

ASBL Actualités

Lettre d'information

Sommaire:

Remboursement d'une subvention et délais de prescription	1
Des modifications en matière d'avantages de toute nature pour PC, tablettes, GSM, etc.	6
Le tsunami de lois fiscales de fin 2017 : aujourd'hui le déluge et demain l'apocalypse	8
Examen des récentes dispositions en matière sociale	9
Le phasage de la réforme de l'impôt des sociétés et l'inventaire des mesures	10

Remboursement d'une subvention et délais de prescription¹

L'autorité publique, qu'elle soit fédérale, fédérée ou locale, prend part à l'activité économique et sociale. Son action se traduit essentiellement par l'adoption de réglementations qui visent à maintenir l'ordre public et à éviter les abus². Cette manière de fonctionner présente l'avantage de laisser une place importante à l'initiative et à l'autonomie individuelles. Elle engendre toutefois le risque que certaines branches d'activités, bien qu'essentiels et d'intérêt public, soient délaissées.

C'est pour pallier ce risque que l'autorité publique encourage les initiatives visant à répondre à certains besoins d'intérêt public, en fournissant à celles et ceux qui en sont à la base diverses aides, par exemple, des subventions. L'« *interventionnisme indirect des pouvoirs publics* »³ – que l'on évoque ici – touche à de larges sphères de l'économie.

¹ Le présent article est une version adaptée d'un article des soussignés, intitulé « La prescription de subventions (devenues) irrégulières », publié dans l'ouvrage de M. DAVAGLE (coord.), Les ASBL face aux contrôles des pouvoirs subsidiaires et des lois sociales, Liège, Edi.pro, 2015, Dossier n° 16, p. 40 et s.

² J. SALMON, Les subventions, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 11.

³ P. LEWALLE, « Introduction », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 4.

Les développements qui suivent ont pour objectif de répondre à une question qui, de prime abord, paraît simple. Quel est le délai à respecter par l'autorité subsidiaire pour récupérer une subvention octroyée irrégulièrement ou une subvention dont le bénéficiaire ne respecte pas les conditions d'octroi ? En d'autres termes, quel est le délai de prescription applicable à une telle créance ?

A cet égard, l'on précise d'emblée que l'on n'aborde pas ici l'hypothèse d'une subvention, qui est constitutive d'une aide d'Etat au sens du droit de l'Union européenne ou qui doit être récupérée pour contravention à ce droit⁴. Le propos est limité aux subventions à caractère purement national.

L'on précise aussi qu'une subvention est octroyée, en principe, par un acte administratif unilatéral de portée individuelle⁵, mais qu'une convention peut aussi, soit compléter l'objet et les modalités d'octroi d'un acte unilatéral⁶, soit – selon une partie de la doctrine – directement octroyer la subvention⁷.

Quelle que soit la formule utilisée, la subvention est une dépense publique « à fonds perdus »⁸. Son bénéficiaire ne doit en principe pas la rembourser.

⁴ Sur la question, voy. D. RENDERS, TH. BOMBOIS et L. VANSNICK, « La définition de la subvention et ses rapports avec la notion d'aide d'Etat », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 84 et s.

⁵ J. DE BEYS, B. GORS et C. THIEBAUT, « La procédure d'octroi des subventions », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 276, qui écrivent que « l'acte d'octroi d'une subvention ne paraît pouvoir prendre la forme d'un acte réglementaire ».

⁶ Projet d'ordonnance visant à associer les communes dans le développement économique de la Région de Bruxelles-Capitale, Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., Parl. RBC, sess. ord. 2006-2007, n° A-383/1, p. 16, cité par J. DE BEYS, B. GORS et C. THIEBAUT, « La procédure d'octroi des subventions », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 283.

⁷ J. DE BEYS, B. GORS et C. THIEBAUT, « La procédure d'octroi des subventions », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 290 ; M. DE GROOT, « De subsidieovereenkomst in een stroomversnelling: mogelijkheden en beperkingen », *T.B.P.*, 2014, p. 202 et s.

