMILEES AUX IMPOTS SUR LES REVENUS

#### *Quoi de neuf ?*

- *Indexation, le 1<sup>er</sup> juillet de chaque année, de certains taux de la taxe de circulation.*
- *En ce qui concerne la Région flamande : ajustement de certaines composantes du calcul de la taxe de mise en circulation.*
- *En ce qui concerne la Région wallonne : modification des montants de l'éco-bonus ; modification des taux de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement.*
- *En ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale : modification des taux de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement.*

Ces taxes sont établies et réglementées par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (C.T.A.) et par les arrêtés d'exécution en question. D'un point de vue juridique, ces taxes sont considérées comme des impôts directs. Toutefois, comme elles sont, dans la plupart des cas, plutôt des « impôts sur les biens et services » que des « impôts sur les revenus » (traités dans la première partie), elles sont traitées dans la partie II de ce mémento..

#### 8.1. La taxe de circulation (TC)

##### **Remarque préalable :**

**A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, la Région flamande est seule compétente pour assurer le service de la taxe de circulation pour les personnes physiques qui y sont domiciliées ou les personnes morales qui y ont établi leur siège social. En ce qui concerne les deux autres Régions, le SPF Finances continue à assurer le service de cette taxe.**

##### 8.1.1. Véhicules imposables

La taxe est établie sur les véhicules à vapeur ou à moteur et sur leurs remorques et semi-remorques, utilisés pour le transport de personnes, ainsi que sur tous les véhicules semblables servant au transport sur route de marchandises (art.3 et 4 C.T.A.).

Les véhicules à moteur sont en principe répertoriés conformément à la réglementation concernant leur immatriculation à la DIV (art. 4 C.T.A.). Mais pour les véhicules à moteur destinés au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3.500 kg et qui sont immatriculés à la DIV comme « camionnettes », il existe une dérogation puisqu'une définition fiscale des camionnettes a été introduite à partir de l'exercice d'imposition 2006.

En matière de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les véhicules conçus et construits pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg ne sont considérés et traités fiscalement comme camionnettes que s'ils rentrent dans l'une des quatre catégories suivantes :

1. *les pick-ups avec cabine simple,*  
c'est-à-dire les véhicules composés 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. Ce plateau de chargement peut être fermé par une bâche, un couvercle plat et horizontal ou une structure de protection du chargement.
2. *les pick-ups avec cabine double,*  
c'est-à-dire les véhicules composés 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. Ce plateau de chargement peut être fermé par une bâche, un couvercle plat et horizontal ou une structure de protection du chargement.

Les véhicules de type pick-up seront toujours traités fiscalement comme des camionnettes.

3. *les camionnettes à rangée unique de sièges,*  
ces véhicules doivent être composés simultanément, d'un côté, d'un espace réservé aux passagers avec deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, et, d'un autre côté, d'un espace de chargement séparé de celui réservé aux passagers par une cloison d'une hauteur minimale de 20 cm ou, à défaut, par le dossier de l'unique rangée de siège. L'espace de chargement doit atteindre au moins 50% de la longueur de l'empattement. En outre, l'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.
4. *les camionnettes avec deux rangées de sièges,*  
ces véhicules doivent être composés simultanément, d'un côté, d'un espace réservé aux passagers avec six places au maximum, celle du conducteur non comprise, et, d'un autre côté, d'un espace de chargement séparé de celui réservé aux passagers. Les espaces passagers et chargement doivent être totalement séparés l'un de l'autre, sur toute la largeur et hauteur de l'espace intérieur, au moyen d'une paroi rigide, inamovible et indivisible. L'espace de chargement doit atteindre au moins 50% de la longueur de l'empattement. En outre, l'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.

Les véhicules immatriculés comme camionnette dans la réglementation de la DIV et qui, selon leur type, ne répondent pas aux conditions précitées, seront dès lors considérés et imposés fiscalement, selon leur construction, comme une voiture, une voiture mixte ou un minibus.

### **8.1.2. Exemptions**

Les véhicules exemptés sont énumérés à l'art. 5 C.T.A.

En ce qui concerne les véhicules à moteur et les ensembles de véhicules affectés au transport sur route de marchandises, d'une masse maximale autorisée d'au moins 12 tonnes, sont notamment exemptés de la taxe les véhicules à moteur et les ensembles de véhicules affectés exclusivement à la défense nationale, à la protection civile, aux services de lutte contre les incendies et aux autres services d'urgence, au maintien de l'ordre et à l'entretien des routes, ainsi que quelques autres véhicules à moteur et ensembles de véhicules (art. 5, §2, C.T.A.).

En ce qui concerne les autres véhicules taxables, sont notamment exemptés de la taxe les véhicules affectés exclusivement à un service public des différentes autorités, les véhicules employés exclusivement pour les transports publics, les auto-ambulances et les véhicules utilisés comme moyens de locomotion personnelle par de grands invalides de guerre ou par des infirmes, certains véhicules agricoles et assimilés, les véhicules utilisés exclusivement comme taxi, les cyclomoteurs et les motocyclettes jusqu'à 250 cm<sup>3</sup> au maximum et quelques autres véhicules (art. 5, §1, C.T.A.).

En outre, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, la **Région flamande** a également prévu une exemption pour les véhicules déployés par des transporteurs subventionnés par le Gouvernement flamand, et affectés exclusivement au transport de personnes handicapées ou à mobilité gravement réduite (art. 5, §1, 11°, C.T.A.).

### 8.1.3. Base imposable

L'assiette est déterminée, selon le cas, en fonction de la puissance du moteur, de sa cylindrée ou de la masse maximale autorisée du véhicule (art. 7 et 8 C.T.A.). Pour les voitures automobiles, les voitures mixtes et les minibus non équipés d'électromoteurs et qui sont imposables à la TC, la taxe dépend du nombre de CV, lequel est déterminé au moyen d'une formule dont tous les éléments dépendent de la cylindrée en litres.

Exemple
<p><i>Une auto a un moteur de 4 cylindres dont l'alésage est de 80 mm et la course du piston de 80 mm également. La cylindrée est donc égale à 1,6 litre. La puissance taxable est exprimée en CV, où:</i></p> $CV = 4 \times \text{cylindrée} + \frac{\text{Poids (en 100 kg)}}{4}$ <p><i>Pour cette auto, le deuxième terme de la formule est remplacé par un coefficient qui dépend de la cylindrée. Pour une cylindrée de 1,6 l, ce coefficient est égal à 2,25. La puissance fiscale en CV pour cette auto s'élève donc à :</i></p> $4 \times 1,6 + 2,25 = 8,65, \text{ arrondi à } \underline{9 \text{ CV}}.$

### 8.1.4. Indexation des taux

Un certain nombre de taux est adapté au **1<sup>er</sup> juillet** de chaque année, sur base des fluctuations de l'indice général des prix à la consommation (art. 11 C.T.A.). Il s'agit, plus spécialement, des taux de la taxe sur les véhicules suivants :

- a. voitures automobiles, voitures mixtes et minibus ;
- b. motocyclettes ;
- c. autobus et autocars (**uniquement** la taxe minimum) ;
- d. les remorques et semi-remorques dont la masse maximale autorisée ne dépasse pas 3.500 kg ;
- e. les voitures automobiles, les voitures mixtes et les minibus de plus de 25 ans, les remorques de camping et les remorques pour le transport d'un seul bateau, les véhicules militaires de collection de plus de 30 ans, ainsi que la taxe minimum d'application générale.

