

SOMMAIRE

- p. 1/ Actualisation des dispositions du Code des sociétés relatives à la taille des sociétés
- p. 4/ Le tax shift & la diminution des charges sociales pour les employeurs et les travailleurs indépendants
- p. 7/ L'introduction par le comptable d'une requête en matière fiscale

Actualisation des dispositions du Code des sociétés relatives à la taille des sociétés

Le texte de loi tant attendu qui devait transposer la Directive européenne 2013/34/UE en droit belge a finalement été publié le 30 décembre 2015. Cette loi redéfinit les critères permettant d'établir la taille des sociétés.

Ancien article 15 C. Soc.

L'ancien article 15 du Code des sociétés (C. Soc.) définit les petites sociétés comme les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes:

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle:	50
- Chiffre d'affaires annuel (hors. TVA):	€ 7 300 000
- Total du bilan:	€ 3 650 000

Sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

En outre, le paragraphe 5 de l'ancien article 15 C. Soc. dispose que les limites susvisées doivent être examinées sur une base consolidée si la société est liée à d'autres sociétés.

Nouvel article 15 C. Soc.

Sous la pression de l'Europe, la Belgique a adapté l'article 15 C. Soc. conformément à la Directive 2013/34/UE. La nouvelle définition d'une petite société s'énonce comme suit:

Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes:

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle:	50
- Chiffre d'affaires annuel (hors. TVA):	€ 9 000 000
- Total du bilan:	€ 4 500 000

Ces nouvelles règles s'appliquent à tous les exercices qui prennent cours après le 31 décembre 2015. Il s'agira donc de tenir compte de ces nouvelles règles pour tout exercice qui prend cours en 2016 ou plus tard.

Premières différences

Comme vous l'aurez sans doute constaté, les limites à ne pas dépasser ont augmenté. Sur base de la Directive susmentionnée, les limites devaient être portées à minimum 8 millions pour le chiffre d'affaires net et 4 millions pour le total du bilan. La Directive laissait toutefois aux États membres la possibilité de revoir eux-mêmes ces montants limites (à la hausse), sans toutefois que ces derniers ne puissent dépasser 12 millions pour le chiffre d'affaires net et 6 millions pour le total du bilan.

La plupart des lecteurs auront également remarqué qu'il n'est désormais plus question des sociétés dont le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100. Les sociétés avec un effectif de personnel de plus de 100 équivalents temps plein, peuvent donc, en théorie, également être considérées comme des petites sociétés. Il nous paraît toutefois peu probable qu'une société qui compte plus de 100 ETP ne dépasse pas les

limites susmentionnées de chiffre d'affaires et de total du bilan. Mais, en théorie, c'est donc possible.

Les lecteurs très attentifs auront également constaté qu'il n'est plus fait référence qu'au dernier exercice clôturé, et plus au dernier et à l'avant-dernier exercice clôturé.

Passage de petite à grande et vice et versa

Il n'est, en effet, fait référence, dans le texte de loi, qu'au dernier exercice clôturé, mais plus loin dans l'article, à savoir au paragraphe 2, le législateur a introduit de nouvelles règles transi-

Année	1	2	3	4	5	6	7	8	9
>1 limite dépassée?	NON	OUI	OUI	OUI	NON	NON	OUI	NON	NON
Anciennes règles	PETITE	PETITE	GRANDE	GRANDE	GRANDE	GRANDE	PETITE	GRANDE	GRANDE
Nouvelles règles	PETITE	PETITE	PETITE	GRANDE	GRANDE	GRANDE	PETITE	PETITE	PETITE

On note ainsi des différences notables. Une société devra donc dépasser ou ne plus dépasser plus d'1 des limites pendant 2 exercices consécutifs pour changer de catégorie. Cela vaut tant pour le passage de petite à grande société, que pour le passage de grande à petite société.

Sous l'ancienne réglementation, le passage de petite à grande société s'opérait beaucoup plus rapidement que le passage de grande à petite société. En effet, si plus d'1 des limites avait été dépassée au cours de l'un des deux exercices précédents, la société était d'office grande. Donc, dès qu'une société dépassait plus d'1 des limites fixées pour le dernier exercice clôturé, elle était directement considérée comme une grande société pour au moins 2 ans. À l'inverse, pour passer de grande à petite société sous l'ancienne réglementation, il fallait que la société dépasse maximum 1 limite pendant les 2 exercices précédents, avant de pouvoir redevenir une petite société.

La modification des règles transitoires ne change rien pour le passage de grande à petite société, mais le passage de petite à grande société est à présent examiné de la même manière, de sorte qu'il s'opère un peu plus lentement. Le dépassement ponctuel (fortuit) de plus d'1 des limites n'est plus suffisant pour passer de petite à grande société. L'inverse est aussi vrai, mais c'était déjà le cas sous l'ancienne réglementation.