⁸ J. SALMON, *Les subventions*, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 25 ; voy. égal. D. RENDERS, T. BOMBOIS et L. VANSNICK, « La définition de la subvention et ses rapports avec la notion d'aide d'Etat », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 22.

L'affirmation n'est toutefois vraie qu'à la double condition que la subvention soit octroyée et soit utilisée de façon régulière. Dans le cas contraire, une récupération est envisageable, dans les limites temporelles de la prescription.

L'octroi et l'utilisation réguliers de la subvention

La subvention doit être régulière tant au moment de son octroi, que dans son utilisation.

L'acte d'octroi doit être régulier

L'acte administratif unilatéral ou l'acte détachable⁹ préalable à la convention d'octroi de subvention doit être régulier, tant sur le fond que sur la forme : l'auteur de l'acte doit être compétent, la décision doit être motivée en fait et en droit, les avis qui devaient être obtenus l'ont été, etc. Dans le cas contraire, trois scénarii sont, pour l'essentiel, envisageables.

L'acte peut – c'est le premier scénario – faire l'objet d'une demande d'annulation et de suspension devant la section du contentieux administratif du Conseil d'Etat¹⁰ par toute partie justifiant d'une lésion ou d'un intérêt¹¹. Conformément à l'article 4, §1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté du Régent du 23 août 1948 « déterminant la procédure devant la section du contentieux administratif du Conseil d'Etat »¹², le recours en annulation doit être adressé dans un délai de soixante jours à partir de la publication, de la notification ou de la prise de

⁹ Sur la théorie de l'acte détachable, voy. P. GOFFAUX, *Dictionnaire de droit administratif*, 2e éd., v° « Acte détachable », Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 40 et s.

¹⁰ Soulignons l'existence de contrôles administratifs internes au niveau local ainsi que le rôle joué par l'autorité de tutelle sur le contrôle de la légalité et du respect de l'intérêt général, voy. D. DEOM et P. QUERTAINMONT, « Les contrôles administratifs et financiers de la subvention », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 704 et s.

¹¹ Sur la question de l'intérêt en matière de subventions, voy. P. NIHOUL, M. JOASSART et G. PIJCKE, « Le contrôle juridictionnel des subventions », in D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 780 et s.

¹² A. Rég. du 23 août 1948 déterminant la procédure devant la section du contentieux administratif du Conseil d'Etat, M.B., 23-24 août 1948, p. 6821.

connaissance de l'acte. Si le recours est déclaré recevable et fondé, l'acte est annulé. La subvention accordée par l'acte est censée n'avoir jamais existé, tandis que la convention d'octroi voit un de ses éléments essentiels – le consentement de l'une des parties – disparaître. Les parties contractantes, voire tout tiers intéressé¹³, pourraient demander au juge judiciaire sa nullité.

L'acte peut, par ailleurs, – c'est le deuxième scénario – faire l'objet d'un retrait par l'auteur de l'acte ou par l'autorité effectivement compétente pour l'adopter. Le droit belge ne connaît toutefois pas une théorie uniforme du retrait d'acte. Celle-ci est différente suivant que l'on se trouve devant le Conseil d'État¹⁴, d'une part, devant la Cour de cassation et la Cour des comptes, de l'autre.

Toutefois, quelle que soit l'institution devant laquelle on se trouve, les conséquences du retrait sont identiques. S'il est effectué de manière régulière, le retrait est comparable à l'annulation de l'acte par le Conseil d'État. La subvention est censée n'avoir jamais existé, tandis que la convention d'octroi perd l'un de ses éléments essentiels et devient annulable.

Troisième scénario, enfin : l'acte peut être écarté par les cours et tribunaux sur la base de l'article 159 de la Constitution. En énonçant que « les cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois », l'article 159 de la Constitution impose le refus d'application de tout

acte administratif irrégulier¹⁵. A la différence de l'annulation et du retrait d'acte, ce dernier subsiste dans l'ordre juridique, mais se voit privé d'effets. Son bénéficiaire ne peut s'en prévaloir pour obtenir ou conserver la subvention.

Le bénéficiaire doit respecter les conditions d'octroi

Ainsi qu'on l'a précisé, la subvention est octroyée « à fonds perdu »¹⁶. Un remboursement ne doit avoir lieu que si l'octroi est irrégulier – on vient de l'évoquer – ou si le bénéficiaire ne respecte pas les conditions d'octroi.