**8.1.5. Taux**

Les taux de la taxe de circulation sont fixés aux art. 9 et 10 C.T.A.

**Dans le cas où il s'agit des taux indexés**, les montants mentionnés ci-après sont valables du 1<sup>er</sup> juillet 2012 au 30 juin 2013, **sous réserve d'éventuelles modifications légales intervenant entre-temps.**

**A. Voitures, voitures mixtes et minibus**

CV	Taxe en euro (sans décime additionnel, cf. 8.1.8)
4 et moins	68,88
5	86,28
6	124,56
7	162,84
8	201,36
9	239,88
10	277,92
11	360,60
12	443,40
13	525,96
14	608,64
15	691,44
16	905,52
17	1.119,96
18	1.334,28
19	1.548,12
20	1.762,44
par CV supplémentaire au-dessus de 20 CV	96,12

**B. Véhicules à moteur destinés au transport de marchandises, d'une masse maximale autorisée de moins de 3.500 kilogrammes**

**19,32 euros** (plus décime additionnel, voir 8.1.8) par 500 kg de masse maximale autorisée, avec application d'une taxe minimale de **31,25 euros** (34,38 euros, décime additionnel inclus) pour la première tranche de 0-500 kg.

**C. Motocyclettes**

Taxe uniforme de **48,84 euros** (plus décime additionnel, voir 8.1.8). Si la cylindrée s'élève à 250 cm<sup>3</sup> au maximum, il y a certes exonération de la TC, mais une taxe modique est perçue par les pouvoirs locaux.

**D. Autobus et autocars**

- si ≤ 10 CV : **4,44 euros** par CV, avec un minimum de **69,13 euros** (plus décime additionnel, voir 8.1.8).
- si > 10 CV : **4,44 euros** par CV + **0,24 euro** par CV au-delà de 10 CV, avec un maximum de **12,48 euros** par CV (plus décime additionnel, voir 8.1.8).

**E. Véhicules à moteur ou ensembles de véhicules destinés au transport de marchandises**

Lorsque la masse maximale autorisée (MMA) de ces véhicules dépasse 3.500 kg, la taxe est fixée sur base des barèmes qui tiennent compte de la MMA, du nombre d'essieux et de la nature de la suspension (suspension pneumatique ou reconnue équivalente des essieux moteurs d'une part, et autres systèmes de suspension d'autre part).

Dans le cas d'un véhicule à moteur solo, la MMA à prendre en considération est égale à sa MMA propre ; dans le cas d'un ensemble de véhicules, la MMA à prendre en considération est égale à la somme des MMA propres des véhicules qui font partie de l'ensemble.

Il y a au total 338 catégories de taux, répartis en 10 tableaux (les taux doivent être augmentés du décime additionnel - voir 8.1.8.) :

**1. Véhicules à moteur solos**

- I. Véhicule à moteur comportant au plus deux essieux (30 catégories – taux allant de 59,97 euros à 337,04 euros) ;
- II. Véhicule à moteur comportant trois essieux (22 catégories – taux allant de 209,67 euros à 448,59 euros) ;
- III. Véhicule à moteur comportant quatre essieux (18 catégories – taux allant de 248,44 euros à 552,11 euros) ;
- IV. Véhicule à moteur comportant plus de quatre essieux (58 catégories – taux allant de 59,97 euros à 552,11 euros) ;

**2. Ensembles de véhicules à moteur**

- V. Véhicule à moteur comportant deux essieux au plus et remorque ou semi-remorque comportant un seul essieu (50 catégories – taux allant de 59,97 euros à 524,15 euros) ;
- VI. Véhicule à moteur comportant deux essieux et remorque ou semi-remorque comportant deux essieux (30 catégories – taux allant de 260,29 euros à 705,98 euros) ;
- VII. Véhicule à moteur comportant deux essieux et remorque ou semi-remorque comportant trois essieux (16 catégories – taux allant de 471,00 euros à 771,35 euros) ;
- VIII. Véhicule à moteur comportant trois essieux et remorque ou semi-remorque comportant deux essieux au plus (16 catégories – taux allant de 429,20 euros à 844,70 euros) ;
- IX. Véhicule à moteur comportant trois essieux et remorque ou semi-remorque comportant trois essieux (16 catégories – taux allant de 286,07 euros à 771,35 euros) ;
- X. Ensemble de véhicules présentant une configuration autre que celles spécifiées aux tableaux V à IX (82 catégories – taux allant de 59,97 euros à 808,01 euros).

Exemples

1. *Camion comportant deux essieux et une MMA de 10.000 kg : 164,68 euros en cas de suspension pneumatique et 205,85 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
2. *Camion comportant trois essieux et une MMA de 20.000 kg : 262,15 euros en cas de suspension pneumatique et 374,52 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
3. *Camion comportant quatre essieux et une MMA de 25.000 kg : 269,14 euros en cas de suspension pneumatique et 448,59 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
4. *Camion comportant cinq essieux et une MMA de 30.000 kg : 337,21 euros en cas de suspension pneumatique et 534,86 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
5. *Tracteur comportant deux essieux et semi-remorque comportant un seul essieu et une MMA de 20.000 kg : 309,87 euros en cas de suspension pneumatique et 393,26 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
6. *Camion comportant deux essieux et remorque comportant deux essieux et une MMA de 30.000 kg : 433,81 euros en cas de suspension pneumatique et 580,37 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
7. *Tracteur comportant trois essieux et semi-remorque comportant deux essieux et une MMA de 43.000 kg : 571,00 euros en cas de suspension pneumatique et 844,70 euros dans le cas d'une autre suspension ;*
8. *Tracteur comportant trois essieux et semi-remorque comportant trois essieux et une MMA de 43.000 kg : 313,61 euros en cas de suspension pneumatique et 771,35 euros dans le cas d'une autre suspension.*

F. Remorques et semi-remorques dont la masse maximale autorisée (MMA) ne dépasse pas 3.500 kg

- **32,16 euros** (plus décime additionnel) lorsque la MMA ne dépasse pas 500 kg ;
- **66,96 euros** (plus décime additionnel) lorsque la MMA atteint 501 kg sans dépasser 3.500 kg.

Dérogation pour la Région flamande

La Région flamande accorde une exemption de taxe de circulation pour les remorques et semi-remorques ayant une masse maximale autorisée de 750 kg ou moins qui sont exclusivement tirées par une voiture, une voiture mixte, un minibus, une ambulance, une motocyclette, un camion léger, un motorhome, un autobus ou un autocar.

Cette exemption s'applique uniquement aux redevables qui ne sont pas des personnes morales.

Attention : Les remorques de camping et les remorques spécialement conçues pour le transport d'un seul bateau restent soumises à la taxe de circulation forfaitaire (voir G ci-dessous).