Bien que les nouvelles règles s'appliquent à tous les exercices qui prennent cours en 2016 ou plus tard, ces nouvelles règles transitoires ne s'appliquent exceptionnellement pas au premier exercice qui prend cours après le 31 décembre 2015.

Pour le premier exercice prenant cours en 2016, les sociétés ne devront regarder que les chiffres du dernier exercice clôturé pour déterminer si elles relèvent de la catégorie des grandes ou des petites sociétés. À cet égard, il ne faut pas tenir compte du fait que la société était ou non considérée comme grande au cours de l'exercice précédent.

On ne regarde donc que le dernier exercice clôturé, mais si le fait de dépasser ou de ne plus dépasser les limites diffère par rapport à l'année précédente, ce « passage » d'une catégorie à l'autre n'aura lieu que si ce changement se produit pendant 2 exercices consécutifs. Si une société est petite et qu'elle doit devenir grande sur la base des chiffres de l'année précédente (le dernier exercice clôturé), le passage de petite à grande société ne s'opérera effectivement que si les chiffres indiquent également l'année suivante que la société dépasse plus d'1 des limites.

L'explication est compliquée, mais en principe, c'est assez simple. Vous comprendrez mieux avec un tableau:

Obligation de consolidation

Pour déterminer si les limites de l'article 15 C. Soc. ont été dépassées ou non, il faut examiner les chiffres sur une base consolidée. Le titre de la présente section est donc quelque peu trompeur, car il ne s'agit en l'occurrence pas d'une obligation de consolidation générale. Seuls le chiffre d'affaires et le total du bilan doivent être examinés sur une base consolidée.

Sous l'ancienne réglementation, le dépassement des limites devait être examiné sur une base consolidée lorsque plusieurs sociétés étaient liées entre elles. Cette disposition figure toujours dans la nouvelle réglementation, à savoir au paragraphe 6, mais comme l'Europe l'a demandé, le paragraphe 7 dispose que le calcul ne s'effectue sur une base consolidée que pour les sociétés mères au sens de l'article 6 C. Soc. Les sociétés mères y sont définies comme les sociétés qui détiennent un pouvoir de contrôle sur d'autres sociétés. Aux fins de l'application de cet article, une société doit donc examiner les limites sur une base consolidée, en tenant compte de toutes les sociétés sur lesquelles elle détient un pouvoir de contrôle.

Les filiales qui ne sont pas elles-mêmes des sociétés mères, ne doivent donc examiner les limites que sur une base individuelle.

Mais une fois de plus, notre législateur s'est surpassé en ajoutant encore une petite disposition qui dit que pour l'application de l'article 15 C. Soc, les sociétés constituant un consortium sont assimilées à des sociétés mères.

Or, la plupart des groupes de sociétés belges constituent un consortium, de sorte que les limites de l'article 15 C. Soc. doivent quand même être examinées sur une base consolidée.

Première adaptation du Code des impôts sur les revenus

Indépendamment du relèvement des limites qui aura évidemment pour effet qu'un plus grand nombre de sociétés s'inscri-

ront à nouveau dans la catégorie des petites sociétés, on peut s'interroger sur l'importance de l'impact qu'auront les modifications apportées à la condition d'examen des limites sur une base consolidée? La modification au niveau de la consolidation est, pour l'heure, absolument sans effet sur le plan fiscal. Le Code des impôts sur les revenus est en effet adapté en ce sens que les références à l'article 15 C. Soc. (dans son ensemble, voyez à ce sujet la discussion menée il y a quelques années d'ici) sont adaptées. À partir du 1^{er} janvier 2016, il est renvoyé à l'art. 15 §§ 1-6 C. Soc. Cela signifie que le paragraphe 7, qui dit que l'examen des chiffres sur une base consolidée ne concerne que les sociétés mères et les sociétés constituant un consortium, est laissé de côté. Les chiffres doivent donc toujours être examinés sur une base consolidée à des fins fiscales, lorsque deux sociétés sont liées entre elles et pas uniquement lorsque ces sociétés sont des sociétés mères et/ou des sociétés constituant un consortium.

Dérogation à l'obligation de consolidation

Bien qu'il ne s'agisse pas d'une obligation de consolidation générale, l'examen des chiffres sur une base consolidée est souvent un exercice lourd et qui demande beaucoup de travail. Toutes les transactions intra-groupes doivent en effet être éliminées. Si une société ne souhaite pas procéder à la consolidation de son chiffre d'affaires et du total de son bilan, elle peut avoir recours à une méthode simplifiée. Cette méthode, telle que prévue au §6 de l'article 15 C. Soc., permet de simplement additionner de façon mathématique les chiffres d'affaires et totaux des bilans. Ces montants peuvent alors être examinés à la lumière des limites de l'article 15 C. Soc., augmentées de 20%, à savoir un total du bilan de 5,4 millions et un chiffre d'affaires annuel hors TVA de 10,8 millions.

