

SOMMAIRE

- p. 1/ **Déduction des intérêts notionnels ou déduction pour investissement ?**
- p. 4/ **La vente, par un promoteur immobilier, d'un immeuble transformé : est-il question d'option pour l'application du régime TVA ?**
- p. 8/ **Tax shelter pour sociétés débutantes : publication d'un modèle d'attestation**

Déduction des intérêts notionnels ou déduction pour investissement ?

La déduction des intérêts notionnels (nom officiel : la déduction pour capital à risque) et la déduction pour investissement sont des mesures qui existent depuis un certain temps mais qui ont connu beaucoup de changements au cours des dernières années. Incitant fiscal très apprécié des sociétés à un certain moment, la déduction des intérêts notionnels a quelque peu perdu de son attrait en raison de la baisse continue du taux de cette déduction. Face à cette mesure, il y a la déduction pour investissement, réintroduite par le gouvernement. Ramené à zéro à partir de l'exercice d'imposition 2007, cet incitant a été réinstauré pour les investissements effectués en 2014 et 2015, sous la forme d'une déduction pour investissement unique temporaire de 4%. Cette déduction pour investissement ordinaire unique a acquis un caractère définitif et permanent et a été portée à 8% pour les petites sociétés au 1^{er} janvier 2016. Sachant bien entendu que le terme définitif n'est qu'une illusion dans notre paysage fiscal, mais nous y reviendrons plus loin.

Déduction pour capital à risque

La déduction des intérêts notionnels a au départ été introduite pour supprimer la discrimination entre le traitement fiscal des capitaux empruntés et celui des capitaux propres. Comme vous le savez, les intérêts d'emprunts sont en principe déductibles à l'impôt des sociétés. Les sociétés qui effectuaient des investissements avec des capitaux propres étaient

dès lors défavorisées puisqu'elles n'avaient pas de charges d'intérêts déductibles. Le rendement sur l'investissement des actionnaires, qui ont placé du capital dans la société, est versé sous la forme d'un dividende qui n'est pas déductible.

Le rendement des capitaux propres était donc fiscalement pénalisé par rapport au rendement sur des capitaux empruntés. C'est pour cette raison que le législateur a introduit la déduction pour capital à risque il y a un peu plus de 10 ans. Alors que cette déduction offrait au départ un taux fiscalement intéressant de 3,442% ou 3,942% (pour les petites sociétés), ce taux a progressivement diminué et atteindra, pour l'exercice d'imposition 2017, moins de la moitié de ce taux initial, à savoir 1,131% pour les grandes sociétés et 1,631% pour les petites sociétés. Cette baisse s'explique par le fait que le taux de la déduction des intérêts notionnels est directement lié au taux d'intérêt des OLO à 10 ans, qui est actuellement très bas.

Pour obtenir le montant de la déduction des intérêts notionnels à déduire de la base imposable, il convient d'appliquer le pourcentage susvisé aux fonds propres. Ces fonds propres doivent par ailleurs être fiscalement corrigés en éliminant de ces fonds propres quelques « actifs contaminés ». Citons par exemple - mais cette liste n'est pas exhaustive - les actions et parts qui ont la nature d'immobilisations financières ou qui entrent en ligne de compte

pour la déduction RDT, les biens immobiliers dont le dirigeant d'entreprise a l'usage, mais également les actifs dans la mesure où les frais y afférents dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels. Cela peut donc parfois réduire la déduction. Par ailleurs, depuis le gouvernement Di Rupo, la déduction des intérêts notionnels ne peut plus être reportée, alors qu'auparavant elle pouvait l'être pendant 7 ans.

Alternative : déduction pour investissement

La déduction pour investissement (ordinaire) unique est une déduction qui s'applique aux investissements en immobilisations corporelles et incorporelles, quelle que soit leur nature. La déduction pour investissement n'est pas neuve et se présente sous différentes formes, notamment sous la forme d'une déduction pour investissement ordinaire, qui s'élève à nouveau à 8% pour les PME, mais aussi sous la forme d'une déduction pour investissement majorée ou étalée. Chacune de ces déductions a ses propres conditions et taux spécifiques.

Dans cet article, nous nous limiterons à la déduction pour investissement ordinaire unique de 8% prévue pour les petites sociétés au sens de l'article 15 du C. soc.