Toute décision accordant une subvention doit préciser « la nature, l'étendue et les modalités de l'utilisation et des justifications à fournir par le bénéficiaire de la subvention »¹⁷. Ce dernier doit l'utiliser « aux fins pour lesquelles elle a été octroyée » et « justifier de l'emploi des sommes reçues »¹⁸.

Dans cette perspective, les différentes législations instituent un pouvoir de contrôle dans le chef de tous les pouvoirs subsidiaires. Si l'on met bout à bout les champs d'application des différentes lois relatives au contrôle des

¹³ Suivant que la nullité déduite de l'annulation de l'acte détachable du contrat est qualifiée de nullité relative ou de nullité absolue.

¹⁴ Pour un aperçu des conditions du retrait d'acte devant le Conseil d'État, voy. C.E., arrêt s.a. Mobistar, n° 123.480 du 25 septembre 2003 ; B. CAMBIER et D. RENDERS, « La théorie du retrait d'acte à la croisée des chemins », in *Liber amicorum Robert Andersen*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 109 et s. ; J. SALMON, J. JAUMOTTE, et E. THIBAUT, *Le Conseil d'État de Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 795 et s. ; A. TRYBULOWSKI, « La théorie du retrait d'acte : erreur imputable, retrait impossible ? », note sous C.E., arrêt Bruculeri, n° 229.376 du 27 novembre 2014, A.P.T., 2015, p. 281 et s. ; D. RENDERS, *Droit administratif général*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 377 et s.

¹⁵ Voy. M. NIHOUL, *L'article 159 de la Constitution. Le contrôle de légalité incident*, Bruxelles, La Charte, 2010 ; J. THEUNIS, *De exceptie van onwettigheid*, Bruges, die Keure, 2011.

¹⁶ J. SALMON, *Les subventions*, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 25.

¹⁷ Voy. pour les communautés et les régions, la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, art. 11, 2e alinéa, M.B., 25 juin 2003, p. 33692 ; pour l'État fédéral, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, art. 121, 2e alinéa, M.B., 3 juillet 2003, p. 35883 ; voy., de façon similaire, pour les communes et les provinces, la loi du 14 novembre 1983 relative au contrôle de l'octroi et de l'emploi de certaines subventions, art. 4, M.B., 6 décembre 1983, p. 15009.

¹⁸ Voy. pour les communautés et les régions, la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, art. 11, 1er alinéa, M.B., 25 juin 2003, p. 33692 ; pour l'État fédéral, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, art. 121, 1er alinéa, M.B., 3 juillet 2003, p. 35883 ; voy., de façon similaire, pour les communes et les provinces, la loi du 14 novembre 1983 relative au contrôle de l'octroi et de l'emploi de certaines subventions, art. 3, M.B., 6 décembre 1983, p. 15009.

subventions, ont la qualité de pouvoirs subsidiaires et sont donc autorisés à effectuer des contrôles : l'État fédéral¹⁹, la Communauté et la Région flamandes, la Communauté française, la Région wallonne, la Communauté germanophone, la Région de Bruxelles-Capitale²⁰. Sont également visés les provinces, les communes, les établissements d'intérêt provincial ou communal dotés de la personnalité juridique, les agglomérations, les fédérations de communes, les associations de provinces et les associations de communes, ainsi que les personnes morales ou physiques subventionnées directement ou indirectement par les personnes précitées²¹.

En cas de manquement, la sanction est radicale : « *est tenu de rembourser sans délai le montant de la subvention, le bénéficiaire* :

1° *qui ne respecte pas les conditions d'octroi de la subvention* ;

2° *qui n'utilise pas la subvention aux fins pour lesquelles elle est accordée*²² ;

3° *qui met obstacle au contrôle visé à l'article 122.*

Lorsque le bénéficiaire reste en défaut de fournir les justifications visées à l'article 121, il est tenu au remboursement à concurrence

¹⁹ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, art. 123, M.B., 3 juillet 2003, p. 35883. Soulignons que les services non visés par l'article 2 de cette loi restent soumis aux dispositions de l'A.R. du 18 avril 1967 n° 5 relatif au contrôle de l'octroi et de l'emploi des subventions, M.B., 20 avril 1967, p. 4170.