Dans certains cas, il est donc parfaitement possible que, lorsque 2 sociétés examinent les limites sur une base consolidée, elles soient grandes mais que, lorsque ces 2 sociétés additionnent leurs chiffres en application de la méthode simplifiée (et les examinent à la lumière des limites augmentées de 20%), elles soient petites.

Micro-sociétés

La même loi introduit une nouvelle catégorie de sociétés dans le Code des sociétés, à savoir les micro-sociétés. À cet effet, un nouvel article 15/1 est inséré dans le Code des sociétés.

Cet article dispose que les micro-sociétés sont les petites sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de clôture des comptes, ne sont pas une société filiale ou une société mère et qui ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes:

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne 10 annuelle:
- Chiffre d'affaires annuel, hors TVA: € 700 000
- Total du bilan: € 350 000

Pour le reste, la plupart des dispositions de l'article 15/1 C. Soc. sont identiques à celles de l'article 15, à l'exception des dispositions relatives aux sociétés liées. À première vue, c'est plutôt logique, car une société mère ou une filiale n'entre pas en considération pour être considérée comme une micro-société.

Comme nous l'avons déjà mentionné ci-dessus, une société mère est une société qui détient un pouvoir de contrôle sur au moins 1 autre société (généralement l'actionnaire majoritaire, mais ce pouvoir de contrôle peut aussi être obtenu différemment). Une filiale est définie comme une société à l'égard de laquelle un pouvoir de contrôle existe.

Selon certaines sources, plus de 80% des sociétés belges pourraient être qualifiées de micro-sociétés. L'impact de cette disposition sera donc très important.

Avantages fiscaux en faveur des micro-sociétés

Sur le plan fiscal, les micro-sociétés peuvent bénéficier d'avantages plus importants que ceux offerts aux petites sociétés (ordinaires), bien que, pour l'heure, ces avantages soient encore relativement limités. Le tax shelter pour investissements dans des entreprises débutantes est en effet de 45% au lieu de 30% en cas d'investissement dans une micro-société. La dispense de versement du précompte professionnel pour entreprises débutantes passe elle aussi de 10% à 20% dans le cas d'une micro-société (ou d'une société qui répond aux mêmes critères). Enfin, les micro-sociétés pourront également profiter d'un taux plus élevé de déduction pour investissement.

Tous les autres critères spécifiquement applicables aux petites sociétés, s'appliquent évidemment aussi aux micro-sociétés. Une micro-société remplit en effet également les conditions pour être considérée comme une petite société.

Deuxième adaptation du Code des impôts sur les revenus

Les avantages fiscaux en faveur des micro-sociétés, tels que visés ci-dessus, ont déjà été introduits pendant l'été 2015. Étant donné qu'à l'époque, le Code des sociétés ne contenait pas encore de définition de la micro-société, les critères applicables à la micro-société ont été directement inscrits dans le Code des impôts sur les revenus. Étant donné qu'elles ne sont aujourd'hui plus nécessaires, ces dispositions ont été supprimées et remplacées par un renvoi à l'article 15/1 C. Soc.

Modification de l'obligation de reporting

Par l'introduction dans la législation belge de la notion de micro-société et, avant elle, de la notion de petite société, le Gouvernement s'est efforcé de réduire les charges administratives qui pèsent sur ces formes de sociétés. Les exigences relatives aux informations à fournir dans l'annexe sont ainsi simplifiées pour

ces sociétés suite à la transposition de la directive comptable. Ces sociétés ont en outre la faculté d'établir leurs comptes annuels selon un micro-schéma fixé par le Roi (nouvel article 93/1 C. Soc.).

Les règles d'évaluation continuent, quant à elles, de s'appliquer *in extenso* aux micro-sociétés, lesquelles restent également tenues à la publication de comptes annuels.

Moyennes sociétés

Bien que la Directive européenne précitée donne également aux États membres la possibilité d'introduire une qualification au titre de moyenne société, le législateur belge n'a pas fait usage de cette possibilité. Pour l'heure, aucune forme de moyenne société ne sera donc reconnue en Belgique.

Conclusion

Suite au relèvement des limites de l'article 15 C. Soc., plusieurs sociétés vont devenir des petites sociétés. En outre, les nouvelles règles transitoires ont pour effet qu'un dépassement ponctuel ne résultera pas automatiquement en une qualification au titre de grande société pour une période minimale de 2 ans. L'introduction de la micro-société s'accompagne d'un certain nombre d'allègements administratifs importants, mais il est probable qu'au cours des prochaines années, ces sociétés fassent l'objet de dispositions spécifiques dans la législation fiscale.

