

SOMMAIRE

- p. 1/ Droits d'auteur : beaucoup s'en prévalent mais combien les obtiennent ?
- p. 5/ Quelles sont les règles en vigueur, depuis le 1^{er} janvier 2018, pour les intérêts de retard et les intérêts moratoires

Droits d'auteur : beaucoup s'en prévalent mais combien les obtiennent ?

Tout le monde a déjà entendu parler des droits d'auteur. Ces droits sont soumis à un régime fiscal attractif de 7,5 % d'impôts. Tout le monde souhaite dès lors se prévaloir de ce régime. Mais est-ce toujours possible ? Il est très important de bien comprendre la portée de cette réglementation. Dans cet article, nous passons en revue avec vous les principes de base relatifs aux droits d'auteur.

1. De quoi s'agit-il ?

On sait généralement que les revenus provenant de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins sont soumis à un taux de 15 % dont vous êtes autorisé(e) à déduire des frais forfaitaires de 50 %, sur la première tranche. 15 % d'imposition sur 50 % des revenus revient à 7,5 % d'imposition globale. Qui ne se laisserait pas convaincre ? Malheureusement, ce principe n'est pas applicable pour tout le monde... Dans cet article, nous examinerons avec vous les principales conditions, propriétés et modalités d'application pratiques.

Cession ou concession

La première condition est qu'il doit s'agir d'une cession ou concession de droits d'auteur ou de droits voisins. Ces concepts juridiques peuvent pratiquement être interprétés comme suit : la cession est considérée comme une vente tandis que la concession est assimilée à une location¹.

Droits d'auteur, droits voisins et licences légales

Pour pouvoir se prévaloir de ce régime spécifique, il faut tout d'abord démontrer qu'il s'agit effectivement de droits d'auteur, de droits voisins ou de licences légales.

Les droits d'auteur sont les droits associés à l'exploitation d'un ouvrage protégé par un droit d'auteur. Il peut s'agir d'œuvres littéraires, mais aussi d'œuvres d'art². Pour bénéficier d'une protection de droits d'auteur, aucun enregistrement n'est requis. Il suffit que l'œuvre soit le fruit de la création in-

1 Com.IR 17/3-7

2 Livre XI du Code de droit économique

telle que intellectuelle ou artistique et suffisamment originale de son auteur. Une œuvre est considérée comme originale si elle reflète l’empreinte personnelle de l’auteur et revêt une forme concrète.

Le concept d’œuvres littéraires couvre les écrits de quelque nature que ce soit tels que les cours, présentations, discours, sermons et autres expressions orales de la pensée. Outre les œuvres littéraires, sont également protégés les ouvrages éducatifs, scientifiques et de vulgarisation. Sont ainsi repris dans cette définition : les livres, articles de magazines, tableaux, sculptures, pièces de théâtre, films, scénarios, enregistrements musicaux, chorégraphie, plan d’architectes, illustrations, photos, brochures, présentations (certaines), bases de données³, logiciels⁴, etc. Bien que ces bases de données et logiciels soient considérés, d’un point de vue technique, comme ne relevant pas de la loi sur les droits d’auteur⁵, le Ministre des Finances a considéré que les programmes informatiques et donc aussi les bases de données n’étaient pas exclues du régime forfaitaire des droits d’auteur⁶. Cette position a également été adoptée par la commission de ruling⁷.

Les droits voisins sont généralement versés aux artistes, musiciens ou acteurs interprétant une œuvre protégée par des droits d’auteur. Un acteur connu qui déclame un texte (littéraire ou non) lors d’une émission radio, l’interprétation d’une pièce de théâtre classique par une compagnie de théâtre connue, etc., en sont des exemples. Étant donné qu’il s’agit d’œuvres protégées, les droits d’auteur sont avant tout versés à l’artiste ou à l’auteur d’origine. En tant que droit voisin, la rémunération versée à la compagnie de théâtre ou à l’artiste exécutant peut également relever de ce régime préférentiel.