G. Véhicules soumis à une taxe forfaitaire

Cette taxe s'élève à **31,25 euros** (plus décime additionnel) et est perçue sur :

- les voitures, les voitures mixtes, les minibus et les motocyclettes de plus de 25 ans ;
- les remorques de camping et les remorques pour le transport d'un seul bateau ;
- les véhicules militaires de collection de plus de 30 ans.

La **taxe minimum** sur tous les véhicules soumis à la TC s'élève à **31,25 euros** (plus décime additionnel) (art. 10 C.T.A.).

H. Motorhomes (applicable uniquement en Région flamande)

Masse maximale autorisée (MMA) en kg		Taxe en euros
de	à	
0	1.500	84
1.501	3.500	120
3.501	7.999	132
8.000	10.999	168
11.000	et plus	204

Ces tarifs ne s'appliquent qu'aux personnes physiques. Ces véhicules n'entrent pas en considération pour une exonération.

**8.1.6. Réductions**

Dans certains cas (art. 14-16 C.T.A.) et à condition qu'un certain nombre de conditions soient remplies, les réductions suivantes peuvent être d'application :

- a. la réduction selon le nombre d'années d'utilisation du véhicule (uniquement pour certains véhicules employés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes) ;
- b. la réduction pour l'usage exclusif dans l'enceinte des ports (uniquement pour certains véhicules servant exclusivement au transport de marchandises ou d'objets quelconques) ;
- c. la réduction pour parc de véhicules (uniquement pour certains véhicules employés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes).

**8.1.7. La taxe de circulation complémentaire**

La taxe de circulation complémentaire (TCC) est réglée par les art. 12 et 13 C.T.A.

Cette taxe est prélevée sur les voitures, les voitures mixtes et les minibus équipés d'une installation LPG. Le montant dépend de la puissance fiscale du véhicule (CV).

- max. 7 CV : 89,16 euros
- de 8 à 13 CV : 148,68 euros
- plus de 13 CV : 208,20 euros

Tout véhicule exempté de TC l'est aussi de TCC, **sauf** dans un certain nombre de cas (p.ex. auto-ambulances, véhicules utilisés comme moyen de transport personnel par de grands invalides de guerre ou par des infirmes, véhicules utilisés exclusivement comme taxi, ...). L'indexation annuelle (voir 8.1.4.) **ne s'applique pas** à la TCC. Il ne s'y ajoute **pas** non plus de décime additionnel en faveur des communes (voir 8.1.8.).

**8.1.8. Décime additionnel en faveur des communes**

Ce décime additionnel s'applique à tous les véhicules soumis à la TC (art. 42 C.T.A.), à l'exclusion :

- des véhicules employés exclusivement pour le *transport rémunéré de personnes* en vertu d'une autorisation délivrée en vue de l'exploitation des services occasionnels (services d'autocar) ;
- des véhicules qui bénéficient de la réduction de TC pour usage exclusif dans *l'enceinte des ports* ;
- des véhicules qui sont soumis à la taxe *quotidienne* (véhicules munis d'une plaque d'immatriculation étrangère et qui sont utilisés en Belgique).

Dans le cas de la voiture décrite dans l'exemple figurant au point 8.1.3., la TC atteint, après addition du décime :

$$239,88 \text{ euros} + 23,99 \text{ euros} = 263,87 \text{ euros.}$$

La TCC (voir 8.1.7.) doit éventuellement être ajoutée.

**8.1.9. Aperçu de la taxe de circulation**

Les taux mentionnés ci-dessous relatifs à la TC, y compris les décimes additionnels, sont valables du 1<sup>er</sup> juillet 2012 au 30 juin 2013 **sous réserve d'éventuelles modifications légales intervenant entre-temps**. A titre d'exemple, sont repris dans le présent tableau les véhicules dont la cylindrée est inférieure ou égale à 9,1 litres.

Montants de la taxe en euros

Cylindrées en litre	CV	Taxe	Cylindrées en litre	CV	Taxe
0,7 et moins	4	75,77	5,1 – 5,2	25	2.467,34
0,8 – 0,9	5	94,91	5,3 – 5,5	26	2.573,08
			5,6 – 5,7	27	2.678,81
1,0 – 1,1	6	137,02	5,8 – 5,9	28	2.784,54
1,2 – 1,3	7	179,12			
1,4 – 1,5	8	221,50	6,0 – 6,1	29	2.890,27
1,6 – 1,7	9	263,87	6,2 – 6,3	30	2.996,00
1,8 – 1,9	10	305,71	6,4 – 6,6	31	3.101,74
			6,7 – 6,8	32	3.207,47
2,0 – 2,1	11	396,66	6,9 – 7,1	33	3.313,20
2,2 – 2,3	12	487,74			
2,4 – 2,5	13	578,56	7,2 – 7,3	34	3.418,93
2,6 – 2,7	14	669,50	7,4 – 7,6	35	3.524,66
2,8 – 3,0	15	760,58	7,7 – 7,8	36	3.630,40
			7,9 – 8,1	37	3.736,13
3,1 – 3,2	16	996,07			
3,3 – 3,4	17	1.231,96	8,2 – 8,3	38	3.841,86
3,5 – 3,6	18	1.467,71	8,4 – 8,6	39	3.947,59
3,7 – 3,9	19	1.702,93	8,7 – 8,8	40	4.053,32
			8,9 – 9,1	41	4.159,06
4,0 – 4,1	20	1.938,68			
4,2 – 4,3	21	2.044,42			
4,4 – 4,6	22	2.150,15			
4,7 – 4,8	23	2.255,88			
4,9 – 5,0	24	2.361,61			

En ce qui concerne les *véhicules équipés d'une installation LPG*, la taxe de circulation complémentaire (voir les montants au point 8.1.7) doit être ajoutée aux montants mentionnés dans le tableau ci-dessus.

## **8.2 La taxe de mise en circulation (TMC)**

### **Remarque préalable :**

***A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, la Région flamande est seule compétente pour assurer le service de la taxe de mise en circulation pour les personnes physiques qui y sont domiciliées ou les personnes morales qui y ont établi leur siège social. En ce qui concerne les deux autres Régions, le SPF Finances continue à assurer le service de cette taxe.***

### **8.2.1. Véhicules imposables**

La taxe de mise en circulation est perçue sur :

- a. les voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes ;
- b. les avions, hydravions, hélicoptères, planeurs, ballons sphériques et certains autres aéronefs ;
- c. les yachts et bateaux de plaisance d'une longueur supérieure à 7,5 m, lorsque ces bateaux doivent être pourvus d'une lettre de pavillon ;

lorsque ces véhicules routiers, aéronefs ou bateaux sont mis en usage sur la voie publique ou utilisés en Belgique (art. 94 C.T.A.). La dette fiscale naît au moment de la mise en circulation, qui est déterminée d'une façon différente selon qu'il s'agit d'un véhicule routier, d'un aéronef ou d'un bateau (respectivement inscription au répertoire matricule de l'Office de la circulation routière, immatriculation par l'Administration de l'Aéronautique et délivrance de la lettre de pavillon par l'Administration des Affaires maritimes et de la Navigation).

