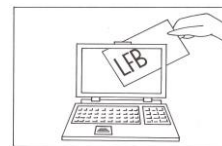


# La Lettre Fiscale Belge



## Sommaire

- Éditorial ..... 1
- Droits de succession et d'enregistrement bruxellois : l'ordonnance du 6 juillet 2023 ..... 4
- Droits d'enregistrement wallons : majoration limitée de l'abattement sur le droit de vente ..... 13
- L'AGDP exonère les mutualités de la taxe compensatoire I. 20
- Les règles d'amortissement des frais accessoires ..... 21
- Les règles fiscales relatives à l'utilisation d'un 'vélo' ..... 24
- La régie communale autonome : quel régime TVA applicable ? ..... 37
- Humour fiscal ..... 41

## Éditorial. Pour en finir une bonne fois pour toutes avec une interprétation abusive de la théorie de la rémunération

L'administration fiscale a, de longue date, entamé une guerre qui a tous les aspects d'une guérilla contre les montages immobiliers mis en place entre les sociétés et leurs dirigeants.

La guérilla est en effet définie comme étant conduite par des partisans et fondée sur le harcèlement de l'adversaire par des embuscades et des coups de main.

Tout y passe : une traque impitoyable des prix payés par chacun lors de la mise en place des démembrements de propriété ~~mis en place~~ lors d'une acquisition démembrée, le désir forcené d'imposer le dirigeant et/ou sa société à l'expiration du montage à propos des travaux ou des constructions payés ou réalisés par la société en cours de montage et une lutte sans merci contre la déduction dans le chef des sociétés concernées des dépenses qu'elles exposent en vue de mettre à la disposition de leur(s) dirigeant(s) tout ou partie d'un immeuble au titre d'avantage de toute nature.

Un vent favorable a amené sur mon bureau le manuel de contrôle destiné aux fonctionnaires chargés de ce type de dossier. Sa lecture est édifiante. Loin d'appliquer sereinement et objectivement les dispositions fiscales ayant force de loi, il s'agit avant tout de taxer le contribuable par tous les moyens et sur la base de n'importe quel prétexte. Pour tout vous dire, en termes d'endoctrinement, nous ne sommes pas loin des extrémistes terroristes de triste mémoire.

Comprenons-nous bien. Je n'en veux nullement aux fonctionnaires chargés d'appliquer ces sinistres instructions, mais plutôt aux Ayatollahs qui les leurs dictent. Et en la matière, le ministre des Finances - pourtant censé diriger son administration -, semble briller par son absence.

Vous me direz, venant de la part de quelqu'un qui s'enorgueillit d'avoir endetté l'État belge de 22 milliards d'EUROS qui devront être restitués par son successeur à peine élu, comment s'étonner ?

Quoi qu'il en soit, et pour en revenir à nos moutons, quelles sont les données du problème ?

Somme toute, elles sont assez simples. De manière générale, dès que l'administration fiscale est en mesure d'établir qu'une société a octroyé un quelconque avantage de toute nature à un de ses dirigeants, cet avantage constitue dans le chef de ce dernier un avantage taxable pour sa valeur réelle dans le chef de son bénéficiaire, et doit faire l'objet d'une fiche de rémunération *ad hoc* sous peine d'une double sanction : non déductibilité de la dépense et éventuellement cotisation distincte sur sommes non justifiées.

Lorsqu'une société consent des dépenses en vue d'acquérir un immeuble en pleine propriété, en usufruit ou par le biais d'un droit de superficie en vue de le mettre à disposition de son dirigeant, elle lui octroie de ce fait un avantage de toute nature qui doit être dûment déclaré.

L'article 18 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit expressément la fixation forfaitaire de cet avantage de toute nature à 200/60 du revenu cadastral indexé de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble faisant l'objet de la mise à disposition. Cette évaluation s'impose à tous, qu'il s'agisse du contribuable ou de l'administration fiscale.

Cette situation semble parfaitement convenir au législateur, puisqu'il ne la modifie pas, tout en déplaisant souverainement à certaines têtes pensantes de l'administration fiscale, qui semblent considérer à tort ou à raison qu'il existe une disproportion injustifiée entre la valorisation légale et forfaitaire de l'avantage et sa valeur économique réelle. Soyons de bon compte, cela peut arriver dans certains cas, pour des immeubles aux revenus cadastraux peu élevés.

Rappelons aux distraits que la fixation des revenus cadastraux est basée sur le loyer annuel théorique au 1<sup>er</sup> janvier 1975, que le Code des impôts sur les revenus prévoit une péréquation, soit une révision générale des revenus cadastraux à l'échelle du royaume, en principe tous les dix ans.

Ce qui permet de conclure que nous avons raté 1985, 1995, 2005, 2015 et que les choses semblent mal parties pour 2025.

Trouvant cette situation intolérable, l'administration fiscale a entamé de longue date une quête que n'auraient désavouée ni Don Quichotte ni Jacques Brel dans le but avéré de s'opposer à la déduction par toute société engageant des dépenses dans le but de procurer à son dirigeant un logement décent de l'ensemble des charges professionnelles y relatives (amortissement, travaux, intérêts hypothécaires ou autres).

Elle a débuté cette guerre en se fondant sur la théorie de l'objet social, basant son argumentation sur l'opinion qu'une société n'avait pas pour objet d'exposer ce type de dépenses et que, n'étant pas liées à son objet social, ces dernières n'étaient pas déductibles.

Et sur ce point, elle a été, dans un premier temps, suivie par la Cour de cassation. Les commentateurs de l'époque, dont je faisais déjà partie, ne manquèrent pas de s'étonner de cette curieuse prise de position, puisque, somme toute, lorsqu'une société engage des dépenses en vue de rémunérer son ou ses dirigeants, que ce soit en numéraire ou en nature, le Code des impôts sur les revenus 1992 range *expressis verbis* ce type de dépenses parmi les charges professionnelles déductibles.

Il n'existe en la matière aucune différence légale entre le paiement d'une rémunération en numéraire ou sous forme d'un avantage de toute nature. Le reste relève d'un jugement d'opportunité qu'il n'appartient pas aux membres de l'administration fiscale, quelle que soit leur opinion sur le sujet, d'appliquer dans leurs contrôles quotidiens.

Fort heureusement, en 2016, la Cour de cassation a totalement changé de point de vue et posé en principe que ces dépenses constituaient bien des charges professionnelles fiscalement déductibles dans le chef de la société qui les expose.

Malheureusement, la pose fut courte, puisque, quelques mois plus tard, la même cour donnait raison à l'administration fiscale qui, sans revenir sur le principe de la déductibilité, désormais acquis, subordonnait la déductibilité à la démonstration pas le contribuable qu'un tel avantage de toute nature était bien la contrepartie de prestations réelles dans le chef du dirigeant.

Ce qui a abouti à quelques décisions absurdes où des sociétés se voyaient privées du droit de déduire des dépenses réelles faute de se prémunir la preuve du fait que leur dirigeant, pourtant seule cheville ouvrière de la société et donc forcément à l'origine de l'intégralité de son chiffre d'affaires, ne démontrait pas suffisamment au goût de son contrôleur qu'il travaillait réellement, même dans des cas où personne d'autre n'était là pour le faire à sa place. Oh chère Belgique, terre de surréalisme !

Fort heureusement quelques décisions récentes semblent avoir quelque peu remis les pendules à l'heure et rappelé, en la matière, des principes essentiels.

Le premier d'entre eux, et sans doute le plus important, est que l'administration fiscale n'est pas juge de l'opportunité d'une dépense professionnelle, quelle qu'elle soit.

Sommes-nous prêts à vivre dans un État où notre contrôleur fiscal pourrait s'arroger en juge du niveau de notre salaire, du choix de notre véhicule, de l'opportunité de changer de téléphone ou d'ordinateur ou d'inviter un client à déjeuner ?

Bref, d'être productif et efficace pour générer un maximum de chiffre d'affaires (imposable dans le chef de la société) ou de rémunération ou de dividendes (imposables dans le chef de l'actionnaire ou du dirigeant). Somme toute, l'État s'y retrouve toujours, et c'est bien normal.

Même si nous offrons au monde ébahi un niveau de gabegie en termes de gestion des deniers publics que ne désavouerait pas la plus infecte des républiques bananières, et sans vouloir basculer dans un poujadisme quelque peu primaire, j'ai néanmoins du mal à ne pas me rappeler que je vis dans un pays que j'adore, mais qui, faute d'être champion du monde en termes footballistiques, prend une éclatante revanche en termes de volumes de prélèvement fiscaux, tous niveaux confondus.

Réalise-t-on que si on accepte un quelconque jugement d'opportunité de la part de l'administration fiscale en ce qui concerne les dépenses exposées en vue de l'octroi d'un avantage de toute nature, on entrouvre une porte dans laquelle certains de ses prophètes ne demandent qu'à s'engouffrer au sujet du volume de nos salaires payés en numéraire.

La problématique est, quoi qu'on dise et quoi qu'on en pense, rigoureusement la même sur un plan intellectuel.

Fort heureusement, plusieurs décisions récentes semblent quelque peu rectifier le tir et rendre aux contribuables concernés le pouvoir de gérer les dépenses et les revenus qu'ils consentent ou s'octroient.

On peut ainsi évoquer un arrêt de la cour d'appel de Gand du 5 septembre 2023 qui semble réintégrer un peu de bon de bon sens dans un domaine qui en avait bien besoin.

Le problème est fréquent : une société disposant d'un seul administrateur, par ailleurs unique actionnaire, ayant acquis un immeuble mis à disposition de son dirigeant pour la plus grande part.

L'administration fiscale avait, fidèle à ses habitudes, rejeté la déductibilité de l'intégralité des dépenses relatives à la partie de l'immeuble faisant l'objet d'une mise à disposition gratuite au titre d'avantage de toute nature.

La Cour d'appel de Gand, dans son arrêt précité, et se fondant sur le principe de bon sens que le gérant avait forcément travaillé puisqu'il avait généré l'intégralité du chiffre d'affaires de la société, a très

justement considéré que le refus de déductibilité pour défaut de preuve de la réalité des prestations était, dans le chef de l'administration, parfaitement arbitraire et l'a par conséquent renvoyée à ses chères études sur ce point.

D'autres décisions récentes semblent adopter le même point de vue, ce dont on ne peut que se réjouir.

Reste que dans ce type de situations, et même si cela peut sembler quelque peu schizophrénique, la prudence commande de prouver mensuellement à sa société (et donc à soi-même) que l'on travaille et pourquoi et comment on est rémunéré.

Ce qui n'est somme toute pas bien compliqué. Il suffit de faire comme si l'on ne se connaissait pas et adopter une politique de rémunération validée en assemblée générale et matérialisée par des conventions de management bien faites, en vertu desquelles des factures mensuelles sont établies, comportant elles-mêmes en annexe des relevés de prestations détaillés.

Jean Cocteau disait qu'il fallait être fou pour être raisonnable...

Aujourd'hui, dans notre beau pays, pour être fiscalement raisonnable, il faut être fou...

Thierry Litannie

\*\*\*

## Droits de succession et d'enregistrement bruxellois : l'ordonnance du 6 juillet 2023 modernise le droit fiscal bruxellois dès le 1<sup>er</sup> janvier 2024

### 1. Introduction

Publiée au M.B. du 27 septembre 2023, l'ordonnance du 6 juillet 2023 modifie le Code des droits de succession (C. succ.) et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (C. enreg.) en vue d'adapter le droit fiscal bruxellois aux nouvelles structures familiales et de faciliter les transmissions entre générations.

Il s'agit de diminuer les tarifs en matière de droits de succession et de donation applicables aux cohabitants de fait qui formaient avec le défunt un ménage commun, d'assouplir les conditions d'application pour assimiler certaines personnes non parentes à des héritiers en ligne directe du défunt et d'instaurer un taux réduit de 3 % sur une première tranche de 15.000 EUR pour les legs aux héritiers en ligne collatérale ou sans lien de parenté.

Il s'agit également de faciliter la transmission à la génération suivante en supprimant l'article 68 du C. succ. qui obligeait les ayants droit à comparer deux calculs de droits dus par l'ayant droit renonçant (avec et sans renonciation de la succession). Elle entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024.

### 2. Objectifs du législateur bruxellois

Dans sa déclaration de politique régionale 2019-2024, le Gouvernement bruxellois entendait « moderniser et simplifier le régime des droits de succession afin de bien mieux le faire correspondre aux évolutions des structures familiales. Dans ce cadre, les situations des personnes non parentes, des cohabitants de fait, et du saut de génération seront analysées » (p. 18).

L'ordonnance du 6 juillet 2023 apporte plusieurs modifications importantes aux codes fiscaux (C. succ. et C. enreg.) bruxellois en vue d'atteindre un triple objectif : *primo*, mettre en place un régime fiscal plus favorable pour les cohabitants de fait ; *secundo*, alléger la charge fiscale pesant sur les personnes non parentes ; *tertio*, faciliter les transmissions de patrimoine entre générations (projet d'ordonnance, rapport fait par M. DE BOCK, Doc., Parl. Rég. Brux.-Cap., 2023-2024, n° A-709/2, p. 2).



## 3. Extension de la notion de partenaires à certains cohabitants de fait

### 3.1. Cohabitants de fait traités actuellement comme des étrangers.

Actuellement, les cohabitants de fait sont soumis aux taux d'imposition les plus élevés (jusqu'à 80 % de droits de succession sur la tranche supérieure à 175.000 EUR et jusqu'à 40 % de droits de donation immobilière sur la tranche supérieure à 450.000 EUR), alors que les personnes mariées et les cohabitants légaux se voient appliquer les taux d'imposition les moins élevés « entre partenaires ».

Les cohabitants de fait sont également exclus du bénéfice de la plupart des réductions ou exonérations des droits de succession ou de donation, tandis que les époux et les cohabitants légaux bénéficient de plusieurs avantages fiscaux :

- en matière de *droits de succession* : exemption totale sur la part nette recueillie dans le logement familial ; abattement général sur la première tranche de 15.000 EUR ; abattement complémentaire en faveur du conjoint/cohabitant légal survivant, de la moitié des abattements complémentaires dont bénéficient ensemble les (3 ou plus) enfants communs du défunt n'ayant pas atteint 21 ans (réduction de 4 % par enfant du partenaire survivant n'ayant pas atteint 21 ans, sans dépasser 124 EUR par enfant ; taux réduit de 3 % sur la transmission successorale d'une entreprise familiale exploitée par le défunt ou son partenaire ou des titres d'une société familiale moyennant une participation suffisante au capital par le défunt et sa famille, y compris le partenaire (à l'exclusion du cohabitant de fait) ;
- en matière de *droits de donation* : réduction de 4 % par enfant du donataire n'ayant pas atteint 21 ans, sans dépasser 124 EUR par enfant ; exonération en cas de donation de la propriété/usufruit des actifs investis à titre professionnel par le donateur et son partenaire dans une entreprise familiale (à l'exclusion des immeubles affectés ou destinés principalement à l'habitation ; exonération en cas de donation de la propriété/usufruit des actions de la société familiale moyennant une participation suffisante au capital par le donateur et sa famille, y compris le partenaire (à l'exclusion du cohabitant de fait).

### 3.2. Cohabitants de fait assimilés fiscalement aux conjoints.

Lorsqu'au moment du décès ou de la donation, une personne cohabitait avec le défunt ou le donateur depuis au moins un an sans interruption et qu'elle formait avec le défunt ou le donateur un ménage commun, elle pourra désormais être considérée comme un partenaire (art. 4 de l'ordonnance).

Grâce à cette extension de la notion de « partenaire », certains cohabitants de fait pourront bénéficier des taux d'imposition les moins élevés en matière de droits de succession et de donation, au même titre que les personnes mariées et les cohabitants légaux.

Les cohabitants de fait pourront aussi profiter de l'abattement général des droits de succession sur la première tranche de 15.000 EUR.

Au surplus, une cohabitation effective d'une durée minimale de trois ans est requise pour bénéficier du tarif réduit (mais non de l'exemption) des droits de succession sur la part recueillie par le cohabitant de fait dans la résidence principale du défunt ainsi que des tarifs préférentiels applicables en cas de transmission d'entreprise ou de société familiale (voir ci-avant).

## 4. Modifications du C. succ. bruxellois (art. 2 à 13 de l'ordonnance)

### 4.1. Assurances de groupe et fonds de prévoyance : exemption de la fiction de legs étendue aux cohabitants légaux.

L'article 8 du C. succ. assimile fictivement à des legs certaines prestations constitutives de stipulation

pour autrui, telles les assurances-vie. Sont notamment exonérés de cette fiction de legs les capitaux et rentes constitués par l'employeur du défunt au profit de son conjoint survivant en exécution soit d'un contrat d'assurance de groupe souscrit en vertu d'un règlement obligatoire de l'entreprise, soit du règlement obligatoire d'un fonds de prévoyance institué au profit du personnel de l'entreprise.

L'article 2 de l'ordonnance étend cette exemption des droits de succession au cohabitant légal survivant du défunt, mais non au cohabitant de fait (art. 8, al. 6, 3°, C. succ. bruxellois). En effet, la différence de traitement repose sur un élément objectif, à savoir que leur situation juridique diffère quant à leurs devoirs personnels mutuels (pas de protection légale du logement familial ; pas d'obligation de contribuer aux charges de la vie commune en proportion de leurs facultés ; pas de solidarité pour les dettes contractées par un cohabitant de fait pour les besoins de la vie commune et des enfants qu'ils éduquent), ce qu'a confirmé la Cour constitutionnelle (Cour const., 7 mars 2007, arrêt n° 36/2007, considérants B.6.3 et B.6.4, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)).