Les licences légales, en revanche, sont des systèmes de rémunération collective indemnisant les ayants droit pour le fait que le législateur autorise, dans certaines circonstances, la diffusion publique ou l’utilisation d’œuvres protégées par un droit d’auteur sans l’autorisation de l’auteur. Il s’agit de la reprographie, de la copie privée et du droit de prêt public.

2. Revenus mobiliers vs revenus professionnels

La qualification en tant que revenus mobiliers, c’est-à-dire les revenus issus de biens mobiliers, est très vaste. Ainsi, il peut par exemple s’agir d’intérêts (revenus sur l’argent emprunté), de dividendes (revenus provenant d’actions), de revenus locatifs tirés de la location d’une voiture ou de mobilier, etc. Cependant, si une activité professionnelle est exercée dans un secteur donné, par exemple la location de voitures, il ne peut plus être argué que la location de ces voitures est un revenu mobilier : ces revenus sont en effet considérés comme des revenus professionnels.

Un autre régime est applicable pour les droits d’auteur. La qualification en tant que revenus mobiliers est absolue pour la première tranche jusque 37.500 euros (59.970 euros pour l’exercice d’imposition 2019). Cette tranche ne peut dès lors pas être considérée comme des revenus professionnels. Par conséquent, tant qu’il s’agisse effectivement de droits d’auteur, la tranche de 50.970 euros est irréfutablement soumise à ce régime avantageux⁸. Si la rémunération reçue pour la cession ou concession de droits d’auteur, de droits voisins ou de licences légales dépasse cette somme, les critères habituels sont à nouveau applicables pour déterminer si les revenus en question sont considérés comme mobiliers ou professionnels.

Pour pouvoir parler de droits d’auteur, il faut tout d’abord avoir une œuvre protégée par des droits d’auteur. Il doit en outre s’agir d’une cession ou d’une concession de ces droits d’auteur.

Et même s’il est effectivement question de droits d’auteur, de droits voisins ou de licences légales, il n’est pas encore pour autant possible de vous prévaloir de ce régime forfaitaire avantageux pour tous les revenus... Il faut en effet d’abord opérer une distinction entre les revenus provenant de ces œuvres (par exemple la vente d’un tableau) et les revenus provenant des droits patrimoniaux inhérents à ces œuvres protégées par le droit d’auteur (par exemple le droit de suite ou le droit d’exposition de ce tableau). Dans le premier cas il s’agit d’un bénéfice d’entreprise, donc de revenus professionnels, tandis que dans le deuxième, il s’agit de droits d’auteur.

Il est dès lors primordial, dans un premier temps, d’établir clairement cette distinction. Bien qu’il n’existe aucune obligation légale prévoyant de

3 Titre 7 du Code de droit économique

4 Titre 6 du Code de droit économique

5 Titre 5 du Code de droit économique

6 PV 5-1265 du 9 février 2011

7 Décision anticipée 2013.230 du 10 septembre 2013

8 Article 37, alinéa deux du CIR92

consigner ceci dans un contrat, le Service des décisions anticipées a établi que si le transfert des droits d'auteur ne fait pas explicitement l'objet une convention, il est réputé avoir été consenti «à titre gratuit»⁹. Une partie de la rémunération est dans ce cas réputée couvrir le travail matériellement exécuté, ce qui est toujours considéré comme un bénéfice d'entreprise ou des revenus professionnels. Si ceci est prévu contractuellement, l'autre partie de la rémunération peut en revanche être réputée couvrir la cession ou la concession des droits d'auteur. Il est donc important de prévoir une bonne convention afin d'éviter que le transfert ne soit considéré par la suite comme ayant été consenti à titre gratuit.

Quel pourcentage de la rémunération peut être considéré comme droits d'auteur? Pour répondre à cette question, nous vous renvoyons à une édition précédente¹⁰ dans laquelle les répartitions sont communiquées pour de très nombreuses catégories professionnelles différentes.