Roel VAN HEMELEN

Senior Manager Tax & Legal – Moore Stephens

Le tax shift & la diminution des charges sociales pour les employeurs et les travailleurs indépendants

A la fin de l'année dernière, le Gouvernement fédéral a pris un certain nombre de mesures dans le cadre de la réduction annoncée des charges sur le travail, le fameux "tax shift". Le Gouvernement entend ainsi créer plus d'emplois durables, stimuler la compétitivité des entreprises belges et rendre le statut de travailleur indépendant plus attrayant. Cet article se penchera sur plusieurs de ces mesures.

I. Introduction

Le Gouvernement Michel I^{er} a présenté le tax shift en juillet 2015. Il s'agit d'un glissement des charges fiscales et parafiscales, qui doit entraîner à la fois un allègement des coûts patronaux et une réduction des frais de sécurité sociale liés à l'exercice d'une activité indépendante.

Le tax shift comprend une série de mesures et a trois objectifs principaux: rendre le travail financièrement plus attrayant par rapport au fait de ne pas travailler grâce à un abaissement de l'impôt des personnes physiques, encourager financièrement le lancement et l'exercice d'une activité indépendante, et améliorer la compétitivité des entreprises belges en réduisant le coût salarial.

Le présent article n'a pas pour but d'examiner le tax shift dans son intégralité. Nous nous focaliserons principalement sur les mesures directement pertinentes pour les employeurs et les travailleurs indépendants, et plus précisément sur les modalités de la baisse du coût salarial et de la réduction des cotisations de sécurité sociale des travailleurs indépendants.

II. Diminution du coût salarial

Le Gouvernement diminue les charges sur le travail dans le but de renforcer la compétitivité dans le secteur privé. La baisse du coût salarial est réalisée de deux manières: par une diminution des cotisations patronales et par une réduction des cotisations de sécurité sociale pour le ou les premiers engagements.

1. Diminution des cotisations patronales de sécurité sociale

Le tax shift confirme la diminution du taux de base des cotisations patronales de sécurité sociale, prévue dans l'accord de Gouvernement. Il est prévu que le taux de base actuel de 32,40% diminue progressivement pour atteindre 25% maximum en 2019. Des réductions supplémentaires sont par ailleurs prévues pour les bas et moyens salaires, ainsi que pour le secteur de la construction². La première diminution des cotisations (à 30%) sera appliquée dès le 1^{er} avril de cette année.

Attention, la diminution concerne uniquement le taux de base des cotisations patronales. En fonction du secteur (commission paritaire) dont relève l'employeur et du statut du travailleur (ouvrier ou employé), il convient d'ajouter à ce taux de base, les cotisations patronales spéciales, les cotisations pour le financement des vacances annuelles des ouvriers, les cotisations au Fonds sectoriel de sécurité d'existence, etc.

¹ Loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *M.B.*, 30 décembre 2015 (ci-après: "la loi sur le tax shift").

² Art. 27 de la loi sur le tax shift.

2. Premiers engagements nettement moins chers

La loi sur le tax shift diminue sensiblement le coût des premiers engagements. La loi-programme de fin décembre 2002 avait déjà instauré une “réduction groupe cible” prévoyant une réduction des cotisations de sécurité sociale pour les “nouveaux” employeurs.³ Ce mécanisme est désormais étendu.

En principe, tout employeur du secteur privé⁴ qui occupe des travailleurs peut prétendre à la réduction groupe cible pour autant qu’il n’occupe pas encore six travailleurs. Par sa nature (engagements jusqu’au 6^e travailleur compris), cette réduction s’adresse principalement aux travailleurs indépendants et aux PME.

Attention, l’employeur ne peut bénéficier de la réduction groupe cible si le travailleur nouvellement engagé remplace un travailleur qui était actif dans la même unité technique d’exploitation au cours des quatre trimestres précédant l’engagement.⁵

2.1. Exonération totale pour l’engagement d’un premier travailleur

Depuis le 1^{er} janvier de cette année, un nouvel employeur peut bénéficier d’une exonération totale des cotisations patronales de base de sécurité sociale pour un *premier engagement*. Seules les cotisations spéciales qui s’ajoutent au taux de base seront dues. Cette mesure s’applique aux contrats de travail qui prennent cours entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2020.

A noter que cette exonération s’applique pour une durée indéterminée et donc pour toute la période d’occupation de ce premier travailleur.

On entend par “nouvel employeur d’un premier travailleur”, l’employeur qui n’a jamais été soumis à la loi O.N.S.S. en raison de l’occupation de travailleurs (autres que des apprentis, des travailleurs domestiques, des travailleurs soumis à l’obligation scolaire à temps partiel, des travailleurs occasionnels et des étudiants jobistes) ou qui a cessé, depuis au moins quatre trimestres consécutifs précédant le trimestre de l’engagement, d’y être soumis.⁶

Si cette première condition est rencontrée, il convient d’examiner si l’employeur ne forme pas avec d’autres employeurs une même unité technique d’exploitation (UTE).⁷ Comme nous l’avons dit, le

premier travailleur ne peut en effet pas remplacer un travailleur qui a été actif dans la même UTE au cours des quatre trimestres précédant le trimestre de l’engagement. Pour vérifier s’il y a ou non remplacement dans la même UTE, l’O.N.S.S. procède de la manière suivante:

- il faut d’abord déterminer le nombre maximum de travailleurs ayant été occupés simultanément dans l’UTE au cours des quatre trimestres qui précèdent l’engagement (A) ;
- il faut ensuite ajouter, au nombre total de travailleurs engagés le premier jour par le nouvel employeur, le nombre de travailleurs éventuellement encore occupés dans la même UTE par d’autres employeurs (B).