## **4.2. Tarif des droits de succession « entre partenaires » applicable aux cohabitants de fait moyennant une durée minimale d'UNE année ininterrompue de cohabitation et de ménage commun.**

L'article 4 de l'ordonnance modifie la définition de partenaire et l'étend aux cohabitants de fait qui pourront bénéficier du tarif entre partenaires du tableau I de l'article 48, moyennant une durée minimale d'UNE année ininterrompue de cohabitation effective et de tenue d'un ménage commun, avant le décès du défunt.

Tout d'abord, les cohabitants de fait doivent avoir cohabité ensemble, autrement dit avoir vécu dans la même habitation. L'inscription dans le registre de la population ou dans le registre des étrangers constitue une présomption de respect de cette condition.

Mais cette présomption n'est pas absolue : l'administration fiscale peut la renverser et prouver que, malgré l'inscription du cohabitant de fait à la même adresse que le défunt, il ne cohabitait en réalité pas avec lui (ex. fausse domiciliation, adresse administrative unique constituée de deux unités indépendantes où chaque cohabitant vit seul, en toute autonomie).

Ensuite, les cohabitants de fait doivent avoir formé et tenu ensemble un ménage commun, autrement dit avoir pris soin l'un de l'autre et contribué aux tâches (financières et autres) qui sont liées à un ménage (projet d'ordonnance, exposé des motifs, Doc., Parl. Rég. Brux.-Cap., 2022-2023, n° A-709/A, p. 9). La tenue d'un ménage commun est présumée en cas d'inscription dans le registre de la population ou des étrangers depuis au moins un an (ou trois ans), avant le décès.

Enfin, la tenue d'un ménage commun n'est pas synonyme de lit commun. Ainsi, lorsque deux frères ou deux amis ont cohabité et tenu un ménage commun, le frère ou l'ami sera considéré comme le partenaire du défunt. Il en est de même techniquement des enfants (mineurs ou majeurs) du défunt, quel que soit leur nombre, même si leur situation fiscale n'en sera guère influencée.

## **4.3. Double condition remplie si la cohabitation et le ménage commun sont devenues impossibles pour cause de force majeure.**

Toutefois, ces deux conditions sont considérées comme respectées lorsque la cohabitation effective et la tenue d'un ménage commun avec le défunt ont dû être interrompues pour cause de force majeure (événement indépendant de la volonté de celui qui le subit, que l'on n'a pas pu raisonnablement prévoir ni empêcher) pour autant :

- que la cohabitation et le ménage commun aient déjà duré un an (trois ans pour le logement familial) au moins avant l'interruption ;

- que la situation de force majeure ait rendu impossible la poursuite de la cohabitation et de la tenue du ménage commun (ex. l'état de santé du cohabitant se dégrade et impose son placement dans une résidence-service) ;
- que la situation de force majeure ait perduré jusqu'au moment du décès ;
- que la force majeure ait pu être établie à suffisance (ex. hospitalisation, emprisonnement).

#### **4.4. Logement familial : tarif préférentiel applicable aux cohabitants de fait (durée minimale de 3 années ininterrompues de cohabitation effective et de ménage commun).**

Les cohabitants de fait ne sont pas assimilés aux conjoints de sorte qu'ils ne bénéficient pas de l'exemption des droits de succession sur la part recueillie dans l'immeuble de résidence principale.

Toutefois, en vertu de l'article 8 de l'ordonnance, le tarif préférentiel visé à l'article 60ter (réduction de 1/3 sur les tranches imposables jusqu'à 250.000 EUR ; tarif général au-delà de 250.000 EUR) est applicable aux « partenaires du défunt non visés à l'article 55bis » (cohabitants de fait) s'ils ont cohabité effectivement et qu'ils ont tenu un ménage commun depuis au moins trois années ininterrompues avant le décès, au lieu d'une année pour le tarif général.

Cette cohabitation effective et ce ménage commun sont présumés en cas d'inscription dans le registre de la population ou des étrangers, à la même adresse que le défunt depuis au moins trois années avant le décès. L'administration fiscale peut renverser la présomption et établir l'absence de ménage commun (ex. charges du ménage commun payées par une seule personne) ou la domiciliation fictive (ex. résidences séparées dans deux logements indépendants).

#### **4.5. Tarif « entre partenaires » applicable entre ex-partenaires s'ils ont des enfants ou descendants communs.**

L'article 5 de l'ordonnance prévoit que lorsque la cohabitation de fait a pris fin avant le décès de son partenaire de vie, l'ex-cohabitant peut encore bénéficier du tarif « entre partenaires » s'il y a descendance commune (enfants ou petits-enfants) avec le défunt (art. 50, § 2, C. succ. bruxellois). Toutefois, il faudra démontrer que la cohabitation et le ménage commun avaient duré pendant une année au moins, sans interruption, avant la séparation.

#### **4.6. Tarif « entre partenaires » applicable au cohabitant de fait qui vient à la succession à différents titres.**

Aux termes de l'article 6 de l'ordonnance, lorsque le cohabitant vient à la succession en qualité d'héritier légal ou en une autre qualité, le tarif de faveur (« entre partenaires ») est applicable à l'intégralité de sa part (art. 51 C. succ. bruxellois). C'est la même solution que pour le conjoint ou le cohabitant légal (« partenaire »).

#### **4.7. Adoption simple de l'enfant de son partenaire ou de l'enfant élevé par l'adoptant seul ou l'adoptant et son partenaire ensemble, pendant un an au moins (étendue aux cohabitants de fait).**

En principe, pour l'application de l'impôt successoral, l'adopté ne bénéficie pas du tarif en ligne directe dans la succession de l'adoptant. Toutefois, la filiation adoption est prise en compte (art. 7 de l'ordonnance) :

- lorsque l'enfant adoptif est un enfant du partenaire de l'adoptant (art. 52<sup>2</sup>, al. 2, 1<sup>o</sup>, C. succ. bruxellois) ;
- lorsque l'adopté a, pendant une année ininterrompue (au lieu de « trois années ininterrompues ») reçu de l'adoptant ou de l'adoptant et de son partenaire (au lieu de « de l'adoptant et de son

conjoint ensemble ou encore de l'adoptant et de son cohabitant ») ensemble, les secours et les soins que les enfants reçoivent normalement de leurs parents (art. 52<sup>2</sup>, al. 2, 3°, C. succ. bruxellois).

#### **4.8. Logement familial : exemption applicable aux conjoints survivants et aux cohabitants légaux survivants.**

Seuls les partenaires visés à l'article 48, alinéa 7, a) et b) - à savoir le conjoint survivant et le cohabitant légal survivant - bénéficient de l'exemption des droits de succession pour la part nette qu'ils recueillent dans l'immeuble qui servait de logement familial au moment du décès, à l'exclusion du cohabitant de fait survivant, à l'inverse du régime applicable en Flandre.

L'article 8 de l'ordonnance adapte l'article 55bis du C. succ. bruxellois en conséquence.

#### **4.9. Logement familial : tarif préférentiel applicable aux cohabitants de fait.**

En vertu de l'article 10 de l'ordonnance, le cohabitant de fait survivant bénéficie du tarif préférentiel visé à l'article 60ter sur la part nette qu'il recueille dans l'immeuble qui servait de résidence principale au défunt, ce qui est totalement discriminatoire par rapport aux cohabitants légaux qui bénéficient, eux, d'une exemption.

Le défunt ne doit plus avoir établi sa résidence principale dans l'immeuble depuis cinq ans au moins (suppression des mots « depuis cinq ans au moins »). Il suffit que l'immeuble soit sa résidence principale à son décès pour que l'article 60ter soit applicable, ce qui est comparable au champ d'application matériel de l'article 55bis et évite des situations profondément injustes (le cohabitant de fait qui ne peut bénéficier de l'exemption aurait en effet pu être exclu du bénéfice de la réduction si le défunt avait établi sa résidence principale dans l'immeuble depuis 3 ou 4 ans avant son décès).

Pour les tranches imposables jusqu'à 250.000 EUR, le tarif est réduit de 1/3 par rapport au tarif général (2 % jusqu'à 50.000 EUR ; 5,3 % de 50.000 à 100.000 EUR ; 6 % de 100.000 à 175.000 EUR ; 12 % de 175.000 à 250.000 EUR). Le surplus est soumis au tarif général visé à l'article 48 (24 % de 250.000 à 500.000 EUR ; 30 % au-delà de 500.000 EUR).

Cet avantage fiscal s'applique désormais à un ascendant ou un descendant du défunt, à un ayant droit assimilé à un ascendant ou à un descendant du défunt pour l'application du tarif (au lieu de « héritier en ligne directe ») ou au cohabitant du défunt non visé à l'article 55bis (cohabitant de fait).

#### **4.10. Taux réduit de 3 % en cas de legs de maximum 15 000 EUR à un ou plusieurs collatéraux ou amis désignés dans son testament par le défunt en fonction du lien affectif.**

Le mécanisme du « legs à un ami » est applicable en Flandre depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2021 (décret-programme du 18 décembre 2021).

L'article 11 de l'ordonnance introduit ce mécanisme à l'article 60quinquies nouveau du C. succ. bruxellois qui permet au défunt de désigner, dans son testament définitif non révoqué, une ou plusieurs personnes physiques (à l'exclusion des personnes morales) imposées aux tarifs II, III ou IV (autres qu'en ligne directe), à concurrence d'un montant plafonné à 15.000 EUR, au taux réduit de 3 % (applicable à la première tranche du tarif entre partenaires et en ligne directe).

Le but est de favoriser des personnes envers lesquelles le défunt avait une affection particulière (projet d'ordonnance, exposé des motifs, Doc., Parl. Rég. Brux.-Cap., 2023-2024, n° A-709/1, p. 16), le lien affectif étant considéré par la Cour constitutionnelle comme un critère objectif et pertinent en matière d'impôt successoral (C.A., 15 juillet 1999, arrêt n° 82/99, considérant B.5.3, [www.court-const.be](http://www.court-const.be)).



Le montant de 15.000 EUR est réparti entre les personnes désignées dans le testament, en proportion de la part nette recueillie par chacune d'elles dans la succession. Ce qui excède le montant de 15.000 EUR est imposé selon le tarif général visé à l'article 48 du C. succ. bruxellois.

## Exemple

*Une résidente fiscale bruxelloise lègue 15.000 EUR à sa tante Alexia et 10.000 EUR à son oncle Bernard et les désigne comme bénéficiaires de la réduction visée à l'article 60quinquies.*

Grâce au mécanisme du « legs à un ami », le taux réduit de 3 % s'applique à la part proportionnelle de chacun, le tarif général étant applicable au surplus :

- dû par Alexia : réduction sur la part proportionnelle de  $((15.000 : 25.000) \times 15.000 =) 9.000$  EUR à 3 % (270 EUR) et tarif général sur le surplus  $(6.000 \text{ EUR} \times 35 \% = 2.100 \text{ EUR})$ , soit au total 2.370 EUR ;
- dû par Bernard : réduction sur la part proportionnelle de  $((10.000 : 25.000) \times 15.000 =) 6.000$  EUR à 3 % (180 EUR) et tarif général sur le surplus  $(4.000 \text{ EUR} \times 35 \% = 1.400 \text{ EUR})$ , soit au total 1.580 EUR.

Sans ce mécanisme du « legs à un ami », les droits dus auraient été nettement plus élevés :

- dû par Alexia :  $(25.000 \times 35 \% =) 8.750$  EUR ;
- dû par Bernard :  $(10.000 \times 35 \% =) 3.500$  EUR.

## 4.11. Nouvelles mentions obligatoires dans la déclaration de succession.

L'article 3 de l'ordonnance prévoit que, dans leur déclaration de succession, les ayants droit doivent demander expressément l'application de la réduction visée à l'article 60quinquies du C. succ. et mentionner l'identité des personnes concernées et des biens concernés (art. 42, XI, C. succ. bruxellois).

## 4.12. Abrogation de l'article 68 du C. succ.

L'article 12 de l'ordonnance abroge l'article 68 du C. succ. qui ne peut entraîner une diminution d'impôt : l'abrogation vise à faciliter la transmission du patrimoine à la génération suivante en cas de renonciation à succession.

Depuis le 21 janvier 2013 (loi du 10 décembre 2012), la part de l'héritier qui renonce bénéficie à ses héritiers, et non aux autres cohéritiers.

Antérieurement, le saut de génération par renonciation successorale n'était pas avantageux sur le plan fiscal dès lors que la renonciation successorale ne pouvait pas procurer un avantage fiscal dans la succession du grand-parent, mais bien dans la succession de l'enfant-parent.

En effet, les petits-enfants qui profitent de la renonciation devaient au minimum payer le même montant d'impôt successoral que celui que leurs parents auraient dû acquitter s'ils n'avaient pas renoncé à leur héritage.

Pour ne pas entraver le saut de génération fédéral et rendre la renonciation à succession en faveur de ses enfants plus intéressante sur le plan fiscal, le décret flamand du 8 décembre 2017 a abrogé le pendant de l'article 68 du C. succ. (art. 2.7.7.0.3 du CFF), depuis le 24 décembre 2017. L'ordonnance (art. 12) fait de même à Bruxelles-Capitale à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

## Exemple

*Un résident fiscal bruxellois (grand-parent) laisse un actif successoral net de 600.000 EUR. Il a un enfant (parent) qui a lui-même deux enfants (petits-enfants).*

*L'enfant-parent qui accepte la succession doit payer des droits de succession pour 86.250 EUR.*

*L'enfant-parent qui renonce à la succession ne doit rien payer. Sa part successorale revient directement aux petits-enfants :*

- ceux-ci devaient payer 115.300 EUR (maintien de l'art. 68 C. succ.) ;
- ceux-ci ne devront plus payer que 74.600 EUR (abrogation de l'art. 68 C. succ.).

## 4.13. Abrogation de l'article 69 du C. succ.

L'article 69 du C. succ. précise qu'en cas de renonciation à la communauté par la femme ou ses héritiers, l'impôt successoral à payer par le mari ne peut être inférieur à celui que les héritiers de la femme auraient dû acquitter.

L'ancien article 1453 de l'ancien Code civil, qui permettait de renoncer à la communauté, a été abrogé en 1976 mais maintenu à titre transitoire pour les époux qui avaient opté pour le maintien de leur (ancien) régime préexistant. Près d'un demi-siècle plus tard, ces renonciations à la communauté sont totalement désuètes.

L'article 13 de l'ordonnance abroge dès lors l'article 69 du C. succ.

## 5. Modifications du C. enreg. bruxellois (art. 14 à 17 de l'ordonnance)

### 5.1. Droits de donation immobilière et mobilière : tarif « entre conjoints » applicable aux cohabitants de fait (durée minimale d'une année ininterrompue).

En son article 14, l'ordonnance adapte l'article 131 du C. enreg. bruxellois, qui fixe le tarif d'imposition applicable aux donations enregistrées, à l'extension de la notion de « partenaire » pour le tarif des droits de succession (voir art. 4 de l'ordonnance).

Pour les donations de biens immeubles (§ 1<sup>er</sup>), le tarif I (3 % jusqu'à 150.000 EUR, 9 % entre 150.000 et 250.000 EUR, 18 % entre 250.000 et 450.000 EUR, et 27 % au-delà) applicable entre conjoints et cohabitants légaux, sera également perçu entre cohabitants de fait à condition de cohabiter et de tenir un ménage commun depuis au moins un an ininterrompue avant la passation de l'acte authentique de donation, au lieu du tarif II « entre autres personnes » (successivement 10 %, 20 %, 30 % et 40 %).

Pour les donations de biens meubles (§ 2), le taux de 3 % entre conjoints et cohabitants légaux sera perçu entre cohabitants de fait qui répondent aux mêmes conditions, au lieu du taux de 7 %.

### 5.2. Adoption simple de l'enfant de son partenaire ou de l'enfant élevé par l'adoptant seul ou l'adoptant et son partenaire ensemble (étendue aux cohabitants de fait).

L'article 15 de l'ordonnance adapte à son tour l'article 132<sup>2</sup>, alinéa 2, du C. enreg. bruxellois.

Ainsi, il est exceptionnellement tenu compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple, pour l'application du droit de donation bruxellois :

- lorsque l'enfant adoptif est un enfant du partenaire de l'adoptant ;
- lorsque l'adopté a, pendant une année ininterrompue (au lieu de « trois années ininterrompues ») reçu de l'adoptant ou de l'adoptant et de son partenaire (au lieu de « de l'adoptant et de son conjoint ensemble ou encore de l'adoptant et de son cohabitant ») ensemble, les secours et les soins que les enfants reçoivent normalement de leurs parents.

### 5.3. Adaptation de la réduction pour cause de charge d'enfants.

L'article 16 de l'ordonnance adapte l'article 135 du C. enreg. bruxellois (réduction complémentaire, en faveur du donataire partenaire, de 4 % par enfant du donataire n'ayant pas atteint 21 ans, sans dépasser 124 EUR par enfant).

## 5.4. Suppression de la notion de partenaire en matière de donation d'entreprises familiales.

L'article 17 de l'ordonnance supprime la définition de partenaire contenue dans l'article 140/1, § 2, du C. enreg. bruxellois en matière de donation d'entreprises familiales (abrogation de l'art. 140/1, § 2, 5°) car cette notion est dorénavant définie dans l'article 131 du même Code.

## 6. Entrée en vigueur (art. 18 de l'ordonnance)

Mesures applicables aux successions ouvertes et aux donations conclues à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

L'ordonnance n'entrera en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 2024 (art. 18) :

- les articles 2 à 13 sont applicables aux successions ouvertes à partir de cette date ;
- les articles 14 à 17 sont applicables aux donations conclues à partir de 2024.

## 7. Futures réformes de modernisation et de simplification

### 7.1. Première étape.

Les mesures adoptées par l'ordonnance constituent une première étape dans la modernisation des droits de succession (et de donation). D'autres mesures devraient suivre.