3. Champ d'application

La qualification de la cession ou de la concession de droits d'auteur en tant que revenus mobiliers s'applique à toutes les personnes physiques, indépendamment du fait qu'il s'agisse de droits d'auteur payés à des indépendants (profits) ou à des travailleurs. Un employeur qui paie une rémunération à ses travailleurs pour le transfert des droits d'exploitation d'œuvres protégées par un droit d'auteur peut toutefois avoir à payer des impôts sur revenus mobiliers (dans le chef du travailleur). Nous rappelons une fois encore la remarque que nous avons formulée dans le texte qui précède, par laquelle nous soulignons l'importance de consigner ces dispositions pratiques dans une convention. À défaut de convention, l'administration part du principe que les droits d'auteur ont été cédés à titre gratuit.

D'autre part, l'administration considère ce régime de manière très restrictive. D'après l'administration, des revenus actuellement imposés en tant que rémunérations ou profits ne peuvent être convertis en droits d'auteur. Un travailleur qui est payé par son employeur pour rédiger des textes reçoit une rémunération. Une fois que le texte est publié et que la publication ouvre un droit à des droits d'auteur, seuls ces derniers sont effectivement considérés comme droits d'auteur.

4. Précompte mobilier

Le montant imposable pour la cession ou la concession de droits d'auteur est le montant net déduction faite des frais professionnels. Ces frais professionnels peuvent soit correspondre au calcul réel soit à des frais professionnels forfaitaires. Un forfait de frais professionnels de 50% s'applique sur la première tranche de 10.000 euros (15.990 euros pour l'exercice d'imposition 2019). Sur la tranche suivante 10.000 euros (pour l'exercice d'imposition 2019, les revenus entre 15.990 euros et 31.990 euros) un forfait de frais professionnels de 25% est d'application.

Le montant net, après déduction des frais professionnels est soumis au taux d'imposition des personnes physiques de 15%. Ces revenus sont en outre en principe soumis au précompte mobilier, qui s'élève également à 15%. Depuis l'exercice d'imposition 2013, ce précompte mobilier n'est plus libératoire, ce qui signifie que les revenus de la cession ou concession de droits d'auteur devront toujours être déclarés dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques ou dans la déclaration à l'impôt des non-résidents/impôt des personnes physiques. Le précompte mobilier est communiqué via le formulaire 276S.

Dès que le montant maximum dépasse 37.500 euros (59.970 euros pour l'exercice d'imposition 2019), l'obligation de retenue du précompte mobilier est applicable, indépendamment du fait que ce revenu soit considéré comme revenu professionnel dans le chef de la personne physique qui perçoit les rémunérations ou comme revenu mobilier. Le précompte mobilier sur les revenus dépassant ce plafond est de 30%. S'il peut être démontré qu'il s'agit effectivement de revenus mobiliers, le taux d'imposition des personnes physiques reste toutefois de 15% et le surplus peut être réclamé.

5. Obligation de fiche

Les droits d'auteur payés ainsi que le précompte mobilier retenu sont communiqués sur la fiche 281.45. L'obligation d'introduire la fiche 281.45 a été rendu obligatoire par un avis au Moniteur belge¹¹, mais cet avis ne portait que sur les revenus de 2008. Pour les années suivantes, à défaut de disposition légale, l'introduction de la fiche de 281.45 n'est donc plus obligatoire. Ces fiches peuvent toutefois toujours être introduites facultativement.

9 Ruling 900.052 et 900.053 du 10 novembre 2009

10 Pacioli N° 430

11 Avis MB du 9 décembre 2008

Lors de questions parlementaires, ce qui suit a d'autre part été confirmé. Les droits d'auteur payés, imposables en tant que revenus mobiliers, ne peuvent être rejetés en tant que frais professionnels du fait qu'ils ne sont pas justifiés par des fiches individuelles cf. article 57 du CIR92¹².