La taxe n'est due qu'une seule fois au moment de la première mise en circulation du véhicule sur la voie publique par une personne déterminée. Lorsque ce même véhicule est remis en circulation au nom d'une autre personne, la TMC est due à nouveau.

La taxe n'est cependant pas due lors du transfert entre époux ou du transfert entre personnes séparées en raison du divorce, à condition que le cédant ait déjà payé la taxe de mise en circulation pour ce même véhicule, aéronef ou bateau.

En outre, en Région wallonne, la taxe n'est pas non plus due lors de transferts entre cohabitants légaux ou entre ex-cohabitants légaux en raison de la cessation de la cohabitation légale, à condition que le cédant ait déjà payé la taxe de mise en circulation pour ce même véhicule, aéronef ou bateau.

Dans cette Région, on entend par :

- « cohabitant légal » : la personne qui, à la date de la nouvelle immatriculation, était domiciliée avec le détenteur de l'immatriculation précédente et avait conclu avec celui-ci une déclaration de cohabitation légale conformément aux dispositions du Livre III, Titre Vbis, du Code civil, à l'exception toutefois de deux personnes, cohabitantes au sens visé ci-avant, qui sont père et fils ou fille, mère et fils ou fille, frère et/ou sœur, oncle et neveu ou nièce et tante et neveu ou nièce, pour autant que la déclaration de cohabitation légale ait été reçue plus d'un an avant la date de la nouvelle immatriculation ;
- « cessation de la cohabitation légale » : la fin du statut de cohabitants légaux suite à une déclaration de cessation de cohabitation légale, établie conformément à l'article 1476, § 2, du Code civil.

### 8.2.2. Exemptions

Les exemptions sont énumérées à l'art. 96 C.T.A. Il s'agit **notamment** :

- a. des aéronefs et bateaux affectés exclusivement à un service public de l'Etat ou d'autres pouvoirs publics ;
- b. des véhicules affectés exclusivement au transport de personnes malades ou blessées et, s'il s'agit de véhicules routiers, immatriculés comme ambulances ;
- c. de véhicules utilisés comme moyen de locomotion personnelle par de grands invalides de la guerre et certaines personnes présentant un handicap.

### 8.2.3. Base imposable

#### A. Région wallonne et Région de Bruxelles-Capitale

Pour les véhicules routiers, la taxe est fixée sur base de la puissance de leur moteur, exprimée soit en CV fiscaux, soit en kilowatts (kW).

Pour les aéronefs et les bateaux, la taxe est un montant forfaitaire.

Pour tous ces moyens de transport, la taxe dépend également de la période écoulée depuis la première mise en circulation.

#### B. Région flamande

Pour les **voitures, voitures mixtes et minibus** qui sont censés avoir été mis en circulation en Région flamande, à l'**exception** des voitures, voitures mixtes et minibus qui sont censés avoir été mis en circulation par des sociétés, des entreprises publiques autonomes et des associations sans but lucratif, à activités de leasing, la taxe est calculée sur la base de caractéristiques environnementales.

Ces caractéristiques environnementales sont les émissions de CO<sub>2</sub> et les classes environnementales selon les normes Euro 0 à 6. Il est également tenu compte de la présence d'un filtre à particules.

Voir ci-dessous sous la rubrique « Taux ».

Pour les autres véhicules imposables, c'est la réglementation en vigueur dans les deux autres régions qui s'applique (voir ci-dessus).

## 8.2.4. Taux

Remarque

Pour chaque véhicule imposable, une seule invitation à payer sera envoyée ; celle-ci reprendra tant le montant à payer de la taxe de circulation que, le cas échéant, celui de la taxe de circulation complémentaire et celui de la taxe de mise en circulation.

A. Région wallonne et Région de Bruxelles-Capitale

## 1. VOITURES, VOITURES MIXTES, MINIBUS ET MOTOCYCLETTES

Nombre de CV	Nombre kW	Taxe en euros
de 0 à 8	de 0 à 70	61,50
9 et 10	de 71 à 85	123,00
11	de 86 à 100	495,00
de 12 à 14	de 101 à 110	867,00
15	de 111 à 120	1.239,00
16 et 17	de 121 à 155	2.478,00
plus de 17	plus de 155	4.957,00

Lorsque la puissance d'un même moteur exprimée en CV fiscaux et en kW donne lieu à la perception d'une TMC d'un montant différent, la TMC est fixée au montant **le plus élevé**.

Pour les véhicules qui ont déjà été immatriculés soit dans le pays, soit à l'étranger avant leur importation définitive, la TMC est réduite sur une période de 15 ans en fonction du nombre d'années complètes d'immatriculation à compter de la première date d'immatriculation.

Période écoulée depuis la première immatriculation	La taxe est réduite au pourcentage suivant du montant
1 an jusqu'à < 2 ans	90%
2 ans jusqu'à < 3 ans	80%
3 ans jusqu'à < 4 ans	70%
4 ans jusqu'à < 5 ans	60%
5 ans jusqu'à < 6 ans	55%
6 ans jusqu'à < 7 ans	50%
7 ans jusqu'à < 8 ans	45%
8 ans jusqu'à < 9 ans	40%
9 ans jusqu'à < 10 ans	35%
10 ans jusqu'à < 11 ans	30%
11 ans jusqu'à < 12 ans	25%
12 ans jusqu'à < 13 ans	20%
13 ans jusqu'à < 14 ans	15%
14 ans jusqu'à < 15 ans	10%
15 ans et plus	61,50 euros (montant uniforme)

Toutefois, la taxe **ne peut**, après application de la diminution mentionnée ci-dessus, **être inférieure à 61,50 euros**.

Réduction

Pour les véhicules dont le moteur est alimenté, même partiellement ou temporairement, au gaz de pétrole liquéfié (LPG), la TMC fixée est diminuée de 298 euros, le cas échéant limité au montant de la taxe.

<i>Exemple</i>
<p><i>Une auto a un moteur de 11 CV fiscaux et d'une puissance de 110 kW. Lors d'une première mise en circulation, la TMC sur cette voiture s'élève à 867,00 euros (la puissance en kW donne lieu à un montant plus élevé que la puissance en chevaux fiscaux). Lors d'une immatriculation 15 mois après la première immatriculation (donc entre un an et moins de 2 ans), la TMC s'élève à 867,00 euros x 90% = 780,30 euros. Lors d'une immatriculation 7 ans après la première immatriculation, la TMC s'élève à 867,00 euros x 45% = 390,15 euros.</i></p> <p><i>Par contre, si cette auto fonctionne au LPG, la TMC s'élève à 867,00 euros - 298,00 euros = 569,00 euros lors d'une première mise en circulation. Dans le cas d'une immatriculation intervenant 15 mois après la première immatriculation, la TMC s'élève à (867,00 euros - 298,00 euros) x 90% = 512,10 euros.</i></p>

**2. AERONEFS**

Montant forfaitaire de 619 euros pour les aéronefs ultralégers motorisés et de 2.478 euros pour les autres.