### 7.2. Assurance de groupe liée à l'employeur du conjoint survivant marié sous un régime de communauté : à adapter.

Pour les contrats souscrits à l'intervention de l'employeur du conjoint survivant qui était marié sous un régime de communauté, celui-ci doit payer des droits de succession à concurrence de la moitié des capitaux et rentes recueillis. L'article 2 de l'ordonnance n'a pas supprimé la différence de régime : l'exonération de droits de succession vaut uniquement dans le cas d'une assurance-groupe liée à l'employeur du défunt, mais pas pour celle liée à l'employeur du conjoint survivant. Le décret flamand du 9 décembre 2022 a modifié l'article 2.7.1.0.6, § 2, alinéa 3, 3°, du CFF en ce sens. *De lege ferenda*, l'article 8, alinéa 6, 3°, du C. succ. bruxellois devrait aussi être adapté.

### 7.3. Fiction de l'article 6 du C. succ. : à abroger

La disposition visée à l'article 69 du C. succ. va de pair avec la fiction de l'article 6 du C. succ. : le mari survivant est réputé légataire de la part des biens existant à la dissolution de la communauté, dont il profite par la renonciation des héritiers de sa femme. Cette disposition de l'article 6 de l'ancien C. succ. flamand n'a pas été maintenue en Flandre. *De lege ferenda*, elle devrait être abrogée à Bruxelles-Capitale suite à l'abrogation de l'article 69.

### 7.4. Réduction complémentaire pour cause d'enfants à charge : montants maximums à majorer et à indexer.

Certes, la réduction complémentaire en faveur du partenaire (4 % par enfant n'ayant pas atteint 21 ans, sans excéder 124 EUR par enfant) n'a pas dû être adaptée dans l'article 56, alinéa 2, du C. succ. bruxellois car elle est déjà applicable au partenaire (ce qui renvoie à la nouvelle définition prévue à l'article 48 du C. succ. bruxellois). Toutefois, les montants maximums de réduction (62 EUR en faveur de l'ayant droit/donataire et 124 EUR en faveur du partenaire survivant/partenaire donataire), jamais adaptés, devraient être majorés (ex. 150 EUR et 300 EUR) et indexés annuellement.

## 7.5. Tarif général des droits de succession : tranches imposables à indexer, tarifs à simplifier et tarifs en ligne collatérale et entre « toutes les autres personnes » à plafonner.

Le rapporteur lui-même, le député E. DE BOCK (dont le parti, DéFI, est membre de la majorité bruxelloise), plaide pour que le prochain gouvernement régional procède à une révision globale des tarifs des droits de succession (art. 48 C. succ. bruxellois) en vue de supprimer les taux d'imposition confiscatoires supérieurs à 30 % (ce qui nous semble démagogique et irresponsable budgétairement et politiquement) et d'indexer les tranches imposables (qui, il est vrai, n'ont jamais été indexées, de sorte que l'impôt n'arrête pas d'augmenter) (rapport, op. cit., p. 9-10).

Il nous semble plus simple, plus cohérent et plus raisonnable de simplifier, d'harmoniser et de diminuer les tarifs d'imposition comme suit :

- en ligne directe et entre partenaires : harmoniser les taux imposables et les plafonner à 27 % ;
- en ligne collatérale et entre toutes autres personnes : indexer les tranches imposables, harmoniser les tranches d'imposition et les taux, et supprimer les taux confiscatoires supérieurs à 60 %, comme suit :

| Tranches d'imposition    | Tarif entre partenaires<br>(conjoints, cohabitants légaux et de fait) |
|--------------------------|---|
| Jusqu'à 50.000 EUR       | 3 %   |
| De 50.000 à 100.000 EUR  | 6 %   |
| De 100.000 à 175.000 EUR | 9 %   |
| De 175.000 à 250.000 EUR | 15 %  |
| De 250.000 à 500.000 EUR | 21 %  |
| Au-delà de 500.000 EUR   | 27 %  |

| Tranches d'imposition    | Tarif entre frères et sœurs | Tarif entre oncles/tantes et neveux/nièces | Tarif entre toutes autres personnes |
|--------------------------|-----------------------------|--|-------------------------------------|
| Jusqu'à 50.000 EUR       | 20 %                        | 25 %                                       | 30 %                                |
| De 50.000 à 100.000 EUR  | 25 %                        | 30 %                                       | 35 %                                |
| De 100.000 à 175.000 EUR | 30 %                        | 35 %                                       | 40 %                                |
| De 175.000 à 250.000 EUR | 40 %                        | 45 %                                       | 50 %                                |
| Au-delà de 250.000 EUR   | 50 %                        | 55 %                                       | 60 %                                |

## 7.6. Logement familial : extension de l'exemption totale à certains cohabitants de fait.

Assimiler fiscalement certains cohabitants de fait aux époux et cohabitants légaux et leur refuser le bénéfice de l'exemption totale de l'impôt successoral sur la part nette qu'ils recueillent dans le logement familial, c'est contraire au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination.

N'octroyer à certains cohabitants de fait (durée minimale de 3 ans ininterrompus de cohabitation et de tenue d'un ménage commun) qu'un tarif préférentiel assez limité alors que les cohabitants légaux (sans durée minimale) bénéficient de l'exemption totale, reviendrait, selon nous, à créer une différence de traitement non raisonnablement justifiée et à violer le principe d'égalité inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Affaires à suivre.

Marc Petit

\*\*\*



## Droits d'enregistrement wallons : majoration limitée de l'abattement sur le droit de vente en Région wallonne : une mesure simple, juste, efficace et cohérente ?

### 1. Introduction

Le 18 septembre 2023, le *Moniteur belge* a publié le décret wallon du 12 juillet 2023 portant des dispositions fiscales diverses et transposant la Directive 2021/514/UE du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (ci-après : « le décret »).

Nous commenterons dans le présent article la mesure visée à l'article 1<sup>er</sup> du décret (majoration limitée de l'abattement sur le droit de vente), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2023.

### 2. Objectif poursuivi

**Favoriser l'accès au logement et le dynamisme du marché du logement privé.**

Dans sa déclaration de politique régionale pour la Wallonie 2019-2024, le Gouvernement wallon (coalition PS-MR-Ecolo) avait fait part de son intention d'adapter la réduction de base imposable sur le droit de vente.

Il s'agissait « de majorer l'abattement fiscal sur les droits d'enregistrement pour l'habitation propre et unique ». Par cette mesure, l'exécutif wallon entendait « favoriser l'accès au logement et le dynamisme du marché du logement privé ».

Selon le ministre wallon du Budget et des Finances A. DOLIMONT (MR), « il devient toujours plus complexe, notamment pour les jeunes, d'acquérir un bien immobilier en raison des garanties complémentaires exigées, ces dernières années, par le secteur bancaire.

Cela s'accroît à cause de l'inflation qui ampute, un peu plus chaque jour, le pouvoir d'achat des ménages sans que rien ne puisse faire penser à un changement de cette tendance sur le court et le moyen termes.

Une manière d'alléger ces difficultés dans le contexte précis de l'accès à la propriété immobilière passe par le renforcement de l'abattement existant de 20.000 euros pour les primoacquérants » (rapport du 26 juin 2023 présenté par le député F. BELLOT, exposé du ministre du Budget et des Finances, Doc., Parl. w., 2022-2023, n° 1363/5, p. 4).

### Impact et coût budgétaire.

En décembre 2022, le ministre A. DOLIMONT a estimé, lors de l'examen du projet de décret contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2023, que le doublement de l'abattement se chiffrait à 34,1 millions EUR pour les six derniers mois de 2023, soit un coût budgétaire de 68,2 millions EUR par an (C.R.I.C., Parl. w., 2022-2023, séance du 5 décembre 2022, commission du budget et des infrastructures sportives, n° 64, p. 17-18).

Six mois plus tard, le même ministre wallon relève, dans son exposé relatif au projet de décret commenté ci-après, que l'abattement existant bénéficie à une moyenne de 25.000 ménages par an depuis sa création en 2018, pour une moyenne de droits exemptés de 50 millions d'euros et que le doublement de l'abattement va bénéficier à quelque 92 % des acquéreurs sur base 2021, ce qui porte le coût annuel de la mesure à 49 millions EUR à partir du 2024 (C.R.I.C., Parl. w., 2022-2023, séance du 26 juin 2023, commission du budget et des infrastructures sportives, n° 178, p. 57).

### 3. Conditions d'application

#### Abattement en cas d'acquisition d'une habitation ou d'un terrain à bâtir.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (date d'entrée en vigueur du décret wallon du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, M.B., 22 décembre 2017), le législateur wallon a diminué la base imposable des ventes de la première habitation servant de résidence principale, à concurrence de 20.000 EUR.

L'abattement visé à l'article 46bis du C. enreg. (Rég. w.) consiste à ne payer aucun droit proportionnel d'enregistrement sur une première tranche en cas d'acquisition de l'habitation propre et unique de l'acquéreur.

La mesure fiscale a été instaurée en cas d'acquisition à titre onéreux, par une ou plusieurs personnes physiques, de la totalité en pleine propriété, d'un immeuble affecté ou destiné en tout ou en partie à l'habitation en vue d'y établir leur résidence principale.

Cet abattement s'applique également en cas d'acquisition d'un terrain à bâtir ou d'une habitation en construction ou sur plan.

#### Maintien des conditions de fond cumulatives.

L'octroi de l'abattement wallon est - et reste - subordonné au respect de plusieurs conditions de fond cumulatives :

- la condition relative à la personne de l'acheteur : une ou plusieurs personnes physiques (à l'exclusion d'une personne morale) ;
- la condition relative à l'objet de l'achat :
  - un immeuble affecté ou destiné à l'habitation, un terrain à bâtir au sens large du terme (terrain sur lequel est érigée une construction que l'acquéreur prévoit de démolir pour y reconstruire sa résidence principale), ou une habitation en construction ou sur plan ;
  - la totalité en pleine propriété de cet immeuble d'habitation, à l'exclusion de l'achat d'une quotité du bien, de la nue-propriété, de l'usufruit ou du droit d'habitation (une personne peut acquérir pour l'usufruit, l'autre pour la nue-propriété) ;
  - un immeuble d'habitation situé en Région wallonne ;
- la condition relative à la nature de l'acte juridique : une vente au sens strict ou un « achat pur » (à l'exclusion de l'échange, de la cession de parts indivises) ;
- la condition relative à l'intention des acheteurs : établir leur résidence principale à l'endroit du bien acquis dans les trois ans (cinq ans pour un terrain à bâtir, une habitation en construction ou sur plan) de l'enregistrement de l'acquisition, à savoir être inscrit dans le registre de la population ou des étrangers (la date d'inscription dans ce registre vaut comme date d'établissement de la résidence principale, mais la présomption peut être renversée par l'Administration fiscale fédérale) ;
- la condition de maintien : l'acquéreur doit conserver sa résidence principale et rester domicilié dans le bien acquis pendant une durée minimale ininterrompue de trois années, à compter de la date d'établissement de la résidence principale (date d'inscription dans le registre *ad hoc*), sauf survenance d'une force majeure (événement postérieur à la naissance de l'obligation, imprévisible, indépendant de la volonté de l'acquéreur et rendant impossible le respect de l'obligation (ex. incendie, inondation)) ou d'une raison impérieuse (de nature familiale, médicale, professionnelle ou sociale) ;
- la règle d'exclusion : aucun des acquéreurs ne peut posséder la pleine propriété d'une autre habitation ou terrain à bâtir (en Belgique ou à l'étranger), la possession d'un immeuble s'appréciant à la date d'acquisition (compromis, acte authentique ou réalisation de la condition suspensive) et sous réserve de la tolérance administrative (l'acte de vente de l'habitation possédée et l'acte d'achat de la nouvelle habitation doivent être reçus par le même notaire et enregistrés simultanément dans le même bureau Sécurité juridique).

A l'inverse de l'abattement applicable en Région de Bruxelles-Capitale, l'abattement wallon n'est pas réservé aux acquisitions ne dépassant pas un certain plafond, ce qui est plus juste.

## Maintien des conditions de forme (4 mentions obligatoires).

Pour pouvoir bénéficier de l'abattement, le document qui donne lieu à la perception du droit proportionnel d'enregistrement ou l'écrit joint à ce document doit contenir quatre mentions obligatoires :

- demander expressément l'application de l'article 46bis du C. enreg. (Rég. w.) et déclarer remplir les conditions visées au § 2 de cette disposition ;
- la règle d'exclusion ;
- l'inscription dans le registre de la population ou des étrangers ;
- la condition de maintien.

## Abattement immédiat. Pas d'abattement *a posteriori*.

Si l'abattement n'a pu être obtenu immédiatement, il n'existe aucune possibilité de l'obtenir ultérieurement par restitution (« *a posteriori* »), à l'instar du régime applicable en Région de Bruxelles-Capitale.

## 4. Majoration limitée

### Ancien montant unique de 20.000 EUR (réduction fiscale de 2.500 à 1.000 EUR).

Le montant de l'abattement - applicable en Région wallonne jusqu'au 30 juin 2023 - est de 20.000 EUR, quelle que soit la tranche imposable et quel que soit l'objet de l'achat.

Le bénéfice pécuniaire varie, selon le taux applicable, de 2.500 EUR (vente à 12,5 %) à 1.200 EUR (vente à 6 %) ou 1.000 EUR (vente à 5 %).

### Nouveaux montants variables selon la base imposable et l'objet de l'achat (de 40.000 à 20.000 EUR).

Le décret majore le montant de l'abattement qui est doublé et passe à 40.000 EUR lorsque la base imposable, variable selon l'objet de l'achat, ne dépasse pas un certain montant (350.000 EUR pour une habitation existante, 175.000 EUR pour un terrain à bâtir, une habitation en construction ou sur plan).

Il est dégressif - de 40.000 à 20.000 EUR - lorsque la base imposable est comprise entre 350.000 et 500.000 EUR (montants réduits de moitié pour les terrains à bâtir, les habitations en construction ou sur plan).

Il reste inchangé au-delà de 500.000 EUR (250.000 EUR pour les terrains à bâtir, les habitations en construction ou sur plan). Le montant de l'abattement varie selon la base imposable, doublée pour les habitations existantes par rapport aux terrains à bâtir, aux habitations à construire ou sur plan. Il est déterminé comme suit :

| Vente d'une habitation existante / terrain à bâtir, habitation en construction ou sur plan |  |
|--|--|
| Base imposable n'excédant pas 350.000 EUR / 175.000 EUR                                    | 40.000 EUR   |
| Base imposable comprise entre 350.000 et 500.000 EUR / 175.000 et 250.000 EUR              | De 40.000 à 20.000 EUR selon la formule<br>$40.000 \text{ EUR} - ((20.000 \times (\text{base imposable} - 350.000)) : 150.000)$ /<br>$20.000 \text{ EUR} - ((10.000 \times (\text{base imposable} - 175.000)) : 75.000)$ |
| Base imposable supérieure à 500.000 EUR / 250.000 EUR                                      | 20.000 EUR   |

## Montants de la réduction fiscale (de 5.000 à 1.000 EUR).

Le bénéfice pécuniaire résultant de l'abattement est doublé pour une habitation existante dont la base imposable n'excède pas 350.000 EUR (175.000 EUR pour un terrain à bâtir, une habitation en construction ou sur plan).

Il est dégressif lorsque la base imposable est comprise entre 350.000 et 500.000 EUR (entre 175.000 et 250.000 EUR pour un terrain à bâtir, une habitation en construction ou sur plan).

Il n'y a aucune majoration pour une habitation existante dont la base imposable est supérieure à 500.000 EUR (250.000 EUR pour un terrain à bâtir, une habitation en construction ou sur plan).

| Vente d'une habitation existante / terrain à bâtir, habitation en construction ou sur plan |                          |                          |                          |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|  | Vente à 12,5 %           | Vente à 6 %              | Vente à 5 %              |
| Base imposable n'excédant pas 350.000 EUR / 175.000 EUR                                    | 5.000 EUR                | 2.400 EUR                | 2.000 EUR                |
| Base imposable comprise entre 350.000 et 500.000 EUR / 175.000 et 250.000 EUR              | De 5.000 EUR à 2.500 EUR | De 2.400 EUR à 1.200 EUR | De 2.000 EUR à 1.000 EUR |
| Base imposable supérieure à 500.000 EUR / 250.000 EUR                                      | 2.500 EUR                | 1.200 EUR                | 1.000 EUR                |

## 5. Calcul de l'impôt : règle d'imputation par le haut

Le calcul de l'impôt s'effectue « en diminuant par le haut la valeur de la base imposable, quels que soient les tarifs qui lui seront ensuite appliqués » (projet de décret, commentaire des articles, Doc., Parl. w., 2022-2023, n° 1363/1, p. 9).

Il convient *primo* de déterminer la base imposable en vertu desdits articles 45 et 46 (prix + charges éventuelles, avec au minimum la valeur vénale ou valeur marchande), *secundo* de réduire cette base imposable de 40.000 EUR, du montant dégressif ou de 20.000 EUR pour obtenir la base imposable finale, et *tertio* d'appliquer le taux (12,5 %, 6 % ou 5 %) en fonction de la base imposable définitive.

## 6. Entrée en vigueur

### Application avec effet rétroactif.

La mesure est applicable aux actes qui ont reçu une date certaine (compromis de vente enregistrés ou actes authentiques conclus) à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023 (art. 90, al. 1<sup>er</sup>, décret).

### Mise en œuvre tardive et restitution de droits.

Certes, l'administration fiscale fédérale était censée assurer la mise en œuvre de la mesure à la date prévue (1<sup>er</sup> juillet 2023).

Toutefois, l'administration générale de la Documentation patrimoniale (AGDP) a préféré attendre la publication du décret.

D'une part, vu le caractère discriminatoire de la mesure (voir ci-après), un recours en annulation peut être introduit dans les 60 jours suivant la publication ; d'autre part, les redevables ne peuvent introduire une demande de restitution de droits qu'après avoir eu connaissance du décret (publié).