La déduction pour investissement ordinaire correspond donc à 8% de la valeur d'investissement ou de revient des actifs acquis au cours de l'exercice. Seules les petites sociétés au sens de l'article 15 du C. soc. peuvent bénéficier de ce taux. Pour les grandes sociétés, le taux de la déduction pour investissement ordinaire unique est égal à 0%. Contrairement à la déduction des intérêts notionnels, la déduction pour investissement ordinaire peut être reportée, mais ce report est limité à la période imposable suivante.

Pour pouvoir bénéficier de la déduction pour investissement, la petite société doit néanmoins satisfaire aux conditions suivantes :

- les immobilisations dans lesquelles la société investit doivent être affectées en Belgique à l'exercice d'une activité professionnelle existante ou envisagée ;
- les investissements doivent être effectués dans des immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables ;

- les immobilisations doivent avoir été acquises ou constituées à l'état neuf ;
- les amortissements doivent être étalés sur au moins trois périodes imposables.

Un premier groupe d'immobilisations exclues de la déduction pour investissement concerne les immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle. Cela signifie que ces actifs doivent toujours se rapporter à l'activité réelle de la société. Lorsque cette société effectue un investissement justifié par ses statuts mais qui n'a aucun lien avec l'activité qu'elle exerce réellement, cet investissement n'est pas pris en considération pour la déduction pour investissement. Par ailleurs, l'investissement doit avoir un coût raisonnable. Les investissements dont le coût est déraisonnable n'entrent pas en considération pour la déduction pour investissement. La déduction pour investissement ne peut pas non plus être appliquée aux immobilisations utilisées à des fins privées. C'est pourquoi il est important, en cas d'usage mixte, de bien délimiter la partie professionnelle et de n'appliquer la déduction pour investissement que pour cette partie professionnelle.

Par ailleurs, les actifs dont le droit d'usage est cédé à des tiers (via une location, un crédit-bail, des droits réels, etc.) n'entrent pas en considération, de même que les actifs qui, dans le cadre de la déduction des intérêts notionnels, sont exclus des capitaux propres.

Enfin, les investissements dans des voitures et voitures mixtes et les investissements dans des bâtiments dans l'intention de les revendre sont exclus de la déduction pour investissement. Les frais accessoires à l'investissement n'entrent pas non plus en considération pour la déduction pour investissement lorsqu'ils ne sont pas amortis en même temps que les immobilisations auxquelles ils se rapportent.

Combinaison ?

Toute combinaison est légalement exclue. Les articles de loi relatifs à la déduction pour investissement stipulent qu'en cas d'application de la déduction pour investissement, le contribuable renonce irrévocablement à l'application de la déduction des intérêts notionnels. Ce choix doit se faire chaque année.

La réserve d'investissement a été maintenue et une combinaison est même possible, mais sachez qu'un contribuable qui opte pour la constitution d'une réserve d'investissement doit renoncer pendant 3 ans à l'application de la déduction des intérêts notionnels. Ce qui explique pourquoi la réserve d'investissement est encore rarement appliquée.

Analyse : déduction des intérêts notionnels ou déduction pour investissement

Tant la déduction des intérêts notionnels que la déduction pour investissement ont initialement été instaurées afin d'offrir une déduction fiscale aux (petites) sociétés, mais quelle est actuellement l'option la plus intéressante? Prenons un exemple chiffré à titre d'illustration.

Une petite société de consultance informatique décide d'investir au cours de l'exercice 2016 dans des immobilisations corporelles, comme des ordinateurs, pour un montant de 100.000 €. Les capitaux propres s'élèvent à 250.000 € à la clôture de l'exercice au 31 décembre 2015. Quelle déduction cette société a-t-elle intérêt à appliquer lors de l'établissement de sa déclaration d'impôt afférente à l'exercice d'imposition 2017?

Dans l'hypothèse où aucune mutation n'est intervenue dans les capitaux propres et où la situation finale est égale à la situation de départ, la société de consultance informatique peut appliquer une déduction des intérêts notionnels de 4.077,5 € (1,631 % des 250.000 € de capitaux propres).

Si cette société décide d'appliquer la déduction pour investissement, celle-ci générera un avantage fiscal de 8.000 € (8 % de 100.000 € d'investissement).