Lorsque ces aéronefs ont déjà été normalement immatriculés précédemment pendant au moins un an, soit à l'intérieur du pays soit à l'étranger avant leur importation définitive, les montants sont réduits selon le schéma suivant :

Période écoulée depuis la première immatriculation	La taxe est réduite au pourcentage suivant du montant
1 an jusqu'à < 2 ans	90%
2 ans jusqu'à < 3 ans	80%
3 ans jusqu'à < 4 ans	70%
4 ans jusqu'à < 5 ans	60%
5 ans jusqu'à < 6 ans	50%
6 ans jusqu'à < 7 ans	40%
7 ans jusqu'à < 8 ans	30%
8 ans jusqu'à < 9 ans	20%
9 ans jusqu'à < 10 ans	10%
10 ans et plus	61,50 euros (montant uniforme) (1)

(1) En Région flamande, ce tarif s'applique également aux avions de construction amateur des personnes physiques, quelle que soit l'ancienneté de ces avions.

<i>Exemple</i>
<p><i>Un aéronef ultraléger motorisé est immatriculé une première fois. La TMC s'élève à 619 euros. Si une immatriculation ultérieure a lieu 7,5 ans après la première, la TMC s'élève à 619 euros x 30% = 185,70 euros. Lors d'une immatriculation ultérieure intervenant 10 ans au moins après la première, la TMC s'élève à 61,50 euros (montant uniforme).</i></p>

### 3. BATEAUX

Montant forfaitaire de 2.478 euros.

Lorsque ces bateaux ont été pourvus d'une lettre de pavillon pendant au moins un an, soit à l'intérieur du pays, soit à l'étranger avant leur importation définitive, le montant est réduit selon le même schéma que pour les aéronefs (voir B plus haut).

<i>Exemple</i>
<i>Un bateau est pourvu une première fois d'une lettre de pavillon. La TMC s'élève à 2.478 euros. Lorsque la délivrance ultérieure d'une lettre de pavillon a lieu 9,5 ans après la première, la TMC s'élève à 2.478 euros x 10% = 247,80 euros. Lors de la délivrance d'une lettre de pavillon au moins 10 ans après la première, la TMC s'élève à 61,50 euros (montant uniforme).</i>

#### B. Région flamande

En principe, les taux en vigueur dans les deux autres régions sont également d'application.

Toutefois, pour les **voitures, voitures mixtes et minibus** qui sont censés avoir été mis en circulation en Région flamande, **à l'exception** des voitures, voitures mixtes et minibus qui sont censés avoir été mis en circulation par des sociétés, des entreprises publiques autonomes et des associations sans but lucratif, à activités de leasing, les taux diffèrent de ceux applicables dans les deux autres régions.

Ces taux sont explicités ci-après.

#### 1. REGLE GENERALE

La TMC est calculée selon la formule suivante :

$$\text{TMC en euros} = (((\text{CO}_2 * f + x) / 250)^6 * 4500 + c) * \text{CA}$$

où :

$\text{CO}_2$  = émissions de  $\text{CO}_2$  du véhicule en g/km, telles que mesurées pendant l'homologation du véhicule selon la réglementation européenne en vigueur ;

f = 0,88 pour les véhicules alimentés au LPG, 0,93 pour les véhicules alimentés au gaz naturel, 0,744 pour les véhicules alimentés tant au gaz naturel qu'à l'essence et dans la mesure où ils sont homologués comme des voitures à essence, et 1 pour les autres véhicules ;

x = terme de correction  $\text{CO}_2$  en fonction de l'évolution technologique. Pour 2013, la valeur x est égale à 4,5 g  $\text{CO}_2$ /km. Cette valeur est annuellement augmentée de 4,5 g  $\text{CO}_2$ /km ;

CA = correction d'âge, déterminée sur la base de l'ancienneté du véhicule. L'ancienneté est fixée sur la base de la date de la première immatriculation du véhicule en Belgique ou à l'étranger, tel que mentionnée sur le certificat d'immatriculation. La valeur CA est déterminée à l'aide du tableau ci-dessous :

Ancienneté du véhicule	Valeur CA
Moins de 12 mois entiers	100%
De 12 à 23 mois entiers	90%
De 24 à 35 mois entiers	80%
De 36 à 47 mois entiers	70%
De 48 à 59 mois entiers	60%
De 60 à 71 mois entiers	50%
De 72 à 83 mois entiers	40%
De 84 à 95 mois entiers	30%
De 96 à 107 mois entiers	20%
108 mois entiers ou plus	10%

c = constante (composante air) qui est fonction de la norme Euro (indication de la nocivité des gaz d'échappement) et du type de combustible du véhicule, conformément aux tableaux suivants :

Diesel	Norme Euro	Montants en euros
	Euro 0	2.190,18
	Euro 1	642,56
	Euro 2	466,11
	Euro 3	367,27
	Euro 3 + filtre à particules	347,15
	Euro 4	347,15
	Euro 4 + filtre à particules	341,25
	Euro 5	341,25
	Euro 6	12,59

Essence, LPG et gaz naturel	Norme Euro	Montants en euros
	Euro 0	871,12
	Euro 1	389,58
	Euro 2	116,49
	Euro 3	73,08
	Euro 4	17,54
	Euro 5	15,77
	Euro 6	15,77

La TMC n'est jamais inférieure à 41,12 euros et est plafonnée à 10.281 euros. La TMC des véhicules dont la première mise en circulation date d'il y a 25 ans ou plus, est fixée forfaitairement à 41,12 euros.

Les montants de la composante « c » (composante air) et les montants minimum et maximum de la TMC sont ajustés annuellement au 1<sup>er</sup> juillet sur la base des fluctuations de l'indice général des prix à la consommation.

Les véhicules exclusivement alimentés par un moteur électrique ou par l'hydrogène, ainsi que les véhicules hybrides rechargeables ne sont pas soumis à la TMC. Un véhicule hybride rechargeable est un véhicule qui est alimenté par un moteur électrique et un moteur à combustion et pour lequel l'énergie est fournie au moteur électrique par des piles entièrement rechargeables par un raccordement à une source d'énergie externe.

## 2. MESURES TRANSITOIRES RELATIVES AUX VEHICULES D'OCCASION

Pour les véhicules immatriculés ou devant être immatriculés du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2013 inclus, la TMC correspond à 67% du montant tel que calculé selon le nouveau régime (voir ci-dessus « Règle générale ») et 33% du montant tel que calculé selon l'ancien régime (valable jusqu'au 29 février 2012).

Ces mesures transitoires ne s'appliquent ni aux véhicules alimentés exclusivement par un moteur électrique ou par l'hydrogène ni aux véhicules hybrides rechargeables. Ces véhicules ne sont donc pas soumis à la TMC.