Si (B) est supérieur à (A) d’au moins une unité, le droit à la réduction pour l’engagement du premier travailleur s’ouvre. Toutefois, s’il s’avère que l’augmentation du nombre de travailleurs résulte d’un artifice (par exemple, de l’engagement de plusieurs travailleurs avec un contrat d’un jour), l’O.N.S.S. pourra remettre en cause le droit à la réduction.

2.2. Engagement du deuxième au sixième travailleur

La réduction groupe cible qui s’appliquait jusqu’à présent du premier au cinquième travailleur s’applique, depuis le 1^{er} janvier, *du deuxième au sixième engagement*. L’engagement d’un sixième travailleur est donc désormais aussi plus avantageux.⁸

La “réduction” des cotisations de sécurité sociale pour ces premiers engagements est fixée de manière forfaitaire et est limitée dans le temps. Elle se présente de la manière suivante (montants maximums, pour un travailleur à temps plein effectuant des prestations complètes au cours du trimestre⁹):

2 ^e engagement	1.550 EUR x 5 trimestres ; 1.050 EUR x 4 trimestres ; 450 EUR x 4 trimestres
3 ^e engagement	1.050 EUR x 5 trimestres ; 450 EUR x 8 trimestres
4 ^e engagement	1.050 EUR x 5 trimestres ; 450 EUR x 4 trimestres
5 ^e engagement	1.000 EUR x 5 trimestres ; 400 EUR x 4 trimestres
6 ^e engagement	1.000 EUR x 5 trimestres, 400 EUR x 4 trimestres

L’employeur peut, chaque trimestre, déterminer librement le ou les travailleurs pour lesquels il applique la réduction groupe cible. Il peut bénéficier de la réduction pendant 13 ou 9 trimestres situés dans la période de 20 trimestres (5 ans) qui suit l’engagement du travailleur.

3 Art. 335-338/1 de la loi-programme du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002.

4 Sont visés ici les employeurs qui sont soumis à la loi du 27 juin 1969 révisant l’arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 25 juillet 1969 (ci-après “la loi O.N.S.S.”).

5 Art. 344 de la loi-programme du 24 décembre 2002, *M.B.* 31 décembre 2002. Avec la notion d’“unité technique d’exploitation” (“UTE”), il est renvoyé à la législation relative aux élections sociales. L’UTE est déterminée sur la base de critères économiques et de critères sociaux. Plusieurs entités juridiques peuvent constituer une seule UTE, et une seule entité juridique peut comprendre plusieurs UTE.

6 Art. 343, § 1^{er} de la loi-programme du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002.

7 Voir à ce propos les instructions administratives de l’O.N.S.S. : www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instruc

tions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/firstengagements.html

8 Art. 14-15 de la loi sur le tax shift.

9 Montants à réduire au prorata pour les travailleurs à temps partiel ou en cas de prestations incomplètes au cours du trimestre en question (art. 337 de la loi-programme du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002).

Une mesure de transition est prévue pour les employeurs qui bénéficiaient déjà d'une réduction pour premier(s) engagement(s) avant 2016. Ils peuvent appliquer les nouvelles réductions forfaitaires pour les travailleurs qui ont été engagés en 2015, mais uniquement pendant le nombre de trimestres restants auxquels ils avaient encore droit avant le 1^{er} janvier 2016.

Exemple: si l'employeur a engagé un deuxième travailleur au cours de l'année 2015 et qu'il a déjà bénéficié pendant deux trimestres de la réduction groupe cible applicable à ce moment-là, il aura droit, pour le nombre de trimestres restants (donc pour encore 11 trimestres au maximum, à choisir dans la période de 20 trimestres à compter de l'engagement), aux nouvelles réductions groupe cible majorées, applicables pour un deuxième engagement.

Cette mesure de transition ne vaut que pour les travailleurs qui ont été engagés au cours de l'année 2015. Pour les engagements antérieurs au 1^{er} janvier 2015, les anciennes réductions groupes cibles et le nombre de trimestres applicables restent inchangés. La mesure de transition ne s'applique pas non plus pour l'engagement d'un sixième travailleur. Les sixièmes travailleurs engagés avant le 1^{er} janvier 2016 ne donnent dès lors pas droit à une quelconque réduction groupe cible.