6. ONSS

L'une des principales pierres d'achoppement sont les cotisations sociales. Alors que la législation fiscale prévoit effectivement une qualification absolue et non révisable en tant que revenus mobiliers de la cession ou de la concession de droits d'auteur, rien n'est précisé pour l'ONSS. Les rémunérations pour cession ou concession de droits d'auteur ne sont en principe pas soumises à l'ONSS mais dès que ces honoraires constituent en réalité des rémunérations, l'ONSS devra être payé, même si elles sont considérées comme revenus mobiliers pour les contributions directes et ce, tant du côté des salariés que des employeurs.

La Cour de cassation¹³ a confirmé ce qui suit. Les rémunérations perçues de son employeur par un artiste exécutant dans le cadre d'un contrat de travail pour le transfert de ses droits patrimoniaux, transfert auquel il s'est engagé en signant le contrat de travail, constitue une contrepartie pour le transfert de droits relatifs à des prestations fournies dans le cadre du contrat de travail. Cette rémunération est par conséquent un avantage auquel le travailleur a droit à charge de son employeur dans le cadre de son engagement et fait donc partie du salaire sur la base duquel les cotisations de sécurité sociale sont calculées. Sauf, naturellement, s'il peut être démontré qu'il s'agit ici effectivement d'indemnités qui n'entrent absolument pas dans le cadre de l'exécution d'un quelconque contrat de travail. Ceci n'est toutefois pas facile à démontrer.

Pour les indépendants, ceci n'est en fin de compte pas un problème car les cotisations sociales des indépendants sont calculées sur le revenu imposable fiscalement qui est été déclaré, et pour lequel, par essence, la qualification fiscale est respectée.

7. TVA

Faut-il comptabiliser de la TVA sur des droits d'auteur? Ici encore, le principe général est applicable. Les opérations occasionnelles ne sont pas considérées comme une activité professionnelle. Toute

personne qui effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services est assujettie

Lorsque la cession ou la concession de droits d'auteur atteste d'une forme d'activité économique et qu'une rémunération est demandée, la TVA doit en principe être portée en compte.

Il convient toutefois de tenir compte des règles de TVA ordinaires et, le cas échéant, des exemptions de la taxe.

Ainsi, les professeurs qui dispensent un enseignement à des institutions agréées par exemple, sont dispensés de TVA. Sur les droits d'auteur qui seraient éventuellement perçus, la TVA ne devrait donc pas être portée en compte. Si les mêmes professeurs dispensent les mêmes formations à des entreprises commerciales, les droits d'auteur sont soumis à la TVA.

Il reste toutefois une zone floue concernant laquelle personne n'ose prendre de position définitive. Les spécialistes TVA du cabinet du Ministre des Finances n'ont d'autre part pas pu nous donner une réponse univoque à la question de savoir si les droits d'auteur sont ou non soumis à la TVA. La réponse donnée était « en principe, oui, mais nous sommes tolérants ». Selon certaines sources, la lumière devrait être faite sur ce point dans un avenir proche. Cependant, lorsque des rémunérations sont perçues sur une base régulière pour la cession ou la concession de droits d'auteur, il est bien entendu possible d'opter pour le régime « petite entreprise ». Si le chiffre d'affaires réalisé sur la base de droits d'auteur ne dépasse pas 25.000 euros, il est possible de s'inscrire en tant que petite entreprise exempte de taxe. Aucune TVA ne doit dans ce cas être portée en compte.

Conclusion

Les droits d'auteur sont intéressants, a fortiori en tant qu'indépendant car dans ce cas de figure, le problème des cotisations sociales ne se pose pas.

Il n'est dès lors pas étonnant que ce système suscite un grand intérêt. Cependant, les espoirs sont souvent vains étant donné que dans ces cas, il ne s'agit pas d'une rémunération pour cession ou concession de travaux protégés par un droit d'auteur ou des droits voisins, ni de droits pour licences légales.

12 PV 21 du 14 décembre 2011 et PV 505 du 11 juillet 2013

13 Cassation 15 septembre 2014

Si une rémunération spécifique cadre avec les dispositions légales, le régime fiscal est particulièrement clément. En ce qui concerne la TVA, il existe en principe bien une obligation supplémentaire

mais cette TVA peut, dans la plupart des cas, être récupérée par l'organisation qui la paie.