### Exemples

1. Un véhicule diesel qui répond à la norme Euro 5 et dont les émissions de CO<sub>2</sub> sont de 104 g/km, est mis en circulation pour la première fois le 3 janvier 2013. La TMC s'élève à 371,31 euros.
2. Un véhicule diesel est remis en circulation par une personne physique le 3 janvier 2013. Il présente les caractéristiques suivantes : la première mise en circulation a eu lieu le 3 janvier 2011, le véhicule répond à la norme Euro 5, ses émissions de CO<sub>2</sub> sont de 104 g/km, sa puissance fiscale est de 8 CV et la puissance du moteur est de 81 kW. La TMC est de 231,49 euros.
3. Un véhicule essence qui répond à la norme Euro 5 et dont les émissions de CO<sub>2</sub> sont de 134 g/km, est mis en circulation pour la première fois le 3 janvier 2013. La TMC s'élève à 145,87 euros.
4. Un véhicule essence est remis en circulation par une personne physique le 3 janvier 2013. Il présente les caractéristiques suivantes : la première mise en circulation a eu lieu le 3 janvier 2011, le véhicule répond à la norme Euro 5, ses émissions de CO<sub>2</sub> sont de 134 g/km, sa puissance fiscale est de 7 CV et la puissance du moteur est de 77 kW. La TMC est de 110,65 euros.

### **8.2.5. Le régime de l'éco-bonus / éco-malus en Région wallonne**

Ce régime consistant, sous certaines conditions, à accorder un éco-bonus ou prélever un éco-malus, s'applique exclusivement aux voitures et aux voitures mixtes mises en circulation par une personne physique domiciliée en Région wallonne. L'éco-bonus est payé par la Région wallonne, l'éco-malus est prélevé en supplément à la TMC. L'éco-bonus est réglementé par le Décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO<sub>2</sub> par les véhicules automobiles des personnes physiques ; l'éco-malus est réglementé par les articles 97 à 97sexies du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, applicable en Région wallonne.

#### A. L'ECO-BONUS

L'éco-bonus est octroyé, sous certaines conditions, lors de la mise en usage d'un véhicule automobile sur le territoire de la Région wallonne par une personne domiciliée en Région wallonne. Il s'applique tant aux véhicules neufs qu'aux véhicules usagés. La catégorie d'émissions des véhicules automobiles mis en usage est déterminante. Cette catégorie est fixée au moyen de l'émission de CO<sub>2</sub> en g/km déterminée selon la Directive 80/1268/CEE. Les catégories d'émissions sont reprises au Tableau I ci-dessous.

TABLEAU I – CATEGORIES D'EMISSIONS POUR L'ECO-BONUS

Emissions de CO <sub>2</sub> en g/km	Catégorie d'émissions
0	1
1 – 10	2
11 – 20	3
21 – 30	4
31 – 40	5
41 – 50	6
51 – 60	7
61 – 70	8
71 – 80	9
81 – 90	10
91 – 98	11
99 – 104	12
105 – 115	13
116 – 125	14
126 – 135	15
136 – 145	16
146 – 155	17
156 – 165	18
166 – 175	19
176 – 185	20
186 – 195	21
196 – 205	22
206 – 215	23
216 – 225	24
226 – 235	25
236 – 245	26
246 – 255	27
A partir de 256	28

En ce qui concerne les familles nombreuses, à savoir les familles comprenant au moins trois enfants à charge, le chiffre représentant la catégorie d'émissions du véhicule mis en usage est diminué de 1 pour les familles comprenant trois enfants à charge et de 2 pour les familles comprenant au moins quatre enfants à charge.

Pour ce qui est des véhicules LPG, le chiffre représentant la catégorie d'émissions du véhicule mis en usage est diminué de 1.

Le montant de l'éco-bonus est repris au Tableau II ci-dessous.

TABLEAU II – MONTANT DE L'ECO-BONUS

Chiffre représentant la catégorie d'émissions du véhicule automobile récemment mis en usage sur le territoire de la Région wallonne, après éventuelle réduction	Montant de l'éco-bonus en euros
	Année <b>2013</b>
1	2.500
2	2.500
3	2.500
4	2.000
5	2.000
6	1.500
7	500
8	250
9	0
10	0
11 et plus	0

L'éco-bonus est toutefois ramené à 0 euro lorsque le véhicule mis en usage est un véhicule neuf dont le prix catalogue, hors TVA et hors options, est supérieur à 20.000 euros. Ce montant est augmenté de 5.000 euros lorsque le bénéficiaire a au moins trois enfants à charge ou lorsqu'il a au moins un enfant handicapé à charge ou lorsqu'il présente lui-même un handicap. Le plafond du prix catalogue (de 20.000 euros) passe à 30.000 euros en ce qui concerne les véhicules électriques hybrides et à 35.000 euros pour les véhicules dont la seule source d'énergie est l'électricité. Pour l'application de ces plafonds, les prix catalogue réels sont ajustés sur base d'un indice de prix (voir art. 120 du décret-programme du 22 juillet 2010).

### Exemples

*Les exemples ci-après présupposent l'application des montants pour 2013. Il est également supposé que les conditions en matière de prix catalogue sont respectées.*

1. Un véhicule automobile dont les émissions sont de 27 g/km (catégorie d'émissions 4) est mis en usage. L'éco-bonus s'élève à 2.000 euros.
2. Un nouveau véhicule automobile dont les émissions sont de 55 g/km est mis en usage par une famille nombreuse comprenant trois enfants à charge. Il s'agit ici de la catégorie 7, réduite à la catégorie 6 dans le cas présent. L'éco-bonus s'élève à 1.500 euros.

### B. L'ECO-MALUS

L'éco-malus est prélevé lors de la mise en usage d'un véhicule automobile neuf ou usagé par une personne physique domiciliée en Région wallonne. La catégorie d'émissions du véhicule mis en usage est déterminante. Elle est fixée au moyen de l'émission de CO<sub>2</sub> en g/km déterminée selon la Directive 80/1268/CEE et est reprise au Tableau III ci-dessous.

**TABLEAU III – CATEGORIES D'EMISSIONS POUR L'ECO-MALUS**

Emissions de CO <sub>2</sub> en g/km	Catégorie d'émissions
0 – 98	1
99 – 104	2
105 – 115	3
116 – 125	4
126 – 135	5
136 – 145	6
146 – 155	7
156 – 165	8
166 – 175	9
176 – 185	10
186 – 195	11
196 – 205	12
206 – 215	13
216 – 225	14
226 – 235	15
236 – 245	16
246 – 255	17
A partir de 256	18

En ce qui concerne les familles nombreuses, à savoir les familles comprenant au moins trois enfants à charge, le chiffre représentant la catégorie d'émissions du véhicule mis en usage est diminué de 1 pour les familles comprenant trois enfants à charge, et de 2 pour les familles comprenant au moins quatre enfants à charge. Ces diminutions ne s'appliquent qu'aux véhicules appartenant à une catégorie d'émissions inférieure à 15.

Pour ce qui est des véhicules LPG, le chiffre représentant la catégorie d'émissions du véhicule mis en usage est diminué de 1.

Le montant de l'éco-malus figure dans le Tableau IV ci-dessous.