Cela signifie que dans cette situation, la société retire un plus gros avantage en appliquant la déduction pour investissement plutôt que la déduction des intérêts notionnels. Cet exemple ne tient toutefois pas lorsque la société a des pertes fiscalement reportables qu'elle peut déduire. Par ailleurs, ces pertes peuvent être reportées de manière illimitée dans le temps sur les périodes imposables ultérieures. La déduction des intérêts notionnels et la déduction des pertes reportées étant des opérations fiscales effectuées avant la déduction pour investissement, il n'est pas tou-

jours plus intéressant d'appliquer la déduction pour investissement.

Voici un exemple à titre d'illustration :

La société de consultance informatique a enregistré par le passé des pertes fiscales à concurrence de 15.000 € mais réalise à nouveau des bénéfices depuis l'exercice comptable 2016. Le résultat imposable avant déductions fiscales s'élève à 10.000 €. La société peut toujours appliquer une déduction des intérêts notionnels de 4.077,5 €. Le solde de 5.922,5 (10.000 € - 4.077,5 €) peut alors être entièrement déduit de la base imposable en raison de la déduction de pertes antérieures qui neutralise entièrement le résultat imposable. Il reste ainsi à la société 9.077,5 € de pertes à reporter.

Si la société de consultance informatique n'opte pas pour la déduction des intérêts notionnels, elle pourrait décider de déduire les pertes reportées à concurrence du résultat imposable total, à savoir 10.000 €. Il ne resterait alors plus de résultat imposable pour appliquer la déduction pour investissement ordinaire. Etant donné que les pertes fiscales peuvent être reportées de manière illimitée dans le temps, nous conseillons d'utiliser dans ce cas la déduction des intérêts notionnels. Dans le premier cas, il resterait à la société 9.077,5 € de pertes reportées, contre 5.000 € dans le second cas.

Que nous réserve l'avenir ?

Le présent article propose une analyse des règles actuelles en matière de déduction des intérêts notionnels et de déduction pour investissement. Comme vous l'avez déjà probablement lu ou entendu dans les journaux et autres médias, le gouvernement actuel est en pleines négociations sur le nouveau budget, plusieurs points étant déjà sur la table. On parle ainsi d'une diminution de l'impôt des sociétés avec, en contrepartie, la suppression de la déduction des intérêts notionnels. La déduction pour investissement serait elle aussi progressivement ramenée à zéro pour ensuite être supprimée. Il ne s'agit toutefois là que de propositions, les textes définitifs n'étant pas encore disponibles (au moment de la rédaction de cet article).

En résumé

Comme nous avons pu le voir dans le premier exemple, la déduction pour investissement ordinaire de 8 % peut s'avérer très intéressante

lorsqu'une petite société effectue de nouveaux investissements. Dans certains cas, lorsque les capitaux propres sont peu élevés, cette option est même plus intéressante que l'application de la déduction des intérêts notionnels dont le taux ne cesse de di-

minuer au fil des années. Une analyse au cas par cas s'impose toutefois.

Roel VAN HEMELLEN
Moore Stephens

La vente, par un promoteur immobilier, d'un immeuble transformé: est-il question d'option pour l'application du régime TVA?

Contexte

Les promoteurs immobiliers (ou constructeurs professionnels) qui construisent et vendent des bâtiments neufs n'ont pas la possibilité d'appliquer de droits d'enregistrement lors de la vente de ces bâtiments. Il s'agit en effet de bâtiments neufs qui, pour le promoteur immobilier, constituent en quelque sorte des biens du stock. Étant donné que la vente de bâtiments fait partie de son activité économique, il ne peut être question d'assujettissement occasionnel (avec l'option qui y est liée). Il en va de même pour la constitution, la cession ou la rétrocession de droits réels portant sur ces bâtiments neufs par des promoteurs immobiliers.

Mais qu'en est-il s'il s'agit d'immeubles transformés, lorsque les transformations ont été importantes? À partir de quand est-il alors question d'un bâtiment neuf? Et la vente doit-elle alors se faire sous le régime TVA ou n'est-ce qu'une possibilité?

Distinction entre le travail de construction et le travail de transformation¹

Le travail immobilier ayant pour objet la transformation d'un immeuble d'habitation est, toutes autres conditions réunies, soumis au taux de 6%.