²⁰ Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, art. 12, M.B., 25 juin 2003, p. 33692.

²¹ Loi du 14 novembre 1983 relative au contrôle de l'octroi et de l'emploi de certaines subventions, art. 1er, M.B., 6 décembre 1983, p. 15009.

²² Ne pas utiliser la subvention aux fins pour lesquelles elle a été obtenue est également sanctionné pénalement, voy. A.R. du 31 mai 1933 concernant les déclarations à faire en matière de subventions et allocations, art. 2, §3, M.B., 1er juin 1933, p. 2813. En ce qui concerne l'impact sur le point de départ de la prescription d'une fausse déclaration lors de l'obtention d'une subvention et de son maintien dans le temps – infraction continue –, voy. S. VAN DYCK, « Over Bootroof, valsheid en een lenterevolutie », note sous Cass. (2e ch.), 27 janvier 2009, N.C., 2009, p. 266 et s.

de la partie non justifiée »²³.

L'obligation de rembourser la subvention reçue en cas de manquements aux conditions d'octroi s'applique quel que soit l'acte qui l'a attribuée. La législation n'établit, à cet égard, pas de distinction entre actes unilatéraux et conventions²⁴. L'on signale enfin que l'obligation de remboursement est mise en œuvre, par l'autorité subsidiaire, en recourant à la contrainte²⁵.

Le remboursement de la subvention (devenue) irrégulière

L'obligation de rembourser une subvention, qu'elle soit annulée ou écartée en raison d'une irrégularité, ou qu'elle résulte du non-respect des conditions d'octroi, est une créance au bénéfice de l'autorité subsidiaire.

Une telle créance n'a jamais fait l'objet de règles de prescription particulières et se voit donc appliquer l'article 2262bis du Code civil²⁶. Depuis une modification législative du

²³ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, art. 123, M.B., 3 juillet 2003, p. 35883 ; voy., de façon identique, la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, art. 13, M.B., 25 juin 2003, p. 33692 ; de façon similaire, la loi du 14 novembre 1983 relative au contrôle de l'octroi et de l'emploi de certaines subventions, art. 7, M.B., 6 décembre 1983, p. 15009.

²⁴ D. DEOM et P. QUERTAINMONT, « Les contrôles administratifs et financiers de la subvention », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 712 et 715.

²⁵ D. DEOM et P. QUERTAINMONT, « Les contrôles administratifs et financiers de la subvention », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 713 ; voy. égal. Loi du 14 novembre 1983 relative au contrôle de l'octroi et de l'emploi de certaines subventions, art. 7, al. 2, M.B., 6 décembre 1983, p. 15009.

²⁶ Les différentes autorités publiques se voient en effet appliquer la prescription de droit commun. L'article 2227 du Code civil énonce ainsi que « l'État, les établissements publics et les communes sont soumis aux mêmes prescriptions que les particuliers, et peuvent également les opposer », tandis que deux lois promulguées en 2003, l'une le 16 mai (M.B., 25 juin 2003, p. 33692) – « fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes » –, l'autre le 22 mai (M.B., 3 juillet 2003, p. 35883) – « portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral » – énoncent, de façon identique, que « les règles de prescription du droit commun sont applicables aux communautés et régions visés à l'article 2 » – pour la première –, « aux services [de l'État fédéral] visés à l'article 2 » – pour la seconde. Cette affirmation est également vraie à l'égard des provinces. Elles se voient appliquer la loi du 6 février 1970 relative à la prescription (*suite à la page suivante*)

10 juin 1998²⁷, celui-ci énonce que « toutes les actions personnelles sont prescrites par dix ans ». Cette prescription commence à courir le lendemain du jour de l'événement, le dies a quo n'étant pas compris dans le délai²⁸, et est acquise, suivant l'article 2261 du Code civil, lorsque le dernier jour du terme est accompli. Elle est interrompue et suspendue selon les règles du droit commun²⁹.