Roel VAN HEMELEN
Partner TaxQuest

Quelles sont les règles en vigueur, depuis le 1^{er} janvier 2018, pour les intérêts de retard et les intérêts moratoires?

La loi du 25 décembre 2017 portant sur la réforme de l'impôt des sociétés (M.B. 29 décembre 2017) a modifié les dispositions relatives aux intérêts de retard et aux intérêts moratoires en matière d'impôts sur les revenus. Voici les règles en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018.

Intérêts de retard

Quand le contribuable peut-il être redevable d'intérêts de retard?

Le redevable peut se voir imputer des intérêts de retard lorsqu'il omet de payer un précompte ou un impôt dans le délai fixé où lorsque des revenus exonérés deviennent imposables pour diverses raisons.

Intérêts de retard pour paiement tardif d'un précompte ou d'un impôt

Le précompte mobilier, le précompte professionnel ainsi que les impôts sur les revenus portés au rôle qui ont, en d'autres termes, fait l'objet d'un avertissement-extrait de rôle (impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, impôt des personnes morales, impôt des non-résidents et précompte immobilier) doivent être payés dans un délai fixé.

Ce délai est le suivant:¹

- le précompte mobilier est payable dans les quinze jours de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus imposables;
- le précompte professionnel est payable dans les quinze jours qui suivent l'expiration du mois ou du trimestre² au cours duquel les revenus ont été payés ou attribués³;
- les impôts portés au rôle sont payables dans les deux mois de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle ou de la date à laquelle l'avertissement-extrait de rôle électronique a été mis à disposition du contribuable.

Intérêts de retard lorsque certains revenus exonérés deviennent imposables

Des intérêts de retard sont dus sur la partie de l'impôt qui se rapporte proportionnellement⁴:

- aux plus-values réalisées sur les véhicules d'entreprise, les bateaux de navigation intérieure et

² La déclaration trimestrielle est possible lorsque le précompte professionnel afférent aux revenus de l'année précédente était inférieur à 25.000 euros (non indexés). Pour les déclarations relatives à 2018, ce plafond est fixé à 39.980 euros. Signalons que les déclarants trimestriels sont tenus de payer, au plus tard le 15 décembre, un acompte sur le précompte professionnel du quatrième trimestre dont le montant doit être égal au précompte professionnel réellement dû pour les mois d'octobre et de novembre de l'année en cours. En principe, le paiement tardif de cet acompte donne également lieu à des intérêts de retard.

³ Où au cours duquel le précompte professionnel est considéré comme dû dès lors qu'un employeur n'a pas maintenu un poste de travail suffisamment longtemps pour pouvoir bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel (voir art. 275/8, § 1, alinéa 5 et 275/9, § 1, alinéa 5 CIR 1992).

⁴ Art. 416 CIR 1992.

¹ Art. 412 – 413/1 CIR 1992.

les navires, aux plus-values imposables selon le régime de la taxation étalée et aux réserves d'investissement qui deviennent imposables parce qu'il n'y a pas eu de remploi dans les délais fixés ou (pour les sociétés) parce que la condition d'intangibilité a cessé d'être observée avant l'expiration du délai de remploi ou encore (pour les réserves d'investissement) parce que le remploi n'a pas été maintenu durant trois ans ;

- aux bénéficiaires exonérés en application de la déduction pour revenus d'innovation ayant trait à un droit de propriété intellectuelle qui deviennent imposables parce que la demande du droit de propriété intellectuelle n'est plus en cours et que ledit droit de propriété intellectuelle n'a pas été concédé ;
- aux réserves exonérées en application du tax shelter pour la production d'œuvres audiovisuelles ou scéniques qui deviennent imposables parce que les conditions requises pour l'obtention de l'attestation tax shelter ne sont pas respectées ou parce que l'investisseur éligible n'a pas obtenu l'attestation tax shelter au 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de la signature de la convention-cadre ou encore parce que cette partie est supérieure aux bénéficiaires exonérés tels que définis.