On entend par « transformation » aussi bien la transformation extérieure de l'immeuble (et notamment sa réhabilitation) que la transformation intérieure du bâtiment ou son agrandissement, par adjonction² de nouvelles pièces et extension de pièces existantes.

De même, l'existence d'une transformation n'est pas critiquée lorsque la rénovation s'appuie d'une manière significative sur d'anciens murs portants (notamment les murs extérieurs) et plus généralement, sur des éléments essentiels de la structure de l'immeuble à rénover.

Par contre, serait à considérer comme un travail de construction, comme concourant à l'érection d'un nouvel immeuble:

- 1° la reconstruction d'un immeuble après démolition, même en cas de maintien des fondations et caves de l'immeuble ancien ou d'éléments accessoires de sa structure (p. ex. la seule façade à front de rue, maintenue pour des raisons d'intégration dans le tissu urbain);
- 2° la construction d'un ou plusieurs appartements supplémentaires, en surélévation ou autrement, dans un immeuble à appartements, lorsque ces nouveaux appartements placés sous le régime de la copropriété sont cessibles avec application de la TVA;

¹ Circulaire n° 6/1986, n° 29 à 33 inclus, fisconetplus.

² Voir infra, normes de superficie.

3° la construction par le propriétaire d'un immeuble jouxtant le sien, lorsque le nouvel immeuble ne constitue pas un agrandissement du premier mais constitue un bâtiment neuf susceptible en soi d'être cédé sous le régime de la TVA, comme distinct de l'ancien immeuble.

Dans de telles situations, où la transformation s'identifie à une construction, le taux de 21% est applicable, à l'exclusion du taux réduit.

La reconstruction d'un bâtiment d'habitation est à assimiler à une construction, chaque fois que, vu l'importance des destructions ou des démolitions affectant l'immeuble, les travaux concourent en fait à l'érection d'un nouveau bâtiment.

La situation est différente en cas de destruction partielle, si les travaux ont pour objet des réparations, même importantes, en vue de la remise en état de l'immeuble. Toutes autres conditions réunies, le taux de 6% est dans ce cas applicable.

Immeubles transformés

Les immeubles anciens transformés peuvent, en fonction de la nature ou de l'importance des transformations, être considérés dans certains cas comme des bâtiments neufs dont la cession peut être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans l'esprit du texte de l'article 44, §3, 1° du CTVA, il y a lieu de considérer comme bâtiment neuf non seulement le bâtiment nouvellement construit, mais également le bâtiment ancien qui a subi des transformations telles qu'il acquiert de ce fait les caractéristiques d'un bâtiment neuf.

La vente, par un constructeur professionnel, de bâtiments qui ont été transformés peut s'effectuer sous le régime des droits d'enregistrement dans la mesure où les travaux de transformation du bâtiment ne modifient pas radicalement sa nature et sa structure.

A contrario, si les travaux de transformation modifient radicalement la nature et la structure du bâtiment, la vente des bâtiments (et du sol y attaché) doit s'effectuer sous le régime TVA³.

Les travaux de transformation peuvent par ailleurs bénéficier d'un taux réduit dans la mesure où les

conditions d'application prévues dans l'A.R. n° 20 sont remplies⁴. La destination du bâtiment doit être appréciée après l'achèvement des travaux.

Premier cas : modification radicale dans les éléments essentiels de sa structure

Par le fait des travaux entrepris dans le bâtiment ancien, celui-ci a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels, à savoir dans sa nature, sa structure (murs porteurs, planchers, cages d'escalier, cage d'ascenseur...) et, éventuellement, sa destination⁵.

Dans cette hypothèse, il s'agit incontestablement d'un bâtiment neuf, quel que soit d'ailleurs le coût des travaux entrepris pour apporter cette modification, par rapport à la valeur du bâtiment avant la modification.

Qu'entend-on ici par « modification radicale »?

En fait, les travaux de transformation ne peuvent modifier radicalement la nature et la structure du bâtiment. Pour une application de ces principes, nous renvoyons aux points 5 à 8 de la décision anticipée n° 2015.114 du 10.03.2015.