Afin de pouvoir déterminer le délai dont dispose l'autorité subsidiaire pour réclamer le remboursement de la subvention, il est essentiel de déterminer le point de départ de la prescription. De façon unanime, doctrine et jurisprudence énoncent que ce point de départ « est fixé au jour où naît l'action et que le délai prend donc cours au lendemain de ce jour »³⁰.

En matière de récupération de subventions, suivant le fondement de la demande, deux points de départ sont possibles. Le premier est le jour du paiement initial. Le second est le jour à partir duquel les conditions d'octroi ne sont plus respectées.

Lorsque l'acte administratif unilatéral d'octroi

est annulé, retiré ou écarté en raison d'une irrégularité, la subvention est censée n'avoir jamais été payée. Peuvent, dès lors, s'appliquer les principes du paiement indu ou de l'enrichissement sans cause. L'événement qui constitue le point de départ de la prescription est le paiement initial et l'autorité subsidiaire a dix ans, à partir de celui-ci, pour le récupérer³¹. Il en est de même de la convention nulle en raison d'un vice de consentement – en l'espèce, annulation de l'acte détachable –, lorsque le fondement de la restitution est le paiement indu ou l'enrichissement sans cause³².

Si l'obligation de remboursement résulte du non-respect des conditions d'octroi, la solution est différente. Quel que soit le fondement de la demande, le point de départ sera le jour à partir duquel le bénéficiaire de la subvention ne respecte plus les conditions d'octroi, c'est-à-dire à partir de la naissance de la créance du pouvoir subsidiant.

Enfin, s'agissant de la récupération de la subvention, la jurisprudence du Conseil d'État estime que l'autorité subsidiaire ne dispose, en principe³³, d'« *aucun pouvoir d'apprécia-*

²⁶ suite des créances à charge ou au profit de l'État et des provinces qui ne contient aucune disposition relative aux créances des provinces à l'exception de celles relatives aux traitements, aux avances sur ceux-ci et aux indemnités ou allocations qui sont les accessoires ou sont similaires aux traitements.

²⁷ Loi du 10 juin 1998 modifiant certaines dispositions en matière de prescription, M.B., 19 juillet 1998, p. 23544.

²⁸ M. MARCHANDISE, La prescription. Principes généraux et prescription libératoire, t. VI, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 110.

²⁹ Voy. C. LEBON, « Verjaring », in Bijzondere overeenkomsten. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, Mechelen, Kluwer, 2004, p. 61 et s. ; M. KAISER, « La prescription de l'action en responsabilité civile extracontractuelle contre un pouvoir public : la mutation permanente ? », R.G.A.R., 2009, n° 14.562.

³⁰ I. DURANT, « Le point de départ des délais de prescription extinctive et libératoire en matière civile. Rapport belge », in P. JOURDAIN et P. WÉRY (dir.), La prescription extinctive. Études de droit comparé, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 298 ; voy. A. VAN OEVELEN, « Algemeen overzicht van de bevrijdende verjaring en de vervaltermijnen in het Belgisch privaatrecht », T.P.R., 1987, p. 1781 et s. ; I. CLAEYS, « Opeisbaarheid, kennisname en schadeverwekkend feit als vertrekpunten van de verjaring », in I. CLAEYS (éd.), Verjaring in het privaatrecht. Weet de avond wat de morgen brengt ?, Mechelen, Kluwer, 2005, p. 46 ; C. EYBEN et J. ACOLTY, « La prescription extinctive en droit civil et commercial », in B. COMPAGNION (dir.), La prescription, Limal, Anthemis, 2011, p. 29.

³¹ M.-P. NOËL, « Le paiement indu », in S. STIJNS et P. WERY, De bronnen van niet-contractuele verbintenissen – Les sources d'obligations extracontractuelles, Brugge, die Keure et Bruxelles, La Charte, 2007, p. 168 ; J.-P. GOBIET, « La prescription », in Obligations. Traité théorique et pratique, Bruxelles, Kluwer, 2009, p. 23 ; C. EYBEN et J. ACOLTY, « La prescription extinctive en droit civil et commercial », in B. COMPAGNION (dir.), La prescription, Limal, Anthemis, 2011, p. 43, note 161 ; M. MARCHANDISE, La prescription. Principes généraux et prescription libératoire, t. VI, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 380.