L'AGDP a dès lors dû traiter plusieurs milliers de demandes en restitution de droits d'enregistrement trop perçus, ce qui eût pu être évité si le décret avait été publié à bref délai, *quod non*.



## 7. Mesure simple, juste, efficace et cohérente ?

### Mesure simple ?

Force est de reconnaître que la mesure wallonne ne brille pas par sa simplicité.

Une majoration forfaitaire eût été, nous semble-t-il, plus facile à appliquer.

En outre, la mesure pose la question de l'utilité de maintenir le système de zone de pression immobilière dès lors que la différence de droits dus (selon que l'immeuble est situé dans ou en dehors d'une ZPI) est extrêmement faible sur un montant total de droits assez élevé vu le maintien du taux de 12,5 %.

### Mesure juste ?

La majoration limitée de l'abattement crée une différence de traitement entre les vendeurs dont l'immeuble a une base imposable inférieure à 350.000 EUR (abattement doublé) et les autres vendeurs.

À notre estime, cette différence de traitement entre des catégories de personnes ne repose sur aucun critère objectif et n'est pas raisonnablement justifiée. À cet égard, le prétendu effet de seuil est un non-sens dans la mesure où le gain fiscal est - et reste - extrêmement limité.

### Mesure efficace ?

Pour mémoire, l'abattement majoré vise à faciliter l'accès au logement (et au crédit bancaire) et à dynamiser le marché du logement privé.

Le montant extrêmement faible de l'abattement même majoré et du gain fiscal qui en résulte ne permet aucunement d'atteindre les objectifs poursuivis.

### Mesure cohérente ?

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, la *Flandre* (qui a supprimé les abattements en 2018) a prévu, en matière de droit de vente, un taux réduit de 3 % (art. 2.9.4.2.11 du CFF) ou 1 % lorsque l'acquéreur s'engage à effectuer des travaux de « rénovation énergétique radicale » dans le bien acquis dans un délai de six ans à dater de l'acte authentique d'acquisition (art. 2.9.4.2.12 du CFF), à certaines conditions.

Le taux ordinaire passe à 12 % pour toutes les conventions de transmission à titre onéreux qui ne respectent pas les conditions permettant de bénéficier d'un taux réduit, portant sur la propriété ou l'usufruit de biens immeubles, sauf les apports d'immeubles en société.

En cas d'acquisition d'une habitation située en *Région de Bruxelles-Capitale* à partir du 1<sup>er</sup> avril 2023, un abattement principal de 200.000 EUR (gain fiscal de 25.000 EUR) ou de 100.000 EUR (ordonnance du 17 novembre 2022, M.B., 5 décembre 2022) (gain fiscal de 12.500 EUR) en cas d'acquisition d'un terrain à bâtir est octroyé et maintenu moyennant certaines conditions de fond et de forme (art. 46bis C. enreg. (Rég. Brux.-Cap.)) ; la base imposable de l'immeuble acquis, avant application de l'abattement, ne peut dépasser un montant de base imposable de 600.000 EUR ou 300.000 EUR pour un terrain à bâtir.

Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2023, l'abattement complémentaire de 25.000 EUR (art. 46ter C. enreg. (Rég. Brux.-Cap.)) s'applique pour chaque amélioration de la performance énergétique dans un délai de cinq ans, moyennant un saut minimal de deux classes énergétiques (gain fiscal complémentaire de 3.125 EUR), le respect des conditions visées à l'article 46bis du C. enreg. (Rég. Brux.-Cap.) et des conditions de forme. Le taux ordinaire de 12,5 % est maintenu pour le surplus.

En Région wallonne, le taux ordinaire en matière de droit de vente est - et reste - fixé à 12,5 %. Le droit est réduit à 6 % pour les ventes de la propriété de petits immeubles ruraux, d'habitations modestes avec dépendances éventuelles et de terrains destinés à la construction d'une habitation modeste (art. 53 à 61<sup>2</sup> C. enreg. (Rég. w.)).

L'octroi et la conservation du tarif réduit sont subordonnés au respect de nombreuses conditions relatives au bien acquis, à l'acquéreur, à des conditions de forme et à des conditions d'exécution, ce qui rend le régime de faveur fort complexe et assez injuste, le RC des immeubles bâtis n'ayant plus été revu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1975.

## Exemple.

Une habitation ancienne est vendue en août 2023, pour le prix total (avec charges) de 400.000 EUR ; le taux réduit (wallon) de 6 % est applicable.

L'abattement est dégressif selon la formule  $(40.000 - (20.000 \times 50.000 : 150.000) =) 33.333,33$  EUR.

La base imposable finale est de :  $(400.000 - 33.333,33 =) 366.666,66$  EUR.

En Wallonie, il faut distinguer selon que la commune où se situe le bien est - ou non - reprise en zone de pression immobilière (ZPI) en 2023 :

- bien situé à Eghezée (ZPI) : 195.049,46 EUR à 6 % et le solde au droit ordinaire (171.017,2 EUR à 12,5 %), soit un total dû de  $(11.702,97 + 21.452,15 =) 33.155,12$  EUR ;
- bien situé à Sambreville (hors ZPI) : 182.858,86 EUR à 6 % et 183.897,8 EUR à 12,5 %, soit un total dû de  $(10.971,53 + 22.975,97 =) 33.947,50$  EUR.

En Flandre (aucun abattement), la vente de l'habitation pour 400.000 EUR serait imposée à 3 % (12.000 EUR) et à 1 % en cas de rénovation énergétique radicale (4.000 EUR).

A Bruxelles-Capitale (abattement de 200.000 EUR), la vente de l'habitation pour le même prix serait imposée à 12,5 % pour le surplus (25.000 EUR).

## Autres exemples

Supposons que l'habitation vendue va faire l'objet d'une rénovation énergétique (radicale en Flandre ; saut de 2 classes à Bruxelles-Capitale). La base imposable et les droits dus sont exprimés en EUR.

| Base imposable | Droits dus en FLANDRE | Droits dus à BRUXELLES-CAPITALE | Droits dus en WALLONIE |                |
|----------------|-----------------------|---------------------------------|------------------------|----------------|
|                |                       |                                 | Vente à 6 %            | Vente à 12,5 % |
| 200.000        | 2.000                 | 50                              | 9.600                  | 20.000         |
| 300.000        | 3.000                 | 9.375                           | 19.464,17              | 32.500         |
| 500.000        | 5.000                 | 34.375                          | 47.214,17              | 60.000         |
| 750.000        | 7.500                 | 93.750                          |                        | 91.250         |
| 1.000.000      | 10.000                | 125.000                         |                        | 122.500        |

## 8. Conclusion

Mesure inutilement complexe, discriminatoire et peu ambitieuse.

La majoration limitée de l'abattement ne permet nullement d'atteindre les objectifs poursuivis.

Elle ne permet pas davantage d'adapter le régime de l'abattement à l'évolution des prix moyens de l'immobilier en Région wallonne depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (il ressort des baromètres de l'immobilier

publiés par Fednot qu'entre le 4<sup>e</sup> trimestre 2017 et le 1<sup>er</sup> trimestre 2023, le prix moyen des maisons (à l'exclusion des immeubles de rapport, des villas de luxe et des fermes) et des appartements (à l'exclusion des studios et des flats) a connu, en Région wallonne, une hausse moyenne de 27,2 % pour les premières (de 184.799 à 235.036 EUR) et de 15,7 % pour les seconds (de 174.844 à 202.277 EUR), les maisons représentant près de 80 % du bâti.

Certes, la majoration limitée de l'abattement va dans la bonne direction. Toutefois, la mesure wallonne nous semble inutilement complexe, discriminatoire (environ 10 % des acquéreurs), incohérente au regard des régimes bruxellois et surtout flamand, et peu ambitieuse car inapte à atteindre les objectifs poursuivis.

Le maintien du taux ordinaire (12,5 %) n'est pas de nature à réduire l'écart abyssal entre les régimes wallon et flamand. Au surplus, aucune mesure fiscale incitant à la rénovation énergétique des bâtiments n'est prévue en Wallonie, à l'inverse des autres Régions.

## Propositions de réforme.

Selon nous, il conviendrait de rendre le régime des droits d'enregistrement sur la vente de l'immeuble d'habitation plus simple, plus juste, plus efficace et plus cohérent :

- faire passer le taux ordinaire à 12 % (comme en Flandre) ;
- supprimer le régime de l'habitation modeste (profondément injuste et fort complexe) et mettre fin au système du chèque-habitat (budgétivore et inefficace), à l'instar des autres Régions ;
- remplacer l'abattement et les taux réduits par un tarif progressif (voir le tarif en matière de donations de biens immeubles) qui prendrait en compte l'évolution des prix du bâti wallon :

| <i>Base imposable</i>           | <i>Droits dus</i> |
|---------------------------------|-------------------|
| <i>Jusqu'à 50.000 EUR</i>       | <i>3 %</i>        |
| <i>De 50.000 à 150.000 EUR</i>  | <i>6 %</i>        |
| <i>De 150.000 à 300.000 EUR</i> | <i>9 %</i>        |
| <i>Au-delà de 300.000 EUR</i>   | <i>12 %</i>       |

- indexer chaque année les tranches imposables ;
- reprendre dans un délai raisonnable (entre 2027 et 2030) le service des droits d'enregistrement régionaux (et de succession), géré par l'administration fiscale fédérale (AGDP).

Il conviendrait également d'inciter les propriétaires à renforcer l'isolation énergétique de leur immeuble d'habitation et de favoriser le crédit hypothécaire (leur nombre a diminué de moitié depuis février 2022 alors que, dans la même période, les taux moyens ont été multipliés par 3) :

- rendre le régime des primes à la rénovation plus juste (pour calculer le montant des primes, prendre en considération les revenus du propriétaire (et non du ménage), qu'il soit nu-propriétaire ou plein propriétaire (à l'exclusion des revenus de l'usufruitier) ;
- supprimer les droits d'enregistrement de 1 % sur la constitution d'une hypothèque et porter les droits proportionnels sur les partages et cessions équipollentes à partage à 3 % (au lieu de 1 %).

Gageons que le prochain gouvernement wallon fera montre d'ambition afin de permettre aux candidats acquéreurs d'accéder au crédit hypothécaire et au logement.

Marc Petit

\*\*\*

## L'AGDP exonère les mutualités de la taxe compensatoire !

### 1. Décision administrative du 27 février 2023

Aux termes d'une décision rendue par l'Administration générale de la Documentation patrimoniale (AGDP) le 27 février 2023 et publiée le 26 avril suivant, les mutualités sont des associations de personnes physiques qui, dans un esprit de prévoyance, d'assistance mutuelle et de solidarité, ont pour but de promouvoir le bien-être physique, psychique et social. Elles exercent leur activité sans but lucratif.

Il s'agit d'une forme d'association « *sui generis* » qui n'est pas régie par le Code des sociétés et des associations (CSA), mais par la loi qui la définit (à savoir, la loi du 6 août 1990) et les arrêtés qui en découlent.

La taxe compensatoire des droits de succession n'étant applicable qu'aux associations (internationales) sans but lucratif et aux fondations privées « *régies par le CSA* », elle n'est pas applicable aux mutualités (Répertoire RJ, S 148/06-01, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be)).

### 2. Commentaire critique de la décision administrative

#### Décision contraire au texte légal.

À notre estime, cette décision de l'administration fiscale fédérale ne repose sur aucun fondement légal.

La taxe compensatoire des droits de succession a été instaurée pour compenser l'absence d'impôts sur la transmission de biens appartenant aux ASBL (dotées de la personnalité juridique depuis la loi du 27 juin 1921).

Elle frappe notamment les ASBL, sous réserve des exonérations visées aux articles 148 et 148bis du Code des droits de succession (C. succ.).

Or, toutes les mutualités ont pris la forme d'ASBL visées par le CSA (art. 1:2 du CSA : « Une association est constituée par une convention entre deux ou plusieurs personnes, dénommées membres. Elle poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. Elle ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. Toute opération violant cette interdiction est nulle ») ; en outre, le Code (C. succ.) ne prévoit aucune exemption pour les mutualités. Donc, la taxe compensatoire est bel et bien applicable aux mutualités.

#### Décision contraire au principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

En considérant que la taxe compensatoire n'est applicable qu'aux ASBL, AISBL et fondations privées « *régies par le CSA* », l'administration fiscale fédérale n'hésite pas à ajouter une condition d'application au texte légal, ce qui est totalement contraire au principe de légalité de l'impôt inscrit à l'article 170 de la Constitution.

Ce principe constitutionnel signifie qu'« une assemblée délibérante démocratiquement élue (est) seule compétente pour instaurer l'impôt et établir les éléments essentiels de celui-ci. En réservant aux assemblées délibérantes démocratiquement élues la décision d'établir une imposition et la fixation des éléments essentiels de celle-ci, l'article 170, § 1<sup>er</sup>, de la Constitution constitue une garantie essentielle qui ne peut, en principe, être retirée à certains citoyens sans justification. » (Cour const., 13 mars 2008, n° 54/2008, considérant B.11, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)).



Le champ d'application (contribuables visés) et les cas d'exclusion (contribuables exemptés) constituent des éléments essentiels de l'impôt.

## Décision contraire aux règles d'interprétation en matière d'impôt.

L'AGDP viole également les règles d'interprétation en matière d'impôt. La loi fiscale est de stricte interprétation, qu'elle soit favorable au contribuable ou qu'elle lui soit défavorable. La portée de la loi fiscale ne peut être restreinte sous prétexte que le texte donne lieu à des injustices (Cass., 28 mai 1971, Pas., I, 1971, p. 922).

## Rôle du Parlement fédéral.

Il est intéressant de relever que les établissements d'utilité publique (aujourd'hui fondations d'utilité publique), visés initialement (loi du 27 juin 1921), ont été exclus ultérieurement du champ d'application de la taxe par l'effet d'un *texte législatif* (loi du 2 juillet 1930), et non par l'effet d'une simple *décision administrative*. Il revient au Parlement fédéral, et non à une autorité administrative, d'exclure du champ d'application de la taxe telle association ou fondation privée.

## Rôle du ministre des Finances.

Il appartient au ministre des Finances d'imposer à son administration le respect des règles d'interprétation en matière d'impôt et d'un principe garanti dans la Constitution. Affaire à suivre.

Marc Petit

\*\*\*

## Les règles d'amortissement des frais accessoires

Un abonné nous demande de faire le point sur le sujet. Il a notamment lu et entendu que les règles sont devenues les mêmes à l'I.P.P. et à l'I.Soc. Mais il est loin d'en être convaincu !

La matière des amortissements est un magnifique sujet pour rappeler que la comptabilité s'applique avant la fiscalité, qui peut y déroger.

En matière d'amortissements, et notamment afin d'établir la nature des actifs amortissables et de déterminer la valeur amortissable de ces actifs, les règles comptables trouvent d'abord à s'appliquer et elles sont également appliquées en matière fiscale, en l'absence de dérogations fiscales expresses.

Or la législation fiscale comporte plusieurs dérogations à la législation comptable en matière d'amortissements.

L'année de l'acquisition, les sociétés considérées comme grandes sur le plan fiscal ont toujours été tenues d'amortir *prorata temporis* (pour la période durant laquelle elles ont effectivement été propriétaires). Les petites sociétés pouvaient aussi le faire mais elles étaient autorisées à déduire intégralement la première annuité d'amortissement de leur base imposable, indépendamment du moment où l'actif a été acquis ou réalisé.

Cela, si l'exercice était de 12 mois. En effet, en cas de (premier) exercice écourté ou prolongé, les amortissements devaient et doivent toujours être calculés proportionnellement à la durée de l'exercice.

La 'tolérance' susvisée applicable aux petites sociétés a pris fin pour les actifs acquis ou réalisés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020. À partir de cette date, la règle de proratisation s'applique donc obligatoirement à toutes les sociétés, y compris aux petites.

L'article 196, § 2, du C.I.R. 1992, tel que modifié par la loi-réforme de l'I.Soc. du 25 décembre 2017 (M.B., 29 décembre 2017), en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020, prévoit que « *La première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées* ».

Donc, à l'I.Soc. (et pas à l'I.P.P. car il s'agit de l'art. 196 du C.I.R. 1992), proratation obligatoire pour toutes les sociétés l'année d'acquisition.

## Quid des frais accessoires ?

Rappelons tout d'abord de quoi il s'agit. Il s'agit des droits d'entrée et autres frais de dédouanement, frais de transport, TVA non déductible, frais d'installation (p. ex. frais de placement, de montage, de raccordement aux sources d'énergie, etc.), frais d'études, d'expertise, de mesurage, de plans, etc., honoraires de notaires, d'architectes, etc., droits d'enregistrement ou autres droits analogues même si ces frais n'augmentent pas la valeur intrinsèque de cet actif.

Conformément aux principes comptables (qui s'appliquent d'abord = droit commun), les frais accessoires font partie de la valeur d'acquisition d'un actif. Les frais accessoires doivent être amortis de la même manière que la valeur d'acquisition des actifs considérés.

Les sociétés qui ne sont pas petites sont obligées de suivre ces règles comptables. La fiscalité n'y a jamais dérogé, ni dans le sens d'une plus grande souplesse, ni dans le sens d'une application plus stricte.

Les petites sociétés avaient quant à elles le choix : soit amortir entièrement les frais accessoires pendant la période imposable au cours de laquelle ils ont été supportés, soit les amortir de façon linéaire suivant un rythme d'amortissement à définir librement qui est différent du rythme auquel l'actif lui-même est amorti.

Le régime préférentiel pour les frais accessoires ne s'appliquait toutefois pas aux voitures particulières. Ces frais d'achat (e.a. la TVA non déductible) doivent obligatoirement être portés à l'actif en même temps que le véhicule et amortis *au même rythme* que le véhicule lui-même.

La loi-réforme de l'I.Soc. du 25 septembre 2017 précitée a supprimé la possibilité d'amortir suivant un rythme d'amortissement différent, mais la possibilité d'amortir en une fois a été maintenue. Il reste donc : soit en une fois, soit au même rythme que le principal.