Dans la situation où les travaux de transformation ne touchent ni les murs porteurs ni les plates-formes dont est composé le bâtiment de sorte que ni le volume ni la structure du bâtiment ne s'en trouvent modifiés, l'on ne saurait considérer que le bâtiment ait subi une « modification radicale » dans ses éléments essentiels⁶.

Dans ces circonstances, il convient de recourir à la règle des 60% pour déterminer si le bâtiment est redevenu « neuf » ou non (voir 3° cas ci-dessous).

Deuxième cas : travaux visant à assurer la conservation du bien et/ou à en améliorer le confort

Les travaux qui ont été entrepris dans le bâtiment ancien n'ont pas modifié le bâtiment dans ses éléments essentiels, comme dans le premier cas expo-

³ Décision anticipée n° 114 du 10.03.2015.

⁴ Décision anticipée n° 2015.171 du 13.05.2015.

⁵ Cf. Circul. n° 16/1973, du 28.06.1973, n° 10, 3°.

⁶ Décision anticipée n° 2015.171 du 13.05.2015, point 41.

sé ci-dessus, mais avaient pour objet, soit d'assurer la conservation du bien, soit d'en augmenter le confort, par exemple grâce au placement du chauffage central, à l'aménagement d'une salle de bain, au renouvellement de la toiture, etc.

Dans cette hypothèse, il ne s'agit pas d'un bâtiment ayant subi des modifications dans ses éléments essentiels. La revente de ce bâtiment, d'une fraction de ce bâtiment et du sol y attenant ou la constitution, la cession ou la rétrocession d'un droit réel, autre que la propriété, portant sur un tel bâtiment, fraction de bâtiment et le sol y attenant après la réalisation des travaux ne peut donc en principe pas être soumise à la TVA, même si le revenu cadastral du bien a été augmenté et que le coût des travaux entrepris est très élevé par rapport à la valeur du bien tel qu'il se présentait avant le début des travaux.

Exemple

Renouvellement de toute la toiture d'une fermette (240 m² de surface habitable).

Placement de double vitrage et installation d'un (nouveau) chauffage central.

Adjonction d'une annexe (60 m²).

En ce qui concerne l'adjonction de l'annexe, nous renvoyons à la norme de superficie (voir infra).

Troisième cas : le coût des travaux hors TVA > 60% de la valeur vénale du bâtiment, hors TVA et terrain

Étant donné que, lorsque les travaux entrepris sont tels qu'ils entraînent une modification importante du bâtiment, il est dans la plupart des cas malaisé d'apprécier si le bâtiment a subi une modification radicale dans ses éléments essentiels au sens de ce qui est dit au premier cas ci-dessus, on pourra admettre néanmoins que l'on se trouve devant un bâtiment neuf si le coût, hors TVA, des travaux effectués au bâtiment lui-même, par le propriétaire ou par des tiers pour son compte, atteint au moins 60% de la valeur vénale du bâtiment auquel les travaux ont été effectués, terrain exclu, au moment de l'achèvement de ces travaux.

Cette troisième situation tient d'une part compte de la valeur des travaux matériels exécutés au bâtiment lui-même (à l'exclusion notamment des travaux intellectuels tels que les honoraires d'un architecte ou d'un coordinateur de sécurité) en ce compris les travaux de démolition nécessaires, et d'autre part, de la valeur vénale du bâtiment ache-

vé, déterminée en tenant compte des articles 32, alinéa premier, et 36 du CTVA.

Exemple 1

Un appartement situé à la côte est transformé et rénové.

Coût des travaux : 100 000 EUR, hors TVA

Valeur estimée de l'appartement : 300 000 EUR, hors TVA

100 000 EUR > ou < 60% x 300 000 EUR, hors TVA et terrain ?

100 000 EUR est inférieur à 180 000 EUR. La vente du bâtiment doit donc s'effectuer sous le régime des droits d'enregistrement et non sous le régime TVA. Si le coût des travaux était supérieur à 180 000 EUR hors TVA, il s'agirait d'un bâtiment neuf pour lequel le promoteur immobilier pourrait appliquer le régime TVA.

Exemple 2

Une habitation (150 m²) est transformée et agrandie jusqu'à 350 m².

Le coût des travaux s'élève à 100 000 EUR, hors TVA.

La valeur de l'habitation s'élève à 300 000 EUR, hors TVA et hors terrain.

Il n'est pas satisfait à la norme de superficie, mais bien à la norme de valeur.