III. Baisse des cotisations sociales des travailleurs indépendants

Les cotisations de sécurité sociale des travailleurs indépendants passeront progressivement de 22 % à 20,50 %.¹⁰ Le taux des cotisations sur la première tranche des revenus, à savoir la partie des revenus professionnels qui n'excède pas 15.831,12 EUR¹¹, sera abaissé de la manière suivante pour les travailleurs indépendants à titre principal et à titre complémentaire:

2015	2016	2017	2018
22 %	21,5 %	21 %	20,5 %

Ces pourcentages s'appliqueront aussi aux indépendants qui ont atteint l'âge légal de la pension ou qui perçoivent une pension de retraite anticipée en qualité de travailleur indépendant ou de travailleur salarié.

Afin d'encourager le démarrage d'une activité indépendante, le tax shift prévoit un taux spécial de cotisations de sécurité sociale pour la première tranche du revenu des indépendants en début d'activité:

	2016	2017	2018
Première année	20,5 %	20,5 %	20,5 %
Deuxième année	21 %	21 %	20,5 %
Troisième année	21,5 %	21 %	20,5 %

¹⁰ Art. 2-12 de la loi sur le tax shift.

¹¹ Art. 12, § 1^{er} de l'A.R. n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 2 décembre 1967.

IV. Compensations

Le lecteur attentif se demande certainement comment le Gouvernement financera toutes ces mesures d'aide. Le tax shift aura bien entendu aussi un impact négatif. La diminution du produit des cotisations de sécurité sociale sera compensée par les produits de la taxe de spéculation¹², l'augmentation du précompte mobilier¹³, l'augmentation du prix du diesel¹⁴ et l'augmentation des accises sur les boissons non alcoolisées¹⁵ et le tabac¹⁶. *De facto*, le tax shift opère donc un "glissement" de la fiscalité sur le travail vers une augmentation des taxes sur la consommation, l'environnement et les revenus du patrimoine.

V. Conclusion

En matière de sécurité sociale, le tax shift entraîne une diminution des cotisations et encourage l'engagement de premiers travailleurs au moyen d'incitants supplémentaires. La question qui se pose est de savoir si le large éventail de mesures sera suffisant pour réaliser les objectifs du tax shift, à savoir diminuer drastiquement les charges sur le travail et donner un ballon d'oxygène aux travailleurs indépendants.

Répondre clairement à cette question n'est pas évident et requiert une analyse complète de l'impact de tous les éléments. En ce qui concerne les mesures sociales examinées – réduction groupe cible, diminution des cotisations patronales, abaissement des cotisations de sécurité sociale des travailleurs indépendants –, on peut d'ores et déjà affirmer qu'elles auront un impact positif sur le plan économique. Ainsi, la baisse générale des cotisations patronales constitue déjà, à court terme, une première étape vers une diminution du coût salarial. Cette diminution n'est tout de même pas négligeable, surtout pour les bas salaires.

Par ailleurs, les mesures prises dans le cadre du tax shift montrent clairement que l'objectif primordial du législateur était de soutenir les indépendants et les petites PME. L'extension de la réduction groupe cible constitue une étape importante pour encourager les indépendants et PME à engager du personnel ou à augmenter leur effectif. L'exonération totale des cotisations de sécurité sociale (de base) pour un premier travailleur lève en effet un fameux obstacle à l'embauche. De même, la diminution générale des cotisations sociales et les baisses supplémentaires applicables aux travailleurs indépendants en début d'activité en encourageront plus d'un à franchir le pas et à s'installer comme indépendant.

L'impact positif des mesures examinées doit toutefois être tempéré par le fait que le tax shift opère notamment un "glissement" vers une augmentation des taxes sur la consommation et les revenus du patrimoine: ce qui est donné d'un côté est repris

¹² Art. 43-85 de la loi sur le tax shift.

¹³ Art. 91-94 de la loi sur le tax shift.

¹⁴ Art. 122-133 de la loi sur le tax shift.

¹⁵ Art. 113-115 de la loi sur le tax shift.

¹⁶ Art. 116-121 de la loi sur le tax shift.

de l'autre. Reste à voir donc si l'impact global pour les chefs d'entreprise et les indépendants peut réellement engendrer la croissance économique espérée.

Sara COCKX et Sébastien VAN DAMME
Avocats Schoups

L'introduction par le comptable d'une requête en matière fiscale

Les demandes concernant des contestations fiscales doivent être introduites par requête contradictoire. Une telle requête doit "à peine de nullité" contenir la signature "du requérant ou de son avocat". A première vue, il ne semble dès lors pas possible de faire signer une requête relative à un litige fiscal par une personne autre qu'un avocat (p.ex. un comptable). En pratique, il arrive toutefois que d'autres mandataires introduisent une requête en matière fiscale. Nous vous proposons ici un bref aperçu de la jurisprudence en la matière.