Sur quelle période les intérêts de retard sont-ils calculés ?

Intérêts de retard pour paiement tardif

Les intérêts de retard pour paiement tardif du précompte mobilier ou des impôts portés au rôle sont calculés non pas à partir de l'échéance, mais à partir du premier jour du mois qui suit celui de l'échéance⁵. En d'autres termes, si le précompte ou l'impôt a été payé après l'échéance, mais au plus tard le dernier jour du mois de l'échéance,⁶ le contribuable n'est pas redevable d'intérêts de retard. Dans le cas contraire, les intérêts sont calculés jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel a lieu le paiement. Par conséquent, un paiement tardif effectué au début du mois donne lieu à des intérêts de retard pour tout le mois.

Exemple : le 20 mars 2018, la SPRL X reçoit un avertissement-extrait de rôle à l'impôt des sociétés avec comme date d'expédition le 16 mars 2018. Le montant à payer est de 5.879 euros. La date d'échéance est fixée au 16 mai, soit deux mois après la date d'envoi. Les intérêts de retard ne seront toutefois imputés que si la cotisation n'a pas été payée

au 31 mai 2018. Si la société ne paie, par exemple, que le 28 mai 2018, le paiement effectué interviendra après l'échéance et sera, par conséquent, considéré comme tardif. Si toutefois, l'argent arrive sur le compte du bureau de perception au plus tard le 31 mai 2018, la SPRL ne sera pas redevable d'intérêts de retard. En revanche, si la somme due ne se trouve sur le compte du bureau de perception que le 1^{er} juin 2018, la société se verra imputer des intérêts de retard pour tout le mois de juin.

Il en va autrement pour le précompte professionnel. En effet, si ce précompte est payé après la date d'échéance, il est dû, pour le mois de l'échéance, un demi-mois d'intérêts de retard⁷.

Exemple : l'employeur Y est un déclarant trimestriel. Le précompte professionnel dû pour le premier trimestre s'élève à 7.552 euros. La date d'échéance est fixée au 13 avril 2018⁸. Si l'employeur ne paie le précompte professionnel dû que le 16 avril 2018, il sera redevable d'un demi-mois d'intérêt de retard.

Une règle spécifique a toutefois été prévue pour les cotisations établies après le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition, soit après expiration du délai d'imposition dit normal⁹. Dans ce cas, les intérêts de retard sont en principe calculés à partir du 1^{er} juillet de l'année qui suit l'exercice d'imposition¹⁰. Dès lors qu'elle vise à éviter que les contribuables qui ne déclarent pas de revenus ou qui déposent une déclaration tardive ne bénéficient d'un avantage en matière d'intérêts, cette règle ne s'applique pas :

- aux impôts établis après le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition, mais toujours dans le délai minimum d'imposition de six mois¹¹ à compter de la date à laquelle la déclaration valable a été déposée ;
- aux impôts compris dans une cotisation nouvelle¹² ou subsidiaire¹³ établie en remplacement de cotisations qui avaient été établies au plus tard le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition ;
- aux impositions qui n'ont pas fait l'objet d'un accroissement d'impôt ou qui ont fait l'objet d'un accroissement d'impôt dont le pourcentage est inférieur à 50 % ;

5 Art. 414, alinéa 4 CIR 1992.

6 Lire 'est arrivé sur le compte du bureau de perception'.

7 Art. 414, alinéa 5 CIR 1992.

8 Dès lors que le 15 avril coïncide avec un dimanche.

9 Voir art. 353 CIR 1992.

10 Art. 415 CIR 1992.

11 Voir aussi art. 353 CIR 1992.

12 Art. 355 CIR 1992.

13 Art. 356 CIR 1992.

- aux impôts établis après l'expiration du douzième mois suivant la date de clôture de l'exercice comptable à charge de sociétés (dissoutes) dont la comptabilité est clôturée après le 30 juin de l'exercice d'imposition.