**TABLEAU IV – MONTANT DE L'ECO-MALUS**

Chiffre représentant la catégorie d'émissions du véhicule automobile récemment mis en usage sur le territoire de la Région wallonne, après éventuelle réduction	Eco-malus en euros
7	100
8	175
9	250
10	375
11	500
12	600
13	700
14	1.000
15	1.200
16	1.500
17	2.000
18	2.500

### Remarque

L'éco-malus est égal à 0 euro pour les voitures et voitures mixtes qui sont mises en usage depuis plus de 25 ans et qui sont immatriculées sous la marque d'immatriculation spécifique (véhicules visés à l'article 2, §2, alinéa 2, 7°, de l'arrêté royal du 15 mars 1968 portant règlement général sur les conditions techniques auxquelles doivent répondre les véhicules automobiles et leurs remorques, leurs éléments ainsi que les accessoires de sécurité).

### Exemples

1. Un véhicule automobile dont les émissions sont de 169 g/km (catégorie d'émissions 9) est mis en usage. L'éco-malus est de 250 euros.
2. Un véhicule LPG dont les émissions sont de 210 g/km est mis en usage par une famille nombreuse comprenant quatre enfants à charge. La catégorie d'émissions est égale à 13, diminué à la catégorie 10 dans le cas présent (= 13-2 (famille nombreuse comprenant plus de trois enfants à charge) -1 (véhicule LPG)). L'éco-malus est de 375 euros.

### **8.3. L'eurovignette (EUV)**

L'eurovignette est réglée par la Loi du 27 décembre 1994 portant assentiment de l'Accord relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds, signé à Bruxelles le 9 février 1994, entre les Gouvernements de la République fédérale d'Allemagne, du Royaume de Belgique, du Royaume du Danemark, du Grand-Duché de Luxembourg et du Royaume des Pays-Bas et instaurant une eurovignette, conformément à la directive 93/89/CEE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993, ainsi que par les arrêtés d'exécution concernés.

#### **Remarque préalable :**

***A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, la Région flamande est seule compétente pour assurer le service de l'eurovignette pour les personnes physiques qui y sont domiciliées ou les personnes morales qui y ont établi leur siège social. En ce qui concerne les deux autres Régions, le SPF Finances continue à assurer le service de cette taxe.***

#### **8.3.1. Définition**

L'eurovignette est une taxe assimilée aux impôts sur le revenu, qui est perçue comme droit d'usage du réseau routier (art. 2, Loi du 27 décembre 1994 portant assentiment de l'Accord relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds).

#### **8.3.2. Véhicules imposables**

Sont assujettis à l'eurovignette les véhicules à moteur et les ensembles de véhicules destinés exclusivement au transport des marchandises par route et dont la masse maximale autorisée s'élève à au moins 12 tonnes (art. 3).

L'eurovignette est due (art. 4) :

- pour les véhicules qui sont ou doivent être immatriculés en Belgique: à partir du moment où ces véhicules circulent sur la voie publique.
- pour les autres véhicules assujettis : dès l'instant où ils circulent sur le réseau routier désigné par le Roi (voir AR du 8 septembre 1997 désignant le réseau routier sur lequel l'eurovignette est applicable).

### 8.3.3. Véhicules exemptés

Sont exemptés (art. 5) :

- les véhicules affectés exclusivement à la défense nationale, la protection civile et l'intervention en cas de catastrophes, à la lutte contre les incendies et autres services de secours, aux services responsables du maintien de l'ordre public et aux services d'entretien et d'exploitation des routes et identifiés comme tels;
- les véhicules immatriculés en Belgique qui ne circulent qu'occasionnellement sur la voie publique en Belgique et qui sont utilisés par des personnes physiques ou morales dont l'activité principale n'est pas le transport de marchandises, à condition que les transports effectués par ces véhicules n'entraînent pas de distorsions de concurrence.

### 8.3.4. Barème

Le barème de l'eurovignette est mentionné à l'art. 7.

Taux en euros :

Pays d'immatriculation	Annuelle		Trimestrielle (*)		Mensuelle		Hebdomadaire		Journalière
	<=3 essieux	>=4 essieux	<=3 essieux	>=4 essieux	<=3 essieux	>=4 essieux	<=3 essieux	>=4 essieux	
Belgique									
- norme d'émission non-EURO	960	1.550	288	465	-	-	-	-	-
- norme d'émission EURO I	850	1.400	255	420	-	-	-	-	-
- norme d'émission EURO II et moins polluant	750	1.250	225	375	-	-	-	-	-
1. Tous les autres pays									
2. Véhicules sous couvert de plaques « marchand » ou temporaires belges									
- norme d'émission non-EURO	960	1.550	-	-	96	155	26	41	8
- norme d'émission EURO I	850	1.400	-	-	85	140	23	37	8
- norme d'émission EURO II et moins polluant	750	1.250	-	-	75	125	20	33	8

(\*) En fait, il s'agit d'une modalité de paiement du tarif annuel ; le montant est égal à trois fois celui du tarif mensuel (art. 7 et 8).

## 8.4. La taxe sur les jeux et paris (JP)

### 8.4.1. Région flamande

La taxe sur les jeux et paris frappe le montant brut des sommes et/ou mises engagées, ou la marge brute réalisée à l'occasion du jeu ou du pari.

En Région flamande, les tarifs et bases d'imposition de cette taxe sont les suivants :

Nature des jeux et paris	Base d'imposition (en euros)	Taux
Jeux et paris en ligne (y compris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs)	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	11%
Jeux et paris via les lignes 0900, messages SMS, etc., à l'exception des paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs	Montant brut des sommes engagées	15%
Paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs qui ont lieu à l'étranger DANS l'EEE	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	15%
Paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs qui ont lieu à l'étranger EN DEHORS DE l'EEE	Montant brut des sommes ou mises engagées	15%
Paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs qui ont lieu en Belgique	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	15%
Jeux de table exploités dans les casinos - baccara chemin de fer - roulette sans zéro	Gains des banquiers Gains des pontes	5,3% 3%
Autres jeux de casino	Produit brut des jeux : Jusqu'à € 865.000 Au-delà de € 865.000	33% 44%
Appareils de jeux de hasard assimilés à des jeux de casino, exploités simultanément par l'organisateur de jeux de casino	Produit brut des jeux :  € 0 - € 1.200.000 € 1.200.000 - € 2.450.000 € 2.450.000 - € 3.700.000 € 3.700.000 - € 6.150.000 € 6.150.000 - € 8.650.000 € 8.650.000 - € 12.350.000 € 12.350.000 et plus	  20% 25% 30% 35% 40% 45% 50%
Autres jeux et paris	Sommes ou mises engagées	15%

Il existe des exonérations comme par exemple les loteries exonérées telles Lotto, Presto, Subito, les concours colombophiles où les enjeux sont risqués exclusivement par les propriétaires des pigeons engagés, etc.

## 8.4.2. Région wallonne

**A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, la Région wallonne est seule compétente pour assurer le service de la taxe sur les jeux et paris ayant lieu sur son territoire. En ce qui concerne les deux autres Régions, le SPF Finances continue à assurer le service de cette taxe.**

La taxe sur les jeux et paris frappe le montant brut des sommes et/ou mises engagées, ou le produit brut des jeux et paris revenant à l'organisateur.