La loi prévoit toujours qu'une petite société peut amortir le montant total des frais accessoires à l'achat en une fois durant la période imposable au cours de laquelle les frais ont été faits (art. 196, § 4, du C.I.R. 1992).

Faut-il malgré tout les proratiser si l'exercice comptable est supérieur ou inférieur à 12 mois ?

Cela dépend. Si le choix est fait de l'amortissement en une fois, les frais d'achat ne doivent pas être proratisés. Pourquoi ? Parce que le texte de l'article 196, § 4, du C.I.R. 1992 (frais accessoires) est indépendant du texte de l'article 196, § 2, du C.I.R. 1992 (proratation obligatoire), il y déroge même explicitement.

La « limitation » découlant de la proratation obligatoire ne s'applique dès lors pas aux frais accessoires lorsque la petite société opte pour l'amortissement en une fois.

En revanche, si le choix est fait en faveur de l'amortissement au même rythme que l'actif, l'article 196,

§ 4, du C.I.R. 1992 précise que les frais accessoires peuvent également être amortis « au même rythme que l'investissement lui-même » (c'est-à-dire de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées).

Donc, dans ce cas (si c'est ce choix qui est fait), la proratisation obligatoire est bel et bien applicable.

## Achat ou apport d'un bien immobilier

En cas d'achat, les frais accessoires doivent être portés à l'actif. En cas d'apport en nature (constitution ou augmentation de capital), toutes les sociétés ont le choix.

L'article 39 de l'A.R. du C.Soc. prévoyait en effet que « La valeur d'apport correspond à la valeur conventionnelle des apports. (...) ».

Il est devenu l'article 3:17 de l'AR. du CSA qui dit exactement la même chose.

Et il précise toujours, de manière identique, que la valeur d'apport ne comprend pas les impôts et les frais relatifs aux apports ; si ceux-ci ne sont pas pris entièrement en charge par le compte de résultats de l'exercice au cours duquel l'apport est effectué, ils sont portés sous la rubrique 'Frais d'établissement'.

## Coûts de production indirects et frais d'établissement

Profitons de l'occasion pour parler de ces coûts et frais. Conformément aux règles comptables, les coûts de production indirects peuvent soit être inclus dans le prix de revient, soit être directement pris en charges.

Et il en va de même pour les frais d'établissement : conformément à la législation comptable, les frais d'établissement peuvent soit être portés à l'actif du bilan, soit être directement comptabilisés dans l'exercice au cours duquel ils ont été supportés.

Ces règles s'appliquent à toutes les sociétés, grandes ou petites. La loi fiscale n'y déroge pas.

## A l'impôt des personnes physiques

On a parfois tendance à croire que si une règle fiscale vient à changer concernant les amortissements, le changement concerne aussi bien les sociétés que les personnes physiques.

Ainsi, par exemple, de l'amortissement dégressif. Ce système particulier d'amortissement est un régime optionnel, et c'est la raison pour laquelle il doit faire l'objet d'une communication au fisc (en déposant le relevé 328 K).

Sont concernés les articles 36 à 43 de l'A.R. du C.I.R. 1992, eux-mêmes pris en exécution de l'article 64 du C.I.R. 1992. Ce dernier article s'applique à l'I.P.P., mais aussi à l'I.Soc., via l'article 183 du C.I.R. 1992, sauf si le Titre III du C.I.R. 1992 (à savoir les règles spécifiques à l'I.Soc.) y déroge.

Les articles qui concernent les frais professionnels (parmi lesquels se situent les amortissements) à l'I.Soc. (où se logeraient d'éventuelles différences par rapport à l'I.P.P.) sont les articles 194octies à 198ter du C.I.R. 1992 (soit 9 articles).

Parmi ceux-ci, l'article dédié « amortissements » est l'article 196 du C.I.R. 1992. Et il déroge à l'I.P.P. en ce qui concerne le régime d'amortissements dégressifs, puisqu'il énonce en son § 3 que « Le régime de l'amortissement dégressif prévu à l'article 64 n'est pas applicable ».

C'est une des modifications apportées en matière d'amortissements par la loi du 25 décembre 2017

portant réforme de l'impôt des sociétés (art. 38 de cette loi ; M.B., 29 décembre 2017), en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020 (art. 86.C de cette loi).

Donc, à partir de cette date, le régime de l'amortissement dégressif n'est plus fiscalement autorisé pour les sociétés (qu'elles soient grandes ou petites) mais est toujours applicable à l'I.P.P. Il suffit de constater que c'est l'article 196 du C.I.R. 1992 qui a été modifié et pas l'article 64 du même Code.

Pour en revenir à notre sujet, l'article 62 du C.I.R. 1992 stipule que les frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement peuvent être amortis soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable.

Les frais de prospection exposés en vue d'acquérir une nouvelle clientèle doivent être considérés comme des frais exposés pour l'établissement, le développement ou la restructuration de l'entreprise (question parlementaire n° 244 de M. de Clippele du 22 décembre 1993).

L'article 65 du C.I.R. 1992 stipule qu'en ce qui concerne les voitures, voitures mixtes, minibus et les camionnettes qui y sont assimilées, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, les frais accessoires sont amortis de la même manière que la valeur d'investissement ou de revient de ces véhicules.

Les véhicules qui sont immatriculés comme camionnette mais qui ne répondent pas à un des types de véhicules définis à l'article 4, § 2, a à d, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sont assimilés aux voitures, voitures mixtes et minibus conformément à l'article 4, § 3, du même CTA.

Si ces « camionnettes » ne sont pas exclusivement utilisées pour le transport rémunéré de personnes (p.ex. une entreprise de taxis), les frais complémentaires/accessoires doivent alors être amortis de la même manière que la valeur d'acquisition.

La déduction des frais complémentaires/accessoires qui ont déjà été déduits en une fois pour un exercice d'imposition antérieur est définitivement acquise (et ne fait donc l'objet d'aucune correction par la suite, quoi qu'il arrive à l'actif auquel ils se rapportent).

Roland Rosoux

\*\*\*

## Les règles fiscales relatives à l'utilisation d'un 'vélo'

Un abonné nous pose diverses questions à ce sujet. Ce sont d'excellentes questions. C'est vrai qu'il y a un risque de se mélanger les pinceaux et donc de ... dérailler.

*« Puis, le veston retrouvé et les sandwiches prêts, j'allais chercher Albertine, Andrée, Rosemonde, d'autres parfois, et, à pied ou en bicyclette, nous partions »* (Marcel Proust, écrivain français, 1871-1922, *À l'ombre des jeunes filles en fleurs*, 1918, p. 897).

Aujourd'hui, on dit à bicyclette, à moto, à pied, mais en voiture, en taxi, en train, en bus, en métro, en bateau, en hélicoptère, en avion. Tout dépend de savoir si l'on peut rentrer dans le moyen de locomotion ou pas. C'est ainsi que l'on se déplace aussi à cheval, à dromadaire ou à dos d'âne. Les contribuables, c'est évidemment en galère !

Il faut éviter le fourgon cellulaire (en fourgon). *« La distance est un peu longue de la prison à la guillotine. Dans le fourgon le curé disait au condamné : - Vous dînerez ce soir avec le bon Dieu. - Du train dont nous*



*allons, dit l'autre, j'arriverai pour déjeuner » (Maurice Barrès, écrivain et homme politique français, 1862-1923, Cahiers, t. 9, 1912, p. 253).*

## 1. Introduction

Le mot « vélo », que nous utilisons comme dans le langage courant, n'a jamais figuré dans le C.I.R. 1992. On y parlait de « bicyclette » puis, à l'heure actuelle, sont compris sous ce vocable les « cycles, cycles motorisés et speed pedelecs ». La littérature, y compris administrative et les réponses aux questions parlementaires utilisent pourtant souvent le mot vélo. L'important est que l'on se comprenne.

La question des « vélos » peut notamment se poser dans les différents contextes suivants :

- une personne physique (uniquement, car les personnes morales sont incapables de pédaler), travailleur ou dirigeant d'entreprise, ou encore entrepreneur (bénéfices ou profits), utilise son propre vélo dans le cadre de ses déplacements professionnels et/ou de ses déplacements domicile-lieu de travail ;
- dans la situation visée dans les deux premiers cas, il bénéficie ou non d'une intervention de son employeur ou de sa société (les indépendants ne sont pas concernés car on n'envisage pas que l'on puisse se rembourser des frais à soi-même !)
- une entreprise (contribuable indépendant ou société, via ses commerciaux par exemple) utilise des vélos dans le cadre de son activité professionnelle ;
- une entreprise (contribuable indépendant ou société) est propriétaire de vélos qu'elle met à la disposition de ses travailleurs ou dirigeants d'entreprise.

Il y a 3 articles du C.I.R. 1992 qui peuvent nous apporter une réponse légale à nos questions.

Il s'agit tout d'abord (dans l'ordre chronologique) de l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 14°, du C.I.R. 1992. L'article 38 se rapporte aux exonérations à caractère social ou culturel. Ce 14° a été inséré par la loi du 8 août 1997 (M.B., 5 novembre 1997), en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 1998 et remplacé ensuite par la loi du 27 mars 2009 (M.B., 7 avril 2009), applicable à partir de l'ex. d'imp. 2010.

On sait que l'article 38, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 a été modifié tout récemment par la loi du 31 juillet 2023 (M.B., 28 août 2023), en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024, mais la modification ne concerne pas les 'vélos'. Elle concerne les indemnités payées ou attribuées à des artistes.

Un deuxième article du C.I.R. 1992 qui parle de cycles et de speed pedelecs est l'article 64<sup>ter</sup> qui permet la déductibilité de certains frais liés à l'usage de ces moyens de transport à concurrence de 120 %. Cette mesure a été insérée par la loi du 27 mars 2009 (M.B., 7 avril 2009), applicable aux frais faits ou supportés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009 et elle a ensuite été modifiée par la loi du 22 octobre 2017 (M.B., 10 novembre 2017), applicable à partir de l'ex. d'imp. 2018. Le dispositif n'a plus été modifié depuis.

Enfin, l'article 66<sup>bis</sup> du C.I.R. 1992 parle aussi des cycles et des speed pedelecs. Cette fois dans le cadre des frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu du travail.

Il a été inséré par la loi du 10 août 2001 (M.B., 20 septembre 2001), en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 2002. Son alinéa 3 a été inséré par la loi du 27 mars 2009 (M.B., 7 avril 2009), applicable à partir de l'ex. d'imp. 2010 et modifié par la loi du 22 octobre 2017 (M.B., 10 novembre 2017), applicable à partir de l'ex. d'imp. 2018.

L'article 66<sup>bis</sup> du C.I.R. 1992 n'a plus été modifié depuis. Il a un article d'exécution, l'article 43<sup>1</sup> de l'A.R. du C.I.R. 1992. Celui-ci instaure une limite (au déplacement à vélo entre le domicile et le lieu de travail) : 100 kilomètres (A.R. du 12 mai 2004, M.B., 27 mai 2004, en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006). Avant d'atteindre ce sommet, la limite a été de 25 km, puis de 50 km, puis de 75 km. 100 km devraient suffire mais on n'avait pas encore de vélos électriques ... et apparemment, tout le monde a oublié l'existence de cette limite (on y revient en fin de point 2).

Il n'y a pas d'autres articles du C.I.R. 1992 qui traitent spécifiquement des vélos / bicyclettes / cycles / speed pedelecs.

Reprenons les différentes situations évoquées plus avant, avec un bref historique.

## 2. Déplacements domicile-lieu du travail en bicyclette

Pour stimuler l'utilisation de la bicyclette pour effectuer les déplacements du domicile au lieu de travail (déplacements privés comme on sait), l'avantage fiscal qui existait depuis l'ex. d'imp. 1998 a été étendu (et de nouveaux incitants fiscaux ont été instaurés, entrant en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 2010), par la loi dite de relance du 27 mars 2009 (M.B., 7 avril 2009).

Conformément à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 14<sup>o</sup>, a, du C.I.R. 1992, l'indemnité kilométrique que perçoit un travailleur ou un dirigeant d'entreprise pour l'utilisation de la bicyclette pour son déplacement de son domicile à son lieu de travail était exonérée d'impôt, jusqu'à l'ex. d'imp. 2009, pour un montant de 0,15 EUR par km.

Ce montant de base, qui trouve aussi à s'appliquer dans d'autres circonstances, a été ramené à 0,145 EUR (par la loi de relance précitée) de manière à ce qu'il puisse être indexé (conformément à l'art. 178, § 2, alinéa 3, du C.I.R. 1992).

Vu l'indexation, l'avantage social exonéré en question s'élève à 0,20 EUR pour les ex. d'imp. 2010 et 2011, à 0,21 EUR pour les ex. d'imp. 2012 et 2013, à 0,22 EUR pour les ex. d'imp. 2014 à 2017, à 0,23 EUR par kilomètre pour les ex. d'imp. 2018 et 2019, à 0,24 EUR par kilomètre pour les ex. d'imp. 2020, 2021 et 2022, à 0,25 EUR par kilomètre pour l'ex. d'imp. 2023 et à 0,27 EUR pour l'ex. d'imp. 2024.

Outre cette indemnité kilométrique allouée pour les déplacements effectivement faits en bicyclette (le commentaire administratif dit « en » et s'exprime par conséquent très mal) entre le domicile et le lieu de travail à concurrence de ce montant maximum de 0,145 EUR (à indexer), le contribuable est également exonéré sur l'avantage qu'il obtient résultant de la mise à disposition d'une bicyclette et d'accessoires, y compris les frais d'entretien et de garage, qui est effectivement utilisée pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail (voir plus loin).

Une indemnité kilométrique exonérée d'impôt peut aussi être accordée pour l'utilisation d'un vélo de société qui est mis à la disposition du membre du personnel.

L'exonération de l'avantage d'un vélo de société ou d'entreprise peut être cumulée avec l'exonération fiscale de l'indemnité-vélo. Bien entendu, comme indiqué ci-avant, l'exonération de l'indemnité-vélo ne s'applique qu'aux déplacements réellement effectués à vélo entre le domicile et le lieu de travail. L'exonération de l'indemnité-vélo ne peut donc pas être appliquée pour les jours où le travailleur n'a pas effectué ce déplacement à vélo, notamment en raison des mesures COVID-19 qui l'ont amenées à télétravailler (question parlementaire n° 443 de M. Van den Bergh du 8 juillet 2020, Q&R, Ch. Repr., DOC 55 026, p. 38).

À la question de savoir si l'exonération d'un montant maximum de [0,24 EUR/km au moment où la question est posée] vaut uniquement pour le trajet le plus court entre le domicile et le lieu du travail, le ministre a répondu que la loi ne prévoit aucune condition quant au parcours à suivre.

Par conséquent, le choix en faveur d'un trajet plus sûr (moins dangereux) que le trajet le plus court est certainement admis. Mais les déplacements supplémentaires, par exemple pour des raisons sportives (les kilomètres en plus pour se maintenir en forme ou aller chercher ses croissants avant d'aller au boulot), sont exclus (question parlementaire orale n° 23793 de M. Dedecker du 14 mars 2018, CRIV 54 COM 844, sess. 2017-2018, p. 11).

Concernant l'usage d'un *speed pedelec* (ou vélo à assistance électrique au pédalage qui permet d'aller plus vite qu'un simple *pedelec*), on relèvera qu'il donnait aussi droit à l'indemnité kilométrique exonérée d'impôt, mais uniquement pour les *speed pedelecs* dont la vitesse était limitée à 25 km/h. Ceci avait pour conséquence que si l'engin en question atteignait la vitesse de 45 km/h (c'était le cas des *speed pedelecs*, d'où leur nom) il n'était pas considéré comme une 'bicyclette', mais comme un 'vélomoteur'.

Avec pour conséquence qu'il ne donnait donc pas droit à l'indemnité kilométrique exonérée (questions parlementaires écrites n° 807 de M. Van den Bergh du 16 février 2016, Q&R, Ch. Repr., DOC 54 072, p. 178 et n° 1247 de M. Gilkinet du 18 octobre 2016, Q&R, Ch. Repr., DOC 54 096, p. 255 et questions parlementaires orales jointes n° 14106 et n° 14107 de M. Van den Bergh du 9 novembre 2016, CRA, Ch. Repr., sess. 2015-2016, COM 527, p. 25).

Cette hérésie intellectuelle dont le législateur fiscal belge a le secret (la mesure ne s'appliquait à quasiment personne ; il avait oublié de se renseigner avant) a perduré jusqu'à l'ex. d'imp. 2017 et a été corrigée par la loi du 22 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses I (M.B., 10 novembre 2017).

Ainsi, depuis l'ex. d'imp. 2018, l'indemnité kilométrique exonérée d'impôt peut être attribuée non seulement pour un vélo ou un *pedelec* (vélo électrique qui peut atteindre des vitesses jusqu'à 25 km/h), utilisé pour le déplacement domicile-lieu du travail, mais aussi pour un *speed pedelec* à propulsion électrique (vélo électrique qui peut atteindre des vitesses jusqu'à 45 km/h) et par extension pour tout cycle et cycle motorisé à propulsion électrique tel que défini dans le règlement général sur la police de la circulation routière.

Comme la loi parle de 'cycle', de 'cycle motorisé' et de 'speed pedelec', l'occasion est saisie de rappeler ce que visent exactement ces concepts.

On entend par « cycle » tout véhicule à deux roues ou plus qui est actionné avec des pédales ou des poignées avec la force musculaire ou équipé d'un moteur à assistance électrique jusqu'à 250 W qui n'offre plus de soutien à partir de 25 km/h, ou plus tôt si le conducteur arrête de pédaler. Les vélos classiques, vélos de course, VTT, vélos de ville, triporteurs, tricycles adaptés aux moins valides, cycles pliables, avec propulsion électrique tombent sous cette définition. Les hoverboards, patins à roulettes, skateboards, monocycles et segways ne sont en revanche pas visés (EdM, DOC 54 2639/001, p. 6).