En ce qui concerne la norme de superficie, l'extension est supérieure à 150 m². Il s'agit donc d'un bâtiment neuf soumis au taux de TVA de 21%.

Le promoteur immobilier doit donc effectuer la vente sous le régime TVA. La vente ne peut se faire avec application du droit de vente.

Le troisième cas est un système optionnel pour le promoteur immobilier

Au point 14 de la décision anticipée n° 2015.114 du 10.03.2015, il est précisé que le 3^e cas exposé ci-dessus constitue une faculté et non une obligation pour le constructeur professionnel. Le constructeur professionnel visé à l'art.12, §2 du CTVA n'est donc pas tenu de considérer le bâtiment ayant subi des modifications importantes comme étant neuf pour l'application de la TVA et peut donc l'aliéner sous le régime des droits d'enregistrement.

Ce point de vue est confirmé au point 47 de la décision anticipée n° 2015.171 du 13.05.2015.

Au point 152/2 du manuel de la TVA, il est cependant stipulé que la vente se fait obligatoirement sous le régime TVA lorsqu'il est question d'un bâtiment neuf. Il faut donc en conclure que le droit op-

tionnel pour le constructeur professionnel constitue une tolérance administrative.

Remarque en ce qui concerne les trois cas

Dans les trois cas exposés ci-avant, il y a lieu de raisonner par unité autonome, telle qu'elle existera après l'exécution des travaux. Par unité autonome, on entend une unité d'habitation, complète par elle-même, fonctionnant de façon totalement indépendante et pouvant donc être louée ou cédée séparément.

En outre, le fait que dans la valeur des travaux ainsi exécutés soit reprise la valeur de travaux qui augmentent le confort est sans importance. Par ailleurs, le bâtiment ainsi transformé peut être considéré comme neuf, au sens de ce qui a été dit ci-avant, sans attendre la réalisation effective des travaux, pour autant que l'ampleur de ceux-ci soit suffisamment établie, de même que la modification du revenu cadastral.

Néanmoins, dans le premier et le troisième cas évoqués ci-dessus, il faut encore, pour que l'opération relative à ce bâtiment transformé puisse être soumise à la taxe :

- a) que la transformation subie ait entraîné la modification du revenu cadastral qui était attribué au bâtiment avant le début des travaux ;
- b) que l'opération visée ait lieu dans le délai fixé à l'article 44, §3, 1° du CTVA ;
- c) que la personne dans le chef de qui la TVA est exigible prouve à l'égard de l'administration l'importance des travaux entrepris. À cet égard, il est conseillé, pour prévenir les difficultés éventuelles de preuve, de produire le permis par lequel l'autorité communale a autorisé les travaux prévus, lorsque la délivrance de pareil permis est rendue obligatoire en vertu des réglementations en vigueur en matière d'urbanisme¹.

Les travaux de transformation effectués à un bâtiment ancien, dont la vente ou la vente d'une fraction ainsi que du sol y attenant est passible de la TVA au motif que ce bâtiment est devenu un bâtiment neuf au sens du premier ou du troisième cas évoqués ci-dessus, peuvent bénéficier du taux réduit de 6 % pour autant que toutes les autres conditions pré-

vues à la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 soient remplies².

Quid en cas de changement de destination du bâtiment ?

Un changement de destination d'un bâtiment ne donnera pas toujours lieu à un bâtiment neuf avec application du régime TVA pour le constructeur professionnel. Les modifications dans la nature et la structure du bâtiment, considérées par unité, devront elles aussi être prises en considération.

Exemples

- Une ancienne grange est transformée en habitation.
- Une usine est transformée en lofts.

Les travaux de transformation peuvent toutefois dans ce cas être soumis à un taux de TVA réduit. L'achèvement du bâtiment par l'acheteur peut lui aussi bénéficier du taux de TVA réduit dans la mesure où les conditions d'application sont remplies. C'est la destination finale du bâtiment après les travaux qui est pertinente³.

Et la norme de superficie ?

Il est rappelé à ce propos⁴ que l'application du taux de 6 % à des travaux d'agrandissement d'un complexe d'habitation ne requiert pas que la partie nouvellement construite se trouve sous le même toit que la partie ancienne. La construction d'une nouvelle aile séparée peut être considérée comme une transformation au sens de la rubrique XXXI, précitée.