En Région wallonne, les tarifs et bases d'imposition de cette taxe sont les suivants :

Nature des jeux et paris	Base d'imposition (en euros)	Taux
Jeux et paris dont les sommes ou mises sont engagées par le biais d'équipements électroniques de traitement et de stockage de données, qui sont entièrement transmises, acheminées et reçues par fils, par radio, par des moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	11%
Paris sur les courses de chevaux disputées tant en Belgique qu'à l'étranger	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du pari	15%
Paris sur les courses de chiens disputées tant en Belgique qu'à l'étranger	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du pari	15%
Paris sur les événements sportifs disputés tant en Belgique qu'à l'étranger	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du pari	15%
Jeux de table exploités dans les casinos - baccara chemin de fer - roulette sans zéro	Gains des banquiers Gains des pontes	4,8% 2,75%
Appareils automatiques de jeux de hasard se trouvant dans les établissements de jeux de hasard de classe I au sens de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard	Produit brut des jeux :  de € 0,01 à € 1.200.000,00 de € 1.200.000,01 à € 2.450.000,00 de € 2.450.000,01 à € 3.700.000,00 de € 3.700.000,01 à € 6.150.000,00 de € 6.150.000,01 à € 8.650.000,00 de € 8.650.000,01 à € 12.350.000,00 à partir de € 12.350.000,01	20% 25% 30% 35% 40% 45% 50%
Jeux de poker	Produit brut des jeux, lorsque le casino est partie au jeu, ou différence entre la somme des enjeux financiers au cours de la journée et les gains perçus par les joueurs, lorsque le casino <b>n'est pas</b> partie au jeu : jusque € 1.360.000,00 à partir de € 1.360.000,01	33% 44%
Autres jeux de casino	Produit brut des jeux : jusque € 1.360.000,00 à partir de € 1.360.000,01	33% 44%
Autres jeux et paris	Sommes ou mises engagées	11%

Il existe des exonérations comme par exemple les loteries exonérées telles Lotto, Presto, Subito, les concours colombophiles où les enjeux sont risqués exclusivement par les propriétaires des pigeons engagés, etc.

**8.4.3. Région de Bruxelles-Capitale**

La taxe sur les jeux et paris frappe le montant brut des sommes et/ou mises engagées, ou la marge brute réalisée à l'occasion du jeu ou du pari.

En Région de Bruxelles-Capitale, les tarifs et bases d'imposition de cette taxe sont les suivants :

Nature des jeux et paris	Base d'imposition (en euros)	Taux
Jeux et paris en ligne (y compris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs)	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	11%
Jeux et paris via les lignes 0900, messages SMS, etc., à l'exception des paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs	Montant brut des sommes engagées	15%
Paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs qui ont lieu à l'étranger DANS l'EEE	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	15%
Paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs qui ont lieu à l'étranger EN DEHORS DE l'EEE	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	15%
Paris sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs qui ont lieu en Belgique	Marge brute réelle réalisée à l'occasion du jeu ou du pari	15%
Jeux de table exploités dans les casinos - baccara chemin de fer - roulette sans zéro	Gains des banquiers Gains des pontes	4,8% 2,75%
Autres jeux de casino	Produit brut des jeux : Jusqu'à € 865.000 Au-delà de € 865.000	33% 44%
Appareils de jeux de hasard assimilés à des jeux de casino, exploités simultanément par l'organisateur de jeux de casino	Produit brut des jeux :  € 0 - € 1.200.000 € 1.200.001 - € 2.450.000 € 2.450.001 - € 3.700.000 € 3.700.001 - € 6.150.000 € 6.150.001 - € 8.650.000 € 8.650.001 - € 12.350.000 € 12.350.001 et plus	  20% 25% 30% 35% 40% 45% 50%
Autres jeux et paris	Sommes ou mises engagées	15%

Il existe des exonérations comme par exemple les loteries exonérées telles Lotto, Presto, Subito, les concours colombophiles où les enjeux sont risqués exclusivement par les propriétaires des pigeons engagés, etc.

### 8.5. La taxe sur les appareils automatiques de divertissement (AAD)

**A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, la Région wallonne est seule compétente pour assurer le service de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement placés sur son territoire. En ce qui concerne les deux autres Régions, le SPF Finances continue à assurer le service de cette taxe.**

La taxe annuelle forfaitaire sur les appareils automatiques de divertissement frappe les appareils automatiques placés sur la voie publique, dans les endroits accessibles au public et dans les cercles privés, que l'accès à ces derniers soit ou non soumis à certaines formalités.

Les exonérations diffèrent en fonction des Régions.

Le montant de la taxe varie selon la catégorie de l'appareil et selon la Région où l'appareil est installé.

Il existe cinq catégories, de A à E. La classification des appareils dans ces catégories peut différer selon la Région. Les montants de la taxe s'élèvent à :

Catégorie	en euros		
	Région flamande	Région wallonne	Région de Bruxelles-Capitale
A	3.570,00	3.000,00	4.560,80
B	1.290,00	1.194,80	1.319,20
C	350,00	380,17	358,00
D	250,00	271,55	255,70
E	150,00	162,93	153,40

### 8.6. La taxe sur la participation des travailleurs aux bénéfices ou au capital de la société

Cette taxe (146) est perçue à charge des travailleurs sur les participations au capital ou aux bénéfices attribués en vertu de la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés. S'il n'est pas satisfait à certaines conditions d'indisponibilité (en principe au moins deux ans, sans dépasser cinq ans), une taxe additionnelle est en outre perçue (art.112 C.T.A.).

La base de la **taxe** (« taxe de base ») est déterminée comme suit (art.113 C.T.A.) :

- 1° lors d'une participation aux bénéfices : le montant en espèces attribué conformément au plan de participation (après déduction de la cotisation sociale) ;
- 2° lors d'une participation au capital : le montant (avec certains minima en matière de valorisation) à affecter à la participation au capital attribuée conformément au plan de participation annuel de la société ;
- 3° lors d'une participation aux bénéfices qui fait l'objet d'un plan d'épargne d'investissement (les travailleurs mettent la participation aux bénéfices à la disposition de la société sous la forme d'un prêt non subordonné) : le montant en espèces attribué conformément au plan de participation annuel de la société.

146 Voir aussi l'annexe 1 au chapitre 2 de la première partie de ce mémento.

La base de la **taxe additionnelle** est identique à celle mentionnée au 2° ci-dessus lorsqu'il s'agit d'une participation au capital et à celle mentionnée au 3° ci-dessus lorsqu'il s'agit d'une participation aux bénéfices qui fait l'objet d'un plan d'épargne d'investissement, dans les deux cas après déduction de la « taxe de base » (art.114 C.T.A.).

Le taux de la **taxe** (« taxe de base ») est de :

- 15% pour les participations au capital ;
- 15% pour les participations aux bénéfices attribués dans le cadre d'un plan d'épargne d'investissement et qui font l'objet d'un prêt non subordonné ;
- 25% pour les participations aux bénéfices qui ne sont pas visées par le taux de 15%.

Le taux de la **taxe additionnelle** est de 23,29%.

**Dépôt légal D/2013/1418/2**

Editeur responsable : Jozef KORTLEVEN  
North Galaxy - B<sup>te</sup> 73  
Boulevard du Roi Albert II, 33  
1030 Bruxelles  
Belgique