On entend par « cycle motorisé » tout véhicule à deux, trois ou quatre roues à pédales, équipé d'un mode de propulsion électrique auxiliaire (max. 1 kW) dans le but premier d'aider au pédalage et dont l'alimentation du système auxiliaire de propulsion est interrompue lorsque le véhicule atteint une vitesse maximale de 25 km à l'heure (idem).

On entend enfin par « *speed pedelec* » tout véhicule à deux roues à pédales, à l'exception des cycles motorisés, équipé d'un mode de propulsion auxiliaire électrique (max. 4 kW) dans le but premier d'aider au pédalage et dont l'alimentation du système auxiliaire de propulsion est interrompue lorsque le véhicule atteint une vitesse maximale de 45 km à l'heure (idem).

Selon l'administration (circ. 2018/C/5 du 16 janvier 2018), les cycles et les *speed pedelecs* motorisés ne sont concernés par les avantages fiscaux que s'ils sont propulsés par un moteur électrique. Les cycles peuvent être équipés d'un bouton garage (aussi appelé Walk Assist, Park Assist, assistance au démarrage, aide au parking), ce qui permet de lui donner un peu d'autonomie, par exemple pour monter plus facilement une pente en poussant le vélo à la main. L'e-bike, ne peut entrer en ligne de compte que si, tenant compte de sa propulsion électrique, il peut être repris dans une des trois catégories (cycle, cycle motorisé ou *speed pedelec*).

L'administration reconnaît qu'il n'existe pas de définition univoque d'un « e-bike ». Ce sont des vélos équipés d'un bouton ou d'une manette d'accélération qui contrôle le moteur électrique et qui dispense le conducteur de pédaler. Celui-ci peut également pédaler lui-même sans solliciter le moteur.

L'exonération en question s'applique aussi si le membre du personnel ou le dirigeant prouve ses frais professionnels (de déplacement du domicile au lieu du travail avec sa bicyclette ou la bicyclette reçue).

Relevons encore que cette exonération fiscale s'applique, dans le système salarié, également au niveau des cotisations sociales ONSS à partir de 2017 (A.R. du 7 février 2018, M.B., 27 février 2018).

Selon la réponse donnée à la question parlementaire n° 30 de M. Van den Bergh du 30 octobre 2020 (Q&R, Ch. Repr., DOC 55 031, p. 229), en 2019, 46.053 entreprises ont accordé une indemnité vélo à 570.748 contribuables, lesquels ont parcouru 680.307.534 kilomètres. C'est 17.000 fois le tour de la Terre, 1.770 fois la distance de celle-ci à la Lune, 4,5 fois la distance moyenne qui nous sépare du Soleil. C'est prodigieux !

Enfin, même si on l'a apparemment perdu de vue, rappelons que depuis l'ex. d'imp. 2007, la distance à prendre en considération est limitée à 100 km aller simple (on est passé par des kilométrages intermédiaires avant d'en arriver là). Le nombre maximum de kilomètres pour les personnes effectuant quotidiennement deux fois le trajet du domicile au lieu de travail est donc de 200 km par jour. Le contribuable peut éventuellement aussi effectuer quatre déplacements par jour (et rentrer chez lui à midi pour manger, par exemple).

La question peut être posée si la limitation à 100 km par trajet simple s'applique également aux bicyclettes, *pedelecs* ou autres vélos (électriques). En effet, l'article 66bis, alinéa 3, du C.I.R. 1992 instaure un régime différent pour ces moyens de transport, non seulement en ce qui concerne le forfait kilométrique, mais aussi en ce qui concerne l'ensemble du régime des frais professionnels. C'est ce que semble confirmer le n° 66bis/2, 2<sup>e</sup> tiret, du Com.I.R. 1992.

Mais l'administration précise dans un courrier particulier, en néerlandais, qui lui a été adressé, que la limitation à 100 km aller simple s'applique également aux trajets effectués à vélo ou en *pedelec* (courrier du 20 septembre 2022).

### 3. Mise à disposition d'un cycle

La mise à disposition d'une bicyclette d'entreprise, ou vélo d'entreprise, qui ne serait pas utilisée exclusivement dans le cadre de l'activité professionnelle de celle-ci (comme les facteurs pas exemple, la délivrance de repas en vélo-cargo, soins infirmiers et aides à domicile, etc.) génère un avantage de toute nature (ATN).

Jusqu'à l'ex. d'imp. 2010, cet avantage était imposable. L'administration estimait en effet que la mise à disposition d'un vélo par l'employeur ne pouvait pas être exonérée car il ne s'agit en effet pas d'une indemnité kilométrique pour l'utilisation de son propre vélo.

À défaut d'une évaluation forfaitaire de l'avantage (conformément à l'art. 18 de l'A.R. du C.I.R. 1992), le montant de l'avantage devait être déterminé sur la base de « l'économie personnelle que réalise le travailleur » (question parlementaire n° 566 de M. Schalck du 16 janvier 2001, Q&R, Ch. Repr., sess. 2000-2001, n° 70, p. 7922, *Bull. Contr.*, n° 816, p. 1305).

Suivant le SDA, cet avantage peut toutefois être ramené à zéro euro s'il est d'un montant négligeable sur la base des circonstances réelles (décision anticipée 800.418 du 13 janvier 2009).

La bisbrouille était (déjà) évidente entre le SDA et les services centraux du SPF Finances. Ainsi, autre exemple, suivant le SDA, un vélo reçu en propriété de l'employeur peut constituer un avantage social exonéré (décision anticipée 700.072 du 15 mai 2007), alors que suivant le ministre des Finances, un vélo mis à disposition par l'employeur peut donner lieu à un avantage imposable (question parlementaire n° 566 de M. Schalck du 16 janvier 2001).

Les choses ont changé à partir de l'ex. d'imp. 2010.



À partir de celui-ci, l'ATN (pour l'utilisation personnelle par un membre du personnel - travailleur ou dirigeant d'entreprise - d'une bicyclette qui est mise à disposition par l'employeur ou la société), est légalement exonéré.

L'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 14°, b, du C.I.R. 1992 prévoit en effet explicitement que l'avantage résultant de la mise à disposition d'un cycle ou d'un *speed pedelec* (à partir de l'ex. d'imp. 2018), visés au a), et d'accessoires, y compris les frais d'entretien et de garage, qui est effectivement utilisée pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, est exonéré.

La bicyclette doit être effectivement utilisée (mais pas de manière exclusive) pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail. C'est le SDA qui l'a décidé.

La décision anticipée 2017.525 du 19 septembre 2017 nous apprend que l'avantage qui découle de la mise à disposition de vélos dans le cadre du plan de vélos en leasing du demandeur (l'employeur), lesquels sont effectivement utilisés pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, au moins 1 fois par semaine, est exempté des impôts sur les revenus dans le chef des travailleurs du demandeur, et ce, conformément à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 14°, b, du C.I.R. 1992.

Le SDA a confirmé cette position dans les décisions anticipées 2018.0783 du 9 octobre 2018 (au moins 20 % des déplacements ou déplacements réguliers), 2018.0880 du 23 octobre 2018 (au moins 50 % des déplacements ; l'exonération vaut aussi pour l'usage « privé » du vélo) et 2019.0006 du 12 mars 2019 (au moins 10 % des déplacements).

C'est une très bonne chose mais comme d'habitude, le SDA y va de ses conditions supplémentaires qui, par ce fait, font figure de mesures accordées à la tête du client (50, 20 ou 10 %).

Lorsque le nombre de déplacements domicile-lieu du travail à vélo dus à la crise du coronavirus et aux mesures COVID-19 est inférieur à celui prévu dans la politique de l'employeur en matière de vélo, cela n'a pas pour effet que l'exonération de l'avantage soit perdue (question parlementaire n° 443 de M. Van den Bergh du 8 juillet 2020, Q&R, Ch. Repr., DOC 55 026, p. 38).

Cela étant, l'exonération s'applique non seulement pour l'avantage de la mise à disposition de la bicyclette et des accessoires, mais aussi pour les frais d'entretien et d'entreposage. Il en va de même pour l'avantage consistant en un service de dépannage que l'employeur met à la disposition de son travailleur qui tombe en panne au cours du déplacement domicile-lieu du travail qu'il effectue avec le vélo de société.

L'octroi d'un voucher d'une valeur du prix d'achat d'une bicyclette pliable constitue un ATN pour l'employé bénéficiaire, imposable à sa valeur réelle dans son chef, conformément à l'article 36, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992, mais l'offre d'un service d'assistance pour déplacements avec la bicyclette (déplacements de service et déplacements entre le domicile et le lieu de travail) ne constitue pas un ATN imposable dans le chef du travailleur qui utilise une bicyclette mise à disposition par l'employeur pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, conformément à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 14°, b), du C.I.R. 1992. L'offre d'un service de dépannage pour les déplacements de service avec sa propre bicyclette ne constitue pas un revenu imposable. L'offre d'un service de dépannage pour les déplacements entre le domicile et le lieu travail peut être considérée comme un avantage social exonéré au sens de l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 11°, du C.I.R. 1992 (décision anticipée 2018.0603 du 24 juillet 2018).

Pour l'administration, l'exonération de l'ATN s'applique tant pour les déplacements domicile-lieu du travail que pour les autres déplacements privés (Circ. Ci.RH.242/612.802 du 19 octobre 2011).

Initialement, le ministre des Finances Johan Van Overtveldt affirmait que la mise à disposition d'un VTT (les flamands disent mountainbikes) ou d'un vélo de course est imposable comme ATN et ne peut

aucunement être exonérée (question parlementaire n° 1247 de M. Gilkinet du 18 octobre 2016, Q&R, Ch. Repr., DOC 54 096, p. 255).

Cette position du ministre a été contestée et critiquée par la doctrine. Un VTT ou un vélo de course est en effet aussi un 'vélo' tel que visé à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 14°, du C.I.R. 1992. *Quid* si le chemin le plus court entre le domicile et le lieu du travail passe par les bois par exemple ? Il serait surprenant (mais nous sommes en Belgique il est vrai) que dans une même disposition (l'article 38 du C.I.R. 1992), un même terme, la « bicyclette » revête une signification différente en fonction de l'avantage fiscal accordé.

Quelques mois plus tard, à l'occasion de deux nouvelles questions parlementaires (qui ont été jointes), le ministre est revenu sur sa position en ce qui concerne l'avantage fiscal lié à la mise à disposition d'une bicyclette. Je dois revoir ma réponse car j'ai depuis recueilli des informations supplémentaires, a-t-il dit.

Selon le ministre, le vélo d'entreprise mis à la disposition de l'employé ou du dirigeant d'entreprise, est et reste la propriété de l'employeur ou de la société. Si ce vélo est effectivement utilisé pour des déplacements entre le domicile et le lieu de travail, sa mise à disposition constitue un avantage exonéré dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise.

Il n'est dès lors pas pertinent de faire une distinction en fonction du type de vélo. Le vélo mis à disposition peut ainsi être un vélo tout terrain, un vélo de course ou un vélo électrique (questions parlementaires n°s 1644 et 1645 de M. Van den Bergh du 12 mai 2017, Q&R, Ch Repr., sess. 2016-2017, DOC 54 119, p. 124).

À remarquer que ce qui est narré plus avant concernant la différence entre la situation jusqu'à l'ex. d'imp. 2017 (les vélos à assistance électrique, dit *pedelecs* dont la vitesse est limitée à 25 km/h) et depuis l'ex. d'imp. 2018 (les bicycles motorisés à l'électricité à pédalage assisté, dit *speed pedelecs*, qui atteignent la vitesse de 45 km/h) vaut aussi pour l'ATN.

Depuis l'ex. d'imp. 2018, l'exonération de l'ATN s'applique non seulement pour un vélo ou un *pedelec*, mais aussi pour un *speed pedelec*, utilisé pour le déplacement domicile-lieu du travail, et par extension pour tout cycle et cycle motorisé à propulsion électrique tel que défini dans le règlement général sur la police de la circulation routière.

## 4. Déduction des frais de déplacements à vélo

Conformément à l'article 66bis du C.I.R. 1992, et jusqu'à l'ex d'imp. 2009, le contribuable qui parcourait son déplacement de son domicile à son lieu de travail en bicyclette (entendez alors autrement qu'avec sa propre voiture) pouvait déduire forfaitairement 0,15 EUR par km. Bien qu'il s'agisse d'un forfait, il s'agit bien de frais professionnels réels.

Ce forfait a ensuite été réduit à 0,145 EUR du km mais indexé conformément à l'article 178, § 2, alinéa 3, du C.I.R. 1992. Il s'est ainsi élevé respectivement à 0,20 EUR par km pour les ex. d'imp. 2010 et 2011, 0,21 EUR pour les ex. d'imp. 2012 et 2013, 0,22 EUR pour les ex. d'imp. 2014 à 2017, 0,23 EUR pour les ex. d'imp. 2018 et 2019, 0,24 EUR pour les ex. d'imp. 2020 à 2022, 0,25 EUR pour l'ex. d'imp. 2023 et 0,27 EUR pour l'ex. d'imp. 2024.

Ce forfait kilométrique s'applique aussi pour le *pedelec* (vélo électrique qui peut atteindre des vitesses jusqu'à 25 km/h), mais initialement pas pour le *speed pedelec* (jusqu'à 45 km/h), parce que ce dernier était considéré sur le plan fiscal comme un vélomoteur (comme indiqué plus avant).

Depuis l'ex. d'imp. 2018, le forfait kilométrique indexé mentionné ci-dessus s'applique non seulement pour un vélo ou un *pedelec*, mais aussi pour un *speed pedelec* et par extension pour tout cycle et cycle motorisé à propulsion électrique tel que défini dans le règlement général sur la police de la circulation routière.

## 5. Frais professionnels dans le chef de l'entreprise

On rappelle que, fiscalement, le mot « entreprise » couvre à la fois les indépendants qui recueillent des bénéfices ou des profits que les sociétés.

Depuis l'ex. d'imp. 2010, conformément à l'article 64<sup>ter</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, un certain nombre de frais qui sont spécifiquement faits ou supportés pour encourager l'utilisation de la bicyclette par les membres du personnel pour le déplacement du domicile au lieu de travail et qui sont considérés comme frais professionnels, sont déductibles à 120 %.

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020 (ex. d'imp. 2021), cette déduction majorée de 120 % a été supprimée à l'I.Soc. (art. 194<sup>octies</sup> du C.I.R. 1992) mais elle est maintenue à l'I.P.P.

La déduction à 120% s'applique aux frais suivants :

- les frais pour acquérir, construire, transformer un immeuble (bâti et non-bâti) utilisé par les membres du personnel à l'entreposage des vélos (pendant les heures de travail), comme vestiaires ou sanitaires composés ou non de douches. Entre également en considération l'installation de panneaux solaires et de bornes de chargement pour les vélos électriques, à condition que l'abri à vélos soit exclusivement utilisé pour l'entreposage des vélos des membres du personnel, et ce, pendant les heures ouvrables de ces membres du personnel (décision anticipée 2016.388 du 5 juillet 2016) ;
- les frais pour acquérir, entretenir ou réparer des bicyclettes (et leurs accessoires) mises à disposition du personnel. Tous les types de bicyclettes entrent en considération. Et donc également les vélos électriques ou les vélos hybrides ou les VTT.

Dans le commentaire administratif de la mesure, il est précisé que par « bicyclette électrique », il y a lieu d'entendre une bicyclette à pédalage assisté (du type 'Pedal Electric Cycle'). Pour être considéré, conformément au Code de la route, comme une bicyclette classique, la bicyclette électrique doit satisfaire aux conditions suivantes : (i) il faut qu'il y ait assistance au pédalage, cela signifie que le conducteur doit lui-même pédaler pour avancer, qu'à cette occasion le moteur électrique fournisse un surplus de puissance et que le moteur s'arrête lorsque le conducteur ne pédale pas, (ii) l'assistance du moteur ne fonctionne que jusqu'à une vitesse de 25 km/h et (iii) la puissance fournie est de 250 watts au maximum (Com.I.R. 1992, n° 64<sup>ter</sup>/57).

Le commentaire administratif précise aussi que par accessoires (de bicyclette), sont notamment visés les objets habituels (attachés à la bicyclette) dont la présence est souhaitable ou nécessaire pour effectuer les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, tels une pompe à vélo, une sonnette, un phare, des catadioptrés, un kit à outils pour les petites réparations, un sac à provisions attaché à la bicyclette, la batterie et le chargeur d'une bicyclette électrique, etc. (Com.I.R. 1992, n° 64<sup>ter</sup>/58).

Les vêtements habituels, sportifs ou de protection du cycliste même, ne sont pas considérés comme des accessoires à la bicyclette et n'entrent dès lors pas en ligne de compte pour la déduction à concurrence de 120 %.

Les dépenses locatives ou les frais du leasing opérationnel n'entrent pas en considération non plus pour la déduction majorée, mais bien les frais de leasing financier. Sont également exclus les frais du financement (intérêts), les frais d'entretien et les frais de personnel.

Le montant déductible de l'amortissement du bien immobilier ou de la bicyclette est majoré de 20 %. On relèvera que les bicyclettes doivent obligatoirement être amorties linéairement sur trois ans minimum (art. 64<sup>ter</sup>, alinéa 3, du C.I.R. 1992).

Il va de soi que pour la détermination du montant des plus-values ou moins-values ultérieures, on doit seulement tenir compte de l'amortissement normal, et donc pas de l'amortissement majoré de 20 %,

mais c'est mieux en le disant (art. 64ter, alinéa 5, du C.I.R. 1992).

La déduction majorée s'applique aux contribuables qui occupent du personnel. Ce sont les entreprises (qui recueillent des bénéficiaires, en personne physique ou en société) ou les titulaires de profession libérale (profits) (également devenus des 'entrepreneurs' depuis le CDE).