Texte de la loi

En vertu des dispositions du Code judiciaire, les demandes concernant des contestations fiscales doivent être introduites par requête contradictoire (art. 1385decies, alinéa 1^{er}, C. Jud.). Conformément à l'art. 1034ter, 6° C. Jud., une telle requête doit "à peine de nullité" contenir la signature "du requérant ou de son avocat". A première vue, il ne semble dès lors pas possible de faire signer une requête relative à un litige fiscal par un mandataire autre qu'un avocat (p.ex. un comptable ou un expert-comptable).

Mandat spécial

Le 10 septembre 2009, la Cour d'appel de Bruxelles a encore appliqué de manière stricte le principe susvisé: la requête introduite a été déclarée irrecevable parce qu'elle n'avait pas été signée par le contribuable même ou par son avocat, mais par un cabinet comptable. Le contribuable, refusant de s'incliner devant cet arrêt, avait toutefois introduit un pourvoi en cassation. Le 21 octobre 2010, la Cour de Cassation a donné raison au contribuable et cassé l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles¹. La Cour de Cassation était très claire dans son arrêt et stipulait explicitement que la disposition de l'art. 1034ter, 6° C. Jud. n'interdit pas "qu'un litige puisse être introduit régulièrement par une requête contradictoire signée par une personne, autre qu'un avocat, spécialement mandatée pour ce faire par le requérant, à la condition toutefois que cette personne précise qu'elle agit en qualité de mandataire du requérant et indique l'identité de celui-ci".

Il est donc parfaitement possible qu'un comptable signe, pour un contribuable, une requête relative à un litige fiscal. Le comptable devra cependant disposer d'un mandat spécial², préciser

qu'il agit en qualité de mandataire du contribuable et indiquer l'identité de celui-ci.

Mandat spécial et explicite

La Cour d'appel de Mons a confirmé, le 6 mai 2015, la jurisprudence susmentionnée de la Cour de Cassation³: une personne qui n'est pas avocat peut signer une requête contradictoire dans la mesure où elle a été spécialement mandatée par le requérant, pour introduire la demande, et pour autant que cette personne précise qu'elle agit en qualité de mandataire du requérant et indique l'identité de celui-ci. La Cour d'appel de Mons ajoute toutefois qu'il doit, non seulement, s'agir d'un mandat spécial mais que le mandat doit en outre être *exprès*.

Un mandat *exprès* est un mandat par lequel le mandant donne, incontestablement, au mandataire le pouvoir d'accomplir des actes de disposition (bien précis). Il ne peut y avoir aucun doute quant à l'intention du mandant. Le terme mandat *exprès* s'oppose au *mandat conçu en termes généraux* qui ne spécifie pas la nature des actes pour lesquels le mandataire est compétent⁴.

Selon la Cour d'appel de Mons, cette condition n'est pas remplie dans le cas d'un contribuable qui habilite ses comptables, via un mandat sous seing privé, "afin qu'ils agissent en son nom auprès du S.P.F. Finances et prennent toutes décisions nécessaires".

Ratification a posteriori d'un mandat insuffisant

Sur la base de la jurisprudence susmentionnée, nous savons donc, d'ores et déjà, qu'un comptable ou un expert-comptable peut signer (sous certaines conditions) une requête contradictoire relative à un litige fiscal. Mais qu'en est-il si, au moment de l'introduction de la requête, cette personne ne dispose pas d'un mandat (suffisant)? Cela entraîne-t-il irrémédiablement l'irrecevabilité de la demande? Ou est-il encore possible de pallier une telle absence de mandat par la suite?

Avec son arrêt précité du 21 octobre 2010, la Cour de Cassation avait, après avoir cassé l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, renvoyé la cause devant la Cour d'appel de Liège. Cette Cour a

1 Cass., 21 octobre 2010, F.09.0159.F/1, www.cass.be.

2 Un mandat *général* est un mandat qui porte sur *toutes* les affaires du mandant. Un mandat *spécial* se limite à certains actes juridiques ou à une catégorie d'actes juridiques. Tout mandat qui ne porte pas sur toutes les affaires du mandant est un mandat spécial.

3 Mons, 6 mai 2015, n° de rôle 2013/RG/620, www.monKEY.be.

4 B. Tilleman, E. Dursin, E. Terryn, C. Heeb et P. Naeyaert, "Overzicht van rechtspraak. Bijzondere overeenkomsten: Tussenpersonen 1999-2009", *TPR*, 2010, p. 678.

bien entendu confirmé que la requête ne devait pas nécessairement être signée par le contribuable ou son avocat⁵. Comme nous l'avons déjà indiqué, la requête avait, en l'occurrence, été signée par le comptable du contribuable, ce qui, en soi, ne constituait pas une raison pour déclarer la requête irrecevable. La Cour a cependant constaté que le mandat écrit, que le contribuable avait conféré à son comptable, habilitait seulement ce dernier à intervenir à l'égard de l'Administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines. Or, en l'espèce, le litige concernait les impôts sur les revenus. Selon la Cour, la requête a dès lors été introduite par le comptable sur la base d'un mandat qui ne lui permettait pas d'introduire une demande en justice en matière d'impôts sur les revenus. La Cour a alors conclu à l'irrecevabilité de la requête.