En revanche, l'application du taux réduit de 6 % requiert, toutes autres conditions étant remplies, que :

- la superficie de la partie ancienne demeure significative par rapport à la partie nouvelle, c'est-à-dire que la superficie de la partie ancienne soit supérieure à la moitié de la superficie totale du complexe d'habitation après la réalisation des travaux ;
- la nouvelle partie (le bâtiment nouvellement construit) ne puisse fonctionner de manière totalement indépendante de l'ancienne partie mais qu'au contraire, elle forme avec elle un ensemble cohérent et complémentaire.

1 Revue de la TVA, n° 28, p. 29, n° 595.

2 Voir Question parl. n° 53 du 26.11.1990 de M. de Clippele, Revue de la TVA, n° 93, p. 85-90.

3 Cass., 27 mars 2015.

4 Décision n° E.T.106.933/2 du 29.03.2006.

Lorsque, en tenant compte de ce qui précède, l'agrandissement ou, plus généralement, la transformation d'une habitation ou d'un complexe d'habitation ne peut pas être considérée comme une transformation pour l'application du taux réduit de TVA de 6 % en vertu de la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, toutes les opérations immobilières ultérieures – effectuées dans

les 15 ans – en ce qui concerne ce bâtiment ne bénéficient naturellement pas davantage du taux réduit de 6 % sur la base de cette rubrique.

Stefan RUYSSCHAERT
SPF Finances – UGent et Fiscale Hogeschool

Tax shelter pour sociétés débutantes : publication d'un modèle d'attestation

Celui qui entre dans le capital d'une société débutante peut, depuis l'exercice d'imposition 2016, bénéficier d'une réduction d'impôt. Pour pouvoir obtenir cette réduction d'impôt (et la conserver), les investisseurs doivent tenir des documents à la disposition de l'administration fiscale. La société débutante doit établir ces documents et les remettre aux investisseurs.

L'administration fiscale a publié un modèle d'attestation que les sociétés débutantes peuvent, si elles le désirent, utiliser à cet effet. Le modèle d'attestation a été publié au *Moniteur belge* du 16 septembre 2016.

Réduction d'impôt

La réduction d'impôt s'élève à 30 % pour celui qui investit dans une petite société et à 45 % pour celui qui investit dans une micro-société. Les particuliers qui entrent dans le capital d'une société via un fonds starters agréé peuvent eux aussi bénéficier de cette réduction.

La réduction d'impôt est accordée pour une participation en actions maximale de 100.000 euros par contribuable et par période imposable. Elle est explicitement liée au paiement en espèces effectué pour l'acquisition de nouvelles actions nominatives de la société débutante émises à partir du 1^{er} juillet 2015. Elle n'est définitivement acquise que si l'investisseur conserve les actions pendant 4 ans en portefeuille. Un dirigeant d'entreprise qui acquiert

des actions dans sa propre société n'entre pas en considération pour la réduction d'impôt.

Documents à établir par la société débutante

La société débutante doit établir les documents suivants (art. 145(26), § 4 à § 6 inclus, CIR 1992 et art. 63(12/1), AR/CIR 1992):

- un document pour l'année d'acquisition des actions;
- un document pour chacune des 4 années suivant l'année d'acquisition;
- un document pour l'année de la cession des actions si l'investisseur les cède au cours de la période de 48 mois suivant leur acquisition. Dans ce dernier cas, la réduction d'impôt sera reprise partiellement.

Remise des documents avant le 31 mars

La société débutante doit remettre les documents à l'investisseur avant le 31 mars de l'année qui suit celle de l'acquisition des actions entièrement libérées et des 4 années suivantes.

Les sociétés ont déjà dû établir les documents relatifs aux actions entièrement libérées acquises entre le 1^{er} juillet 2015 et le 31 décembre 2015, pour le 1^{er} juin 2016, et les remettre à l'investisseur pour cette même date (art. 2, AR du 1^{er} avril 2016).

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 autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Mirjam VERMAUT, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Mirjam VERMAUT, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Frédéric DELRUE, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique** : Professeuse P. MICHEL, Professeuse Emérite de Finance, Université de Liège, Professeuse C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven. **Réalisée en collaboration avec Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be**