Mais, encore une règle très simple, les frais des emplacements pour les vélos, les cycles et les speed pedelecs des membres du personnel et des clients, n'entrent en considération pour la déduction majorée qu'en proportion du nombre d'emplacements réservés pour les membres du personnel par rapport au nombre total d'emplacements (question parlementaire orale n° 24489 de M. Van den Bergh du 28 mars 2018, CRI, Ch. Repr., sess. 2017-2018, COM 858, p. 26).

Deux ans plus tôt, il avait déjà été demandé comment le fisc allait contrôler que les installations concernées (emplacements, vestiaires et sanitaires) ne sont pas également utilisées par des clients, des administrateurs ou des tiers (question parlementaire n° 1387 de M. Dedeker du 23 décembre 2016, Q&R, Ch. Repr., DOC 54 156, p. 320).

Le ministre avait répondu qu'aucune action de contrôle visant spécifiquement cette catégorie de frais n'était organisée ou n'était prévue. La détermination de la quotité des frais qui n'entre éventuellement pas en ligne de compte pour la déduction majorée en cause est une question de fait. En l'espèce, la disposition des lieux, les modalités mises en place par l'entreprise pour l'affectation du bien utilisé pour l'entreposage des bicyclettes sont, entre autres, des éléments de nature à permettre au taxateur de prendre attitude à cet égard. Le but de cette mesure est de créer un système de « vélos de société ». Les clients, les dirigeants ou les tiers ne sont pas du tout visés dans cette perspective. Il s'agit en effet d'une mesure qui concerne exclusivement la relation travailleur-employeur.

Rappelons que relèvent aussi du déplacement du domicile au lieu de travail une partie du trajet comme par exemple le déplacement entre le domicile et l'arrêt de bus, la gare ou l'endroit de prise en charge ou le déplacement entre l'arrêt de bus, la gare et le lieu de travail.

Selon l'administration, les frais pour l'utilisation de la bicyclette pour d'autres déplacements professionnels ou des déplacements privés n'étaient pas déductibles à 120 %, mais à 100 % (autres déplacements professionnels) ou n'étaient pas déductibles du tout (déplacements privés) (Com.I.R. 1992, n° 64ter/47).

Le ministre a toutefois démenti ce point de vue et a enjoint à son administration de retirer ce numéro commentaire administratif.

Le ministre a en effet affirmé explicitement que les frais sont, dans leur totalité, déductibles à 120 % comme frais professionnels dès que les frais ont été exposés spécifiquement pour encourager les membres du personnel à utiliser le vélo pour le déplacement domicile-lieu de travail, sans toutefois exiger que le vélo soit exclusivement utilisé à cet effet. Dans ce cas, aucune distinction ne doit donc être faite entre les frais pour les déplacements privés, pour les déplacements domicile-lieu de travail ou pour les déplacements professionnels (question parlementaire n° 568 de Mme Wouters du 9 septembre 2013, Q&R, Ch. Repr., sess. 2013-2014, n° 131, p. 307).

Comme pour les autres mesures en faveur des vélos, depuis l'ex. d'imp. 2018, la déduction majorée au taux de 120 % s'applique non seulement aux vélos et aux *pedelecs*, mais aussi aux *speed pedelecs* et par extension à tous cycles et cycles motorisés à propulsion électrique tels que définis dans le règlement général sur la police de la circulation routière.

## 6. Le budget mobilité

Si on parle « vélos », il faut encore toucher un mot du budget mobilité.



Le budget mobilité a été instauré par la loi du 17 mars 2019 (M.B., 29 mars 2019, en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2019), comme alternative à l'allocation de mobilité, qui se révéla un bide monumental, très critiqué notamment par le Conseil d'État en ce que l'indemnité ne donne pas de garantie sur une décroissance du parc automobile ou sa transformation en un parc plus vert.

Le budget mobilité est défini comme un budget alloué au travailleur en échange de sa voiture de société ou en échange du droit à une voiture de société qui peut être consacré par le travailleur, à un package constitué de trois piliers, à compléter au choix par le travailleur :

1. une autre voiture électrique ou plus respectueuse de l'environnement ;
2. des moyens de transport alternatifs ou des titres d'accès à ces moyens de transport (transports publics, bicyclette, pedelec, voiture, etc.) ;
3. un montant en cash.

Le choix du travailleur est libre. Il peut choisir de consacrer le budget mobilité aux trois options, à seulement une des options ou à une combinaison de deux options.

Le but est évidemment de réduire le nombre de voitures de société, en offrant la possibilité, non seulement d'échanger la voiture de société contre du cash, mais aussi de renoncer à cette voiture en échange d'une voiture de société plus verte et/ou de moyens de transport alternatifs.

Rappelons que l'on entend par voitures de société, le véhicule défini à l'article 65 du C.I.R. 1992, à savoir une voiture, une voiture mixte, un minibus, ou une 'fausse' camionnette (mais pas un véhicule utilitaire léger utilisé pour une utilisation personnelle), immatriculé au nom de l'employeur ou qui fait l'objet d'un contrat de location, de leasing et qui est utilisé pour des finalités autres qu'exclusivement professionnelles, et pour lequel un ATN est déterminé conformément à l'article 36 du C.I.R. 1992.

Cela n'a pas suffi à rendre le système (vraiment) intéressant. En tout cas, « les chiffres montrent que le budget mobilité n'est pas encore entré dans les mœurs chez les employeurs et les travailleurs, et ce pour différentes raisons parmi lesquelles la complexité (supposée) d'instaurer ou d'appliquer la réglementation actuelle. (...) L'objectif (...) consiste dès lors à renforcer la réglementation existante du budget mobilité sur la base des principes suivants : simplification, flexibilisation, élargissement de la palette des modes de transport durables et sécurité juridique » (EdM, DOC 55 2170/006, p. 16).

En effet, selon Statbel, il y a, au 13 septembre 2023, 26.440 voitures électriques qui appartiennent à des particuliers et 112.056 à des sociétés. Et selon le SPF Mobilité et Transports, qui relaie les chiffres de l'ONSS, il y avait, à fin 2022, 560.941 « voitures-salaires » (comme ils les appellent), soit 8,2 % du parc de véhicules, sur un nombre total de salariés de 4.131.000.

Pour connaître le nombre total de voitures de société (au sens large), il faut ajouter à ces « voitures-salaires » les voitures de société des dirigeants d'entreprise qui peuvent être utilisées, au moins en partie, pour des raisons autres que professionnelles, et qui ne sont pas soumises à la contribution de solidarité CO<sub>2</sub>. Le nombre de voitures de société des dirigeants d'entreprise n'est actuellement pas connu.

Via un couplage avec des données fiscales, Statbel obtient d'autres données concernant les voitures de société, mais ce couplage ne permet pas (encore) de toutes les identifier. La méthodologie est présentée sur <https://statbel.fgov.be/fr/themes/datalab/possession-de-voitures-par-menage>.

A propos, au 1<sup>er</sup> août 2023, il y avait 6.030.700 voitures en Belgique : 1.213.631 dont le propriétaire est une société, 4.711.161 dont le propriétaire est un privé et, curieusement, 105.908 dont le propriétaire est inconnu (<https://statbel.fgov.be/fr/themes/mobilite/circulation/parc-de-vehicules>).

Bref, on est très loin d'y être et la loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité (M.B., 3 décembre 2021), déjà modifiée depuis par la loi du 5 juillet 2022 (M.B., 15 juillet 2022), a réformé le système de budget mobilité pour le rendre plus attractif.

On se souvient que parmi les particularités du système, une 'période de carence' ou période d'attente s'applique avant que le système du budget mobilité puisse être appliqué. En effet, l'employeur doit, avant l'instauration du budget mobilité, avoir mis à disposition, pendant au moins 36 mois ou trois ans (la période d'attente de trois ans est une disposition anti-abus qui doit empêcher que le système soit utilisé de manière impropre en mettant encore rapidement des voitures de société à la disposition des travailleurs salariés) de façon continue une ou plusieurs voitures de société à un ou plusieurs de ses travailleurs salariés. Cette condition ne s'applique pas pour les entreprises starters qui ne sont pas encore inscrites depuis trois ans à la BCE (starter-personne physique) ou dont l'acte constitutif est déposé depuis moins de trois ans (starter-personne morale). Le starter doit mettre une ou plusieurs voitures de société à disposition au moment où il instaure le budget mobilité.

Pour sa part, le travailleur qui dispose d'une voiture de société ne peut demander le budget mobilité que si, dans les 36 mois ou les trois ans qui précèdent la demande, il a disposé au moins pendant 12 mois ou une année d'une voiture de société de son employeur et dispose au moment de la demande de façon ininterrompue depuis au moins trois mois d'une voiture de société de son employeur.

Le travailleur qui ne dispose pas d'une voiture de société, mais qui est éligible pour une telle voiture, peut aussi demander le budget mobilité s'il était éligible pendant au moins un an au cours des trois ans qui précède la demande pour au moins une voiture de société auprès de son employeur et, qu'au moment de la demande, il entre en considération pour une voiture de société de façon ininterrompue pendant au moins trois mois chez son employeur.

La simplification annoncée et adoptée a pour effet qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 (ex. d'imp. 2023), il n'y a plus de conditions de délai pour le travailleur. Le droit à une voiture de société reste bien entendu une condition pour l'attribution du budget mobilité et la condition de délai de 36 mois ou de trois ans dans le chef de l'employeur est maintenue.

Par ailleurs, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 (ex. d'imp. 2023), le budget mobilité ne peut plus être cumulé avec la réduction d'impôt pour les véhicules électriques visée à l'article 145<sup>28</sup>, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

On sait aussi que le montant du budget mobilité correspond(ait) à ce qu'on appelle le *total cost of ownership* (TCO) de la voiture de société (ou de la voiture de société pour laquelle le travailleur est éligible). Le TCO est déterminé par les coûts bruts annuels que supporte ou supporterait l'employeur pour la voiture de société. C'est le montant d'acquisition, y compris toutes les charges fiscales et parafiscales, les frais de carburant, les frais du financement et les intérêts, mais après déduction de la contribution personnelle que le travailleur paie ou paierait pour la voiture de société.

Pour la voiture que l'employeur prend en leasing, il s'agit du loyer mensuel du leasing x 12, les frais de carburant, les primes d'assurance, la cotisation de solidarité, la TVA non déductible, etc. Pour la voiture qui appartient en propriété à l'employeur, le prix de leasing ou le loyer est remplacé par un amortissement sur cinq ans. Les frais supportés par l'employeur pour le car-wash et le parking font aussi partie du TCO. Le TCO comprend (éventuellement) également les frais pour les véritables déplacements professionnels.

À cet égard, pour des raisons pratiques, à partir de 2022, le budget mobilité n'est plus déterminé sur la base du TCO (cette méthode s'est avérée trop complexe et administrativement très lourde dans la pratique) mais sur la base de deux formules de calcul fixées par arrêté royal. Une première formule de calcul (I), qui constitue la règle, part encore toujours des frais réels de la voiture de société (restituée). Une deuxième formule (II), facultative, fixe le montant du budget de manière forfaitaire. À ce jour, le Roi n'a pas encore fixé une telle formule, relève la circulaire du 15 février 2022 (voir toutefois plus loin \*).

Sur avis du Conseil National du Travail (CNT), une limite inférieure et supérieure pour le budget mobilité est également instaurée à partir de 2022 : le budget s'élève au minimum à 3.000 EUR et au maximum à un cinquième du salaire annuel brut (tel que visé à l'art. 6, § 1<sup>er</sup>, al. 3, de la loi du 12 avril 1965 relative à la protection de la rémunération des travailleurs), avec un plafond budgétaire absolu de 16.000 EUR.

À partir de 2022, le budget mobilité annuel se situe donc dans une fourchette de 3.000 à 16.000 EUR. La loi ne prévoit pas l'indexation de ces montants. Toutefois, pour les budgets de mobilité actuels qui ont déjà été accordés avant le 3 décembre 2021, cette fourchette (de minimum 3.000 EUR et maximum 16.000 EUR) ne s'applique qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 (art. 32 de la loi n° 25 novembre 2021 et EdM, DOC 55 2170/006, p. 33).

On a rappelé que le budget mobilité peut être consacré, au choix du travailleur, à un, deux ou aux trois piliers qui font partie de package de mobilité.

L'employeur peut gérer lui-même le budget mobilité ou faire usage d'un compte mobilité qui est géré par un éditeur reconnu. L'employeur choisit lui-même comment se déroulent les paiements. Il peut choisir de rembourser les frais exposés par le travailleur (dans le pilier 2) ou il peut opter pour un paiement direct, les frais étant déduits immédiatement du budget mobilité, ou pour une combinaison des deux systèmes (via une app ou une carte de paiement spécifique). Le travailleur doit toujours être en mesure de consulter son compte mobilité. À partir de 2022, par année civile, la totalité du budget mobilité doit être mise à la disposition du salarié sur un compte de mobilité et il peut utiliser ce budget pour financer les piliers 1 et 2.

Le pilier 2, « Moyens de transport durables (et frais de logement) » comprend les vélos. Et c'est pour cette raison qu'on en parle dans la présente contribution.

Le solde du budget mobilité qui n'a pas été consacré au pilier 1 peut être consacré à des moyens de transport durables (pilier 2), dont l'employeur doit au moins faire offre au salarié (ou à leur utilisation).

En font notamment partie les moyens de transport dans le cadre de la 'mobilité douce'.

Ce sont les frais pour l'achat, la location, le leasing, à partir de 2022 le financement (par exemple, les intérêts d'un prêt vélo), l'entretien, à partir de 2022 le garage et, avant 2022, les équipements obligatoires (p.ex. le casque et les vêtements protecteurs obligatoires, etc.), ou, à partir de 2022, l'équipement, obligatoire ou non, en vue de la protection du conducteur et de ses passagers, ainsi que l'équipement améliorant leur visibilité (par exemple, des gilets fluorescents, casques, certains vêtements de pluie, etc.), de cycles (motorisés ou non) ne dépassant pas les 45 km à l'heure (bicyclette, *pedelec* ordinaire ou *speed pedelec*, vélo de course, VTT, *monowheel*, etc.), cyclomoteurs, motocyclettes électriques et à partir de 2022, quadricycles propulsés de façon électrique avec habitacle fermé et tricycles.

À partir de 2026, la condition 'propulsé de façon électrique' ne sera plus applicable. Tous les véhicules devront être exempts d'émissions à partir de 2026.

En résumé, la mobilité douce se présente actuellement comme suit :

- À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2026, les véhicules motorisés qui relèvent de la mobilité douce ne peuvent plus avoir d'émission de CO<sub>2</sub>.  
Cette norme doit être évaluée en tenant compte de la date du bon de commande signé ou du contrat de location ou de leasing conclu pour le véhicule motorisé.  
Si cette date est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2026, la norme de zéro émission n'affecte dès lors pas le traitement des véhicules motorisés achetés ou loués via un leasing dans le cadre du budget mobilité. Tout comme pour la norme de zéro émission dans le pilier 1, cette norme n'affecte que le traitement des véhicules motorisés achetés, loués ou pris en leasing à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2026 dans le cadre de la mobilité douce dans le pilier 2.
- En plus des possibilités déjà existantes telles que l'achat, la location ou le leasing, l'entretien et l'équipement obligatoire, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022, pour la catégorie « mobilité douce », le budget mobilité peut également être consacré :
  - au financement, comme, entre autres, les coûts de financement des prêts vélos ;

- aux frais de garage des véhicules en question. Dès lors, les frais pour garer, de façon couverte ou non, un vélo par exemple, un cyclomoteur ou une motocyclette électrique sont repris dans les affectations possibles du budget mobilité, indépendamment du fait que cela concerne un garage public ou privé. Cela signifie également que les frais de garage en matière de « mobilité douce » peuvent être financés par le budget mobilité, en dehors du contexte des transports en commun. Ainsi, il peut s'agir de parkings payants pour vélos pour des citoyens qui n'ont pas d'endroit privé afin de mettre leur vélo en sécurité chez eux ;
  - l'équipement en vue de la protection du conducteur et de ses passagers, ainsi que l'équipement améliorant leur visibilité. De cette manière, l'application actuelle est élargie à l'équipement qui ne doit pas obligatoirement être porté comme il est prévu à l'article 36 du règlement général sur la police de la circulation routière et de l'usage de la voie publique, mais qui augmente la sécurité ou la visibilité du conducteur et de ses passagers éventuels. L'on pense ici par exemple aux casques de vélo et aux gilets fluorescents. Les habits de protection contre la pluie n'entrent pas en tant que tels dans cette catégorie, mais peuvent être financés dans le budget mobilité s'ils améliorent en même temps la protection et/ou la visibilité du conducteur ou de ses passagers.
- À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022, une nouvelle sous-catégorie d'engins de déplacement électrique est ajoutée à la catégorie « mobilité douce », à savoir les tricycles et quadricycles motorisés, tels que définis dans le règlement général sur la police de la circulation routière et de l'usage de la voie publique, étant entendu que ceux-ci n'entrent en considération que lorsqu'ils sont propulsés de façon électrique et qu'ils sont conçus pour le transport de personnes et, en ce qui concerne les quadricycles, équipés d'un habitacle fermé.

Sur le plan fiscal, le budget mobilité est non déductible pour l'employeur, mais :

- si le budget (ou la partie du budget) est affecté à une voiture de société neuve plus respectueuse de l'environnement (pilier 1), l'employeur peut déduire les frais afférents à la mise à disposition de la voiture à titre de frais professionnels conformément à la limitation de déduction qui s'applique pour les frais de voiture ;
- le budget (ou la partie du budget) qui est affecté à des moyens de transport durables (pilier 2) est intégralement déductible pour l'employeur (art. 52, 12°, du C.I.R. 1992) ;
- le budget (ou la partie du budget) qui est payé en cash (pilier 3) est intégralement déductible pour l'employeur (art. 52, 12°, du C.I.R. 1992, également).