Le contribuable a encore allégué qu'il avait ratifié l'acte posé par son comptable (à savoir l'introduction de la requête) puisqu'il ne s'y était pas opposé. La Cour d'appel de Liège ne l'a toutefois pas suivi : une ratification *a posteriori* ne suffit pas à pallier l'absence de qualité au moment de l'introduction de la demande. La preuve du mandat spécial du comptable en vue de l'introduction de la requête peut certes être fournie à posteriori, mais le mandat devait bien *exister* au moment de l'introduction. Ce n'était pas le cas en l'occurrence.

Le recours du contribuable à l'art. 1998 C. Civ.⁶, qui fait partie du droit commun relatif aux mandats, a été rejeté. En vertu de cette disposition, le contribuable estimait qu'il avait bien la possibilité de ratifier des actes posés par un mandataire incompetent. Selon la Cour, cette disposition ne préjudicie toutefois pas au prescrit de l'art. 1034ter, 6° C. Jud. tel qu'interprété par la Cour de Cassation dans son arrêt du 21 octobre 2010, lequel impose que le comptable dispose d'un mandat spécial, ce qui implique que ledit mandat doit être préalable à l'introduction de la requête, même si sa preuve n'est fournie que postérieurement.

La Cour de Cassation casse à nouveau l'arrêt

Une fois encore, le contribuable refuse de s'incliner devant l'arrêt défavorable de la Cour d'appel et saisit la Cour de Cassation. Et une fois encore, la Cour de Cassation casse l'arrêt (en renvoyant cette fois la cause devant la Cour d'appel de Mons)⁷.

5 Liège, 6 février 2013, n° de rôle 2011/RG/531, www.monKEY.be.

6 "Le mandant est tenu d'exécuter les engagements contractés par le mandataire, conformément au pouvoir qui lui a été donné. Il n'est tenu de ce qui a pu être fait au delà, qu'autant qu'il l'a ratifié expressément ou tacitement".

7 Cass., 4 septembre 2015, F.13.0149.F/1, www.cass.be.

La Cour rappelle, avant tout, sa jurisprudence établie concernant la possibilité qu'un litige puisse être introduit régulièrement par une requête contradictoire signée par une personne spécialement mandatée pour autant que celle-ci précise qu'elle agit en qualité de mandataire du contribuable et indique l'identité de ce dernier.

La Cour aborde ensuite l'art. 1998, alinéa 2 C. Civ. En vertu de cette disposition, en l'absence de mandat régulier, le contribuable peut, avant l'expiration du délai préfix ou du délai de prescription auquel est sujette l'action, ratifier l'initiative d'agir prise par son mandataire incompetent. Sous réserve de ne pas préjudicier aux droits acquis par les tiers, cette ratification rétroagit au moment de l'introduction de la demande, qu'elle rend recevable. La décision de la Cour de Liège n'est donc pas justifiée en droit, puisqu'elle considère que le mandat spécial devait exister au moment de l'introduction de la requête, sans aucune possibilité de ratification ultérieure.

Reste à attendre à présent l'arrêt de la Cour d'appel de Mons, et plus précisément la réponse à la question de savoir ce qu'il faut exactement entendre par "l'expiration du délai préfix ou du délai de prescription auquel est sujette l'action"⁸. Cette date d'expiration constitue, en effet, la date limite pour ratifier l'acte d'un mandataire incompetent.

Conclusion

Il est établi depuis déjà pas mal de temps que, malgré les termes clairs du Code judiciaire, une personne autre que le contribuable ou son avocat peut également introduire une requête en matière fiscale lorsque certaines conditions sont remplies.

La nouveauté réside toutefois dans le fait que récemment, la Cour de Cassation a explicitement confirmé la possibilité pour le contribuable de pallier ultérieurement l'absence de mandat spécial donné à son comptable pour introduire une telle requête. Malheureusement, l'arrêt de la Cour ne répond pas à la question de savoir jusqu'à quand une ratification est possible. Il faudra donc attendre une jurisprudence complémentaire et, en particulier, l'arrêt de la Cour d'appel de Mons devant laquelle la Cour de Cassation a renvoyé la cause.

Michail PEREZ VAN GAEVEREN
Avocat Tax Controversy Solutions Team Laga

8 Voir à ce propos CB, "Ontoereikende volmacht aan boekhouder achteraf nog rechtzetten?", *Fiscologue* 2015, n° 1449, p. 4.