Dans ce dernier cas, les intérêts de retard sont calculés à partir du treizième mois suivant la date de clôture de l'exercice comptable¹⁴.

Signalons enfin que lorsqu'un accroissement d'impôt¹⁵ ou une amende administrative¹⁶ est porté au rôle conjointement avec le précompte auquel l'accroissement ou l'amende se rapporte, les intérêts de retard relatifs à l'accroissement ou amende en question sont dus à partir de l'expiration du délai de paiement¹⁷.

Intérêts de retard lorsque certains revenus exonérés deviennent imposables

Les intérêts de retard dus lorsque certains revenus exonérés deviennent imposables, sont calculés à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunité a été accordée¹⁸ ou, en ce qui concerne les revenus tax shelter devenus imposables, à compter du 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition pour lequel l'exonération a été demandée pour la première fois¹⁹.

Comment sont calculés les intérêts de retard ?

Les intérêts de retard sont calculés par mois civil sur la somme restant due, arrondie au multiple inférieur de 10 euros²⁰. Depuis le 1^{er} janvier 2018, le taux d'intérêt est adapté annuellement et correspond à la moyenne des indices de référence J relative aux obligations linéaires à 10 ans des mois de juillet, août et septembre de l'année précédant celle au cours de laquelle le taux est applicable, sans que celui-ci ne soit inférieur à 4 % ni supérieur à 10 %²¹.

Le SPF Finances fera connaître, via un avis publié au Moniteur belge, le taux d'intérêt applicable pour une année civile déterminée dans le courant du dernier trimestre de l'année qui précède. Cette règle ne

vaut toutefois pas pour le taux d'intérêt applicable en 2018. Ce taux d'intérêt est fixé par la loi portant réforme de l'impôt des sociétés²². Il s'élève à 4 %.

Les intérêts de retard ne sont pas dus lorsque leur montant n'atteint pas 5 euros par mois²³.

Exemple: si la SPRL X de notre premier exemple ne paie la cotisation de 5.879 euros que début juin 2018, elle sera redevable de 19,60 euros d'intérêts de retard, soit $5.879 \text{ euros} \times 4\% \times 1/12$. Si l'employeur Y de notre second exemple ne verse le précompte professionnel de 7.552 euros que le 19 avril, il se verra imputer 12,58 euros d'intérêts de retard, soit $7.550 \text{ euros} \times 4\% \times 1/24$.

Quel impact une réclamation a-t-elle sur les intérêts de retard ?

En cas de réclamation, l'imputation d'intérêts de retard sur la partie de la cotisation contestée est suspendue si le conseiller général ou le fonctionnaire délégué par lui-même n'a pas statué sur la réclamation dans les six mois de la date de réception de cette dernière²⁴. Cette suspension débute le premier du mois qui suit celui de l'expiration du délai de six mois et prend fin au terme du mois durant lequel le contribuable porte le litige devant le tribunal ou, s'il n'introduit pas cette action et attend donc la décision du conseiller général, à l'expiration du mois au cours duquel la décision précitée lui a été notifiée.

Attention, cette suspension ne vise pas la partie non contestée de la cotisation.

L'administration peut-elle accorder une remise ou une modération des intérêts de retard ?

Dans certains cas, le conseiller général peut effectivement accorder, aux conditions qu'il détermine, l'exonération de tout ou partie des intérêts de retard²⁵. Le contribuable doit en faire la demande par le biais d'une requête²⁶ pour laquelle aucun délai spécifique n'a été fixé. La décision du conseiller général doit être motivée²⁷.