En soi, le budget mobilité est non imposable pour le travailleur, mais :

- si le (ou une partie du) budget est affecté à une voiture de société neuve non polluante (pilier 1) qui est affectée par le travailleur à son utilisation personnelle, un ATN est imposé dans le chef du travailleur selon les règles habituelles (art. 8, § 4, de la loi du 17 mars 2019) ;
- le budget (ou la partie du budget) qui est affecté à des moyens de transport durables (pilier 2) est exonéré d'impôt (art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 33°, du C.I.R. 1992) ;
- le budget (ou la partie du budget) qui est payé en cash (pilier 3) est exonéré d'impôt (art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 33°, du C.I.R. 1992, également).

Vous pouvez trouver des FAQ's détaillées au sujet du budget mobilité sur le site [www.lebudgetmobilitte.be](http://www.lebudgetmobilitte.be).

(\*) Nous indiquons plus avant que « À ce jour, le Roi n'a pas encore fixé une telle formule, relève la circulaire du 15 février 2022 ».

Cela vient tout juste d'être fait, après une longue attente, par le biais de l'arrêté royal du 10 septembre 2023 portant exécution des articles 8, § 5, et 12, § 5, de la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, et modifiant l'arrêté royal du 21 mars 2019 pris en exécution de la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité (M.B., 29 septembre 2023).

Nous y reviendrons dans une prochaine contribution.



## 7. La déduction de la TVA sur les vélos électriques

Un petit mot sur la TVA. Il faut penser à cet aspect dès lors que des règles de déduction sont applicables, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, en ce qui concerne les véhicules d'entreprise utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées.

Conformément à la circulaire AGFisc n° 36/2015 du 23 novembre 2015 (anciennement décision n° ET 119.650/4 du 9 septembre 2013), lorsqu'un assujetti met gratuitement un véhicule de son entreprise (peu importe qu'il s'agisse d'un véhicule acquis ou pris en location) à la disposition d'un organe de l'entreprise (gérant, administrateur, etc.) ou d'un membre de son personnel, il est tenu d'appliquer l'une des quatre méthodes (devenues célèbres) précisées dans cette circulaire pour déterminer l'étendue de son droit à déduction sur ledit véhicule.

Les méthodes en question sont : méthode 1 = approche réelle des km parcourus ; méthode 2 = approche semi-forfaitaire ; méthode 3 = combinaison des méthodes 1 et 2 = pourcentage moyen global de déduction et méthode 4 = approche entièrement forfaitaire.

En ce qui concerne les vélos électriques, force est de constater que ces méthodes (destinées à déterminer l'utilisation professionnelle d'un moyen de transport) sont exclusivement applicables aux moyens de transport à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts, destinés au transport par route de personnes et/ou de marchandises.

Les vélos d'entreprise sont par conséquent expressément exclus.

En ce qui concerne les véhicules qui sont exclus de l'application de l'une des méthodes, l'usage professionnel est en principe déterminé sur la base des circonstances de fait sous le contrôle de l'administration. L'utilisation d'un registre des trajets dûment tenu ne peut cependant être refusée à un assujetti qui en fait la demande.

Roland Rosoux

\*\*\*

## La régie communale autonome : quel régime TVA applicable ?

En principe, pour la majeure partie de leurs activités, les organismes publics ne sont pas considérés comme des assujettis. La commune n'est ainsi pas considérée comme un assujetti pour les activités qu'elle accomplit en tant qu'autorité publique. Cela signifie qu'elle ne peut pas déduire la TVA qui lui est facturée pour les achats de biens et de services qu'elle utilise pour les besoins desdites activités.

La commune peut cependant être un assujetti partiel à la TVA pour certaines opérations commerciales. Il en va notamment ainsi pour le leasing immobilier, l'exploitation d'un hôtel, d'un restaurant, d'un parking. C'est dans ce cadre que la commune pourrait déduire la TVA grevant les dépenses en relation avec ces activités.

L'alternative à ce non-assujettissement de principe est la création d'une Régie communale autonome (ci-après RCA).

### 1. Généralités

Introduite dans la loi communale par une loi du 28 mars 1995 (M.B., 8 avril 1995), la RCA dispose d'une personnalité juridique propre, distincte de celle de la commune dont elle constitue pourtant l'émanation directe.

Il ne peut y avoir de création d'une RCA que dans les cas strictement énumérés dans l'Arrêté royal du 10 avril 1995 déterminant les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée de la personnalité juridique (M.B., 13 mai 1995).

Ainsi, dans cette liste exhaustive retrouve-t-on des activités telles que la mission de gestion foncière, l'exploitation de parkings, l'exploitation d'infrastructures à vocation culturelle, sportive, touristique et de divertissement, la fourniture de services et travaux informatiques, etc.

Créée sur décision du conseil communal, la RCA est gérée par un conseil d'administration et un bureau exécutif. Le contrôle financier est assuré par un collège de commissaires désignés par le conseil communal en dehors du conseil d'administration de la régie et dont l'un a la qualité de membre de l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Si la RCA bénéficie d'une autonomie organique, la commune n'est cependant pas exempte de tout contrôle sur ses activités. En effet, la RCA est tenue de communiquer annuellement au conseil communal un plan d'entreprise fixant les objectifs et la stratégie à moyen terme de la régie communale ainsi qu'un rapport d'activité. À tout moment, le conseil communal peut demander au conseil d'administration un rapport sur les activités de la RCA ou sur certaines d'entre elles.

Par ailleurs, toute RCA a l'obligation de conclure un contrat de gestion avec la commune. Le plan d'entreprise que doit établir chaque année le conseil d'administration de la RCA mettra donc en œuvre ce contrat de gestion.

Ainsi, dans les limites de son objet, la RCA peut décider librement de l'acquisition, l'utilisation, l'aliénation de ses biens corporels et incorporels, de la constitution ou de la suppression de droits réels sur ses biens ainsi que de l'exécution de telle décision et de son mode de financement.

Sur le plan comptable, la RCA est soumise à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Sur le plan fiscal, une RCA est, en principe, soumise à l'impôt des sociétés (I.Soc.) et est, en principe, de plein droit un assujetti à la TVA en vertu de l'article 4 du Code TVA. Il faudra cependant être attentif à l'article 44, par. 2, du Code TVA qui exempte de la TVA une série de prestations liées notamment aux exploitations sportives, culturelles, ou de divertissement pour autant que ces prestations soient effectuées par des organismes qui ne poursuivent pas de but lucratif et dont les recettes retirées de ces activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais.

## **2. La régie communale autonome et la TVA**

La RCA est une entité dotée de la personnalité juridique créée spécifiquement par le conseil communal pour gérer certaines activités en lieu et place de la commune.

La mise en place d'une RCA permet une gestion dynamique des finances communales puisque ce véhicule juridique doit permettre, si possible, la récupération de la TVA payée au moment par exemple de la construction d'une salle de sport et la récupération de la TVA sur les frais de fonctionnement et de rénovation de ces infrastructures.

La création d'une RCA permet de réduire de 21 % les frais grevant le budget de la commune puisque ce véhicule juridique autorise la récupération à 100 % de la TVA supportée sur les travaux (construction, rénovation, etc.) et les coûts d'exploitation (eau, électricité, chauffage, entretien, etc.).

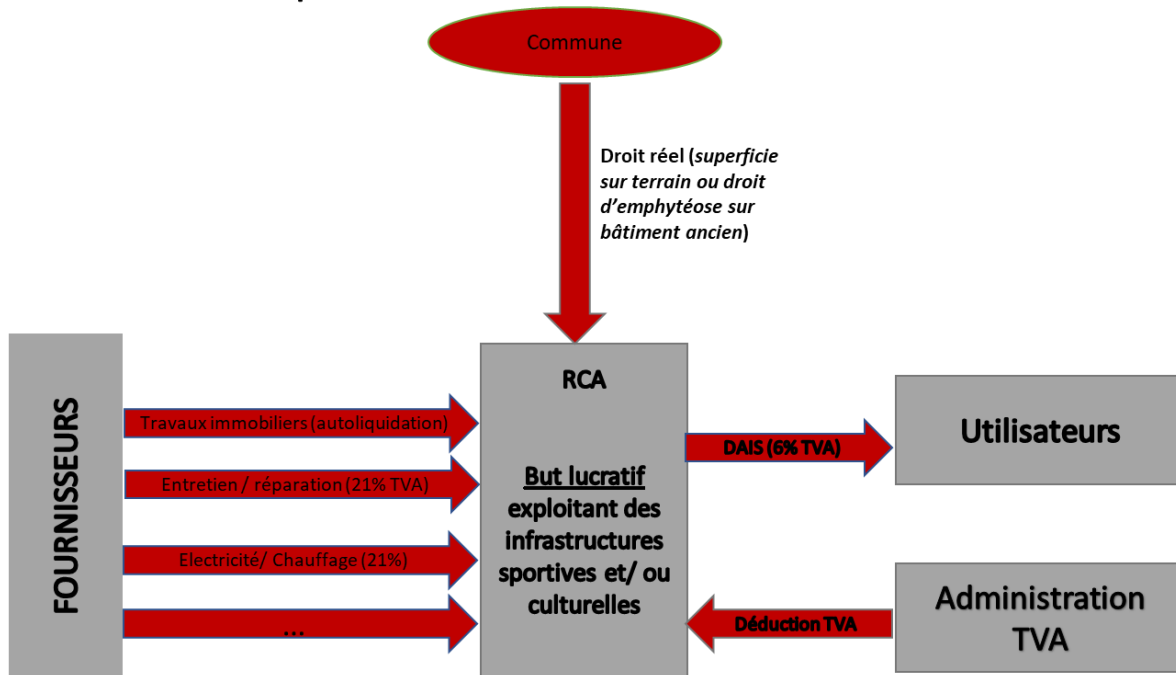
Les avantages d'un tel véhicule juridique sont donc nombreux :

- La Régie est l'émanation d'une seule commune ;

- La commune conserve une parfaite maîtrise des décisions prises par la Régie compte tenu du mode de fonctionnement de celle-ci ;
- La Régie peut exercer des activités de nature industrielle ou commerciale ;
- La Régie est un assujéti TVA de plein droit.

Son assujettissement à la TVA peut être schématisé comme suit :

## ▪ SCHEMA – implications TVA



Ce véhicule juridique doit néanmoins être manié avec une extrême prudence.

La question de savoir si une RCA doit ou non être considérée comme un organisme sans but lucratif, semble soulever des difficultés en pratique. À cet égard, l'administration a clairement pris position dans la décision TVA n° E.T. 129.288 du 19 janvier 2016. Aussi, l'Inspection spéciale des Impôts (ISI) de Gand a ouvert une enquête sur les 'montages' fiscaux mis en place par des pouvoirs locaux pour la construction ou l'exploitation notamment de piscines, de complexes sportifs, de centres culturels, etc.

Par ailleurs, afin de juger si une RCA peut être qualifiée d'organisme avec but lucratif, l'administration a publié une circulaire 2022/C/100 le 13 octobre 2022 qui établit qu'il convient :

- De tenir compte des activités dans leur ensemble et non individuellement ;
- Que l'organisme organise son activité économique de manière à chercher systématiquement le dégagement de bénéfices ;
- Qu'il soit prévu statutairement que les bénéfices éventuels soient distribués ;
- De tenir compte du résultat opérationnel (résultat comptable) de l'activité globale et pas uniquement la différence entre recettes et dépenses ;
- Concernant les subsides communaux :
  - Les subsides de fonctionnement ne doivent pas être pris en considération dans les recettes ;
  - L'octroi de subventions de fonctionnement peut constituer la preuve que l'organisme ne dispose pas de moyens suffisants pour couvrir ses dépenses et refléter l'absence de but lucratif ;
  - Les subsides directement liés au prix doivent être pris en considération dans les recettes ;

- Les dispositions statutaires ne doivent pas être purement théoriques. Dans ce cadre, même si les statuts prévoient la distribution de bénéfices éventuels, il apparaît que la réalisation d'opérations à titre gratuit ou à des prix dérisoires ne permettent pas, dans les faits, d'établir la volonté de dégager des bénéfices. Par conséquent, de tels organismes ne sont pas considérés comme ayant un but lucratif ...

Par ailleurs, la nouvelle circulaire précise également que pour pouvoir distinguer les subsides liés au prix des subsides de fonctionnement, il y a lieu de tenir compte du fait qu'il s'agira de subsides liés au prix si les conditions suivantes sont remplies :

- **Avant** le début de ses activités ou d'un nouvel ex. comptable, la RCA détermine le prix de ses prestations de services (y compris variation selon la nature du preneur) ;
- **Avant** le début des activités de la RCA ou d'un nouvel ex. comptable, la commune détermine le montant du subside lié au prix qu'elle entend attribuer à chaque prestation de services fournie par la RCA (en distinguant selon la nature du preneur des prestations). Le montant des subsides doit être déterminé avant toute fourniture de prestations ;
- Les montants des subsides, ainsi individualisés, ne pourront être revus que 2 x/an ;
- Les subsides seront exclusivement adaptés pour les futures prestations. La charge de la preuve de la date d'entrée en vigueur des nouveaux montants et du fait qu'ils ne sont pas utilisés rétroactivement incombe à la RCA ;
- Les montants des subsides individualisés doivent être calculés sur le nombre réel de prestations fournies par la RCA et non sur un nombre estimé en début d'activité ou en début d'exercice comptable.

Par conséquent, pour autant que la RCA respecte un ensemble de conditions, dont celles prévues par la circulaire précitée, elle n'est pas concernée par les exemptions conditionnées par l'absence de but lucratif prévues à l'article 44, § 2, 3° et 7°, du Code de la TVA.

Contrairement à l'ASBL, elle peut donc appliquer de la TVA à la sortie et, dès lors, s'ouvrir un droit à déduction sur ses achats de biens et de services.

Sophie Sprio

\*\*\*

## 14<sup>e</sup> Journée de la Lettre fiscale belge

Les invitations à participer à cet événement qui se tiendra à Imagibraine, le mercredi 15 novembre prochain, vous ont été envoyées tout récemment. Dans notre jeu : un « carré de dames » magique pour vous apporter la meilleure information fiscale nécessaire pour vous permettre de viser à l'excellence dans votre exigeant mais captivant métier. Ne tardez pas à vous inscrire !

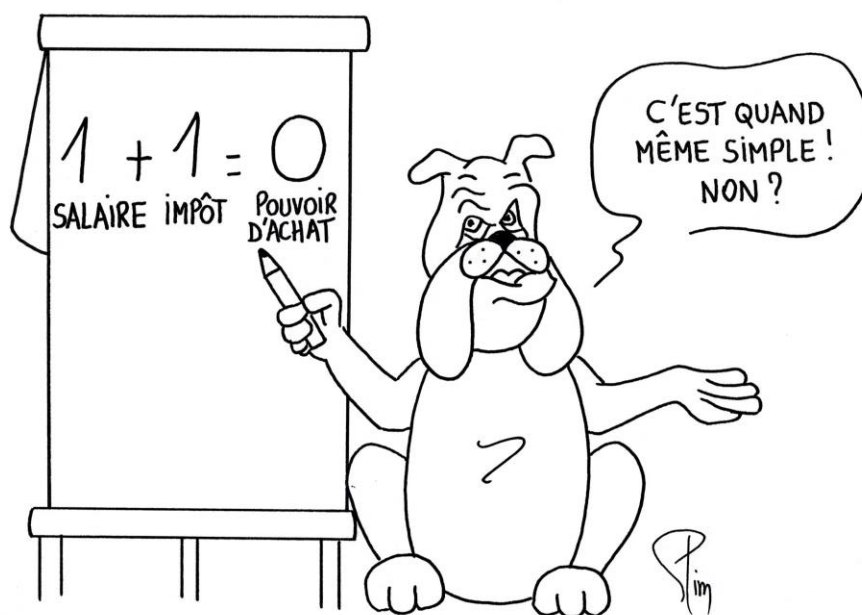
\*\*\*

## Humour fiscal

Page suivante, une nouvelle démonstration magistrale de la contrôlease, Mme Croquard, sur sa vision de ce que devrait être la fiscalité .... Simple avant tout !



## IL FAUT SIMPLIFIER LA FISCALITÉ



### La Revue semestrielle de la Fiscalité belge (R.T.F.B.) - La Lettre fiscale belge (L.F.B.)

Rédacteur en chef : R. Rosoux

Equipe rédactionnelle : C. Joly, Y. Dewael, D. de Laveleye, J.-C. Dopchie, O. Evrard, L. Herve, T. Lamparelli, Th. Litannie, B. Mariscal, M. Petit, F. Piret, A. Pirmez, S. Sprio, L. Tainmont, J. Teuwen, S. Thiry.

#### Abonnements 2023

Prix de l'abonnement annuel : 326,48 EUR TVAc (conditions spéciales pour les membres de l'OECCBB ou d'associations professionnelles reconnues par l'I.T.A.A.)

La L.F.B. paraît 25 fois par an, uniquement sous format électronique (pdf). L'abonnement donne droit à la R.T.F.B., publication électronique éditée par Edi.pro sa (écrite à la demande, moyennant 30,00 EUR).

Abonnements : A.S.B.L. « FPT-FVA » V.Z.W.,  
Place de la Cure 19 B, 1300 Wavre (Belgique)  
TVA BE 0878.875.032

<http://www.lfb.be>

[info.lfb@proximus.be](mailto:info.lfb@proximus.be) ou [roland.rosoux@gmail.com](mailto:roland.rosoux@gmail.com)

N° de compte Banque BELFIUS – IBAN : **BE07 0689 5017 7166** – BIC : **GKCCBEBB**

© 2006-2023 tous droits réservés

L'éditeur veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité.  
Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans l'autorisation préalable écrite de l'éditeur.