14 Art. 415, § 1, alinéa 2 CIR 1992.

15 Art. 444 CIR 1992.

16 Art. 445 CIR 1992.

17 Art. 415, § 2 CIR 1992.

18 Art. 416, alinéa 1 et alinéa 2 CIR 1992.

19 Art. 194ter, § 7, alinéa 5 CIR 1992, par dérogation à l'art. 416, alinéa 3 CIR 1992.

20 Art. 414, § 1, alinéa 4 CIR 1992.

21 Art. 414, § 1, alinéa 2 CIR 1992.

22 Art. 90 de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés.

23 Art. 414, § 1, alinéa 6 CIR 1992.

24 Art. 414, § 2 CIR 1992.

25 Art. 417 CIR 1992.

26 Cette requête ne doit pas être introduite dans un délai spécifique.

27 Loi du 29 juillet 1991 (M.B. 12 septembre 1991) relative à la motivation formelle des actes administratifs.

Intérêts moratoires

Quand l'administration peut-elle être redevable d'intérêts moratoires ?

L'administration fiscale peut être redevable d'intérêts moratoires en cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives ayant fait l'objet d'un paiement effectif²⁸ dès lors que le délai de remboursement a expiré²⁹.

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés a apporté une modification non négligeable à cette règle. En effet, depuis le 1^{er} janvier 2018, les intérêts moratoires ne sont plus octroyés automatiquement. Le contribuable doit désormais mettre l'administration en demeure soit par une sommation qui peut être envoyée par simple lettre soit par un autre acte équivalent, à savoir une réclamation ou une assignation en justice³⁰.

Aucun intérêt moratoire n'est alloué dans les cas suivants³¹ :

- lorsque son montant n'atteint pas 5 euros par mois, par cotisation, pour un même exercice d'imposition ;
- lorsque le remboursement résulte de la remise ou de la modération d'une amende ou d'un accroissement, accordé à titre de grâce ;
- en cas de remboursement d'un excédent de précompte professionnel, de précompte mobilier ou de versements anticipés, au bénéficiaire des revenus, au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit le mois au cours duquel le délai d'imposition a expiré ;
- en cas de remboursement de sommes versées à titre de précompte mobilier ou à titre de précompte professionnel, à leurs redevables ;

- en cas de restitution d'office de versements anticipés qui n'ont pas encore été imputés sur l'impôt réellement dû ;
- lorsque l'administration a été raisonnablement dans l'impossibilité de liquider le remboursement, en raison entre autres de l'absence d'informations sur l'identité ou sur les coordonnées bancaires du ou des bénéficiaires. Dans ce cas, les intérêts moratoires sont suspendus pendant la période s'étendant du premier jour du mois suivant celui pendant lequel le remboursement aurait dû être liquidé si l'administration avait eu les données nécessaires, à la fin du deuxième mois suivant le mois au cours duquel une nouvelle mise en demeure a été envoyée et à la condition que l'administration dispose effectivement des données nécessaires.

Sur quelle période les intérêts moratoires sont-ils calculés ?

Tout comme les intérêts de retard, les intérêts moratoires sont calculés par mois civil. Les intérêts moratoires sont alloués à compter du premier jour du mois qui suit celui au cours duquel l'administration a été mise en demeure par sommation ou par un autre acte équivalent³² et jusqu'à l'expiration du mois précédant celui durant lequel le remboursement est liquidé³³.

Comment sont calculés les intérêts moratoires ?

Les intérêts moratoires sont calculés par mois civil sur le montant de chaque paiement, arrondi au multiple inférieur de 10 euros³⁴. Le taux est égal au taux calculé sur les intérêts moratoires, diminué de 2 points de pourcentage³⁵. Pour 2018, ce taux a donc été fixé à 2 %.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste spécialisé en droit fiscal

28 Art. 418, alinéa 1 CIR 1992.

29 Circulaire 2018/C/2 janvier 2018.

30 Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, EdM, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54 2864/001, p. 119 et Circulaire 2018/C/2 du 12 janvier 2018.

31 Art. 419, alinéa 1 CIR 1992.

32 Art. 418, alinéa 1 CIR 1992.

33 Art. 418, alinéa 3 CIR 1992.

34 Art. 418, alinéa 3 CIR 1992.

35 Art. 418, alinéa 2 CIR 1992.