³² Cette demande est également soumise à un délai de prescription de dix ans. Ce délai est identique que la nullité soit relative (application de l'article 1304, alinéa 1er du Code civil) ou absolue (application de l'article 2262bis, alinéa 1er du Code civil) ; voy. P. WERY, Droit des obligations, vol. 1er, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2011, p. 323 ; M. MARCHANDISE, La prescription. Principes généraux et prescription libératoire, t. VI, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 384-385.

³³ Un texte législatif peut toutefois octroyer un pouvoir discrétionnaire quant au principe de la récupération d'une subvention. Voy. not. C.E., arrêt Amouri, n° 85.184 du 8 février 2000, C.E., arrêt s.p.r.l. Gallo Service, n° 201.596 du 5 mars 2010. Dans une telle hypothèse, si « l'autorité a une compétence discrétionnaire pour accorder une dérogation aux conditions fixées pour obtenir la subvention ou pour renoncer à la récupération des subventions, le Conseil d'État est compétent pour annuler la décision de refus de cette dérogation ou de cette renonciation » (P. NIHOUL, M. JOAS-SART et G. PIJCKE, « Le contrôle juridictionnel (suite page suivante)

tion, ni quant au principe de la récupération ni quant à son montant »³⁴. Sa compétence est liée et l'acte ne peut pas être attaqué devant le Conseil d'État. C'est, dès lors, vers les juridictions judiciaires que le bénéficiaire de la subvention devra se tourner pour contester la décision de l'administration³⁵. Cette solution est jugée « *de droit commun* »³⁶.

L'octroi de subventions est un mode d'action

des subventions », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 777).

³⁴ C.E., arrêt ASBL Saint-Exupéry, n° 108.302 du 21 juin 2002 ; voy. égal. C.E., arrêt Bervelt, n° 95.765 du 22 mai 2001 ; voy. égal. C.E., arrêt Lannois, n° 185.269 du 9 juillet 2008 ; C.E., arrêt Deremince, n° 185.270 du 9 juillet 2008 ; C.E., arrêt s.p.r.l. Taxi Gilbert, n° 218.454 du 13 mars 2012.

³⁵ D. DEOM et P. QUERTAINMONT, « Les contrôles administratifs et financiers de la subvention », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 714-715. Sur la question, voy. P. NIHOUL, M. JOASSART et G. PIJCKE, « Le contrôle juridictionnel des subventions », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 743 et s.

³⁶ C.E., arrêt s.p.r.l. Taxi Gilbert, n° 218.454 du 13 mars 2012. Pour une critique de cette solution, voy. D. DEOM et P. QUERTAINMONT, « Les contrôles administratifs et financiers de la subvention », in D. RENDERS (dir.), Les subventions, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 713 et s.

significatif dans le chef des pouvoirs subsidiaires qui viennent en aide aux initiatives jugées importantes du point de vue de l'intérêt général. Le but ainsi poursuivi justifie que des contrôles et des exigences soient mis en œuvre lors de l'utilisation des fonds reçus. En cas de non-respect des conditions d'octroi, une récupération est imposée par les textes légaux.

A travers la finesse des règles qui précèdent, l'on mesure ainsi le délicat équilibre recherché entre les différents intérêts en présence. Les deniers publics sont protégés. Mais l'esprit d'entreprendre tend à l'être, lui aussi.

David RENDERS

Professeur à l'UCL
Avocat au barreau de Bruxelles

Andrzej TRYBULOWSKI

Doctorant à l'UCL
Avocat au barreau de Bruxelles

Des modifications en matière d'avantages de toute nature pour PC, tablettes, GSM, etc.

Le Moniteur belge du 13 novembre 2017 a publié un arrêté royal modifiant l'évaluation forfaitaire de certains avantages de toute nature. Les nouvelles règles entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2018 et s'appliquent aux avantages dont dispose un contribuable à partir de cette date.

Le Gouvernement a souhaité moderniser la détermination forfaitaire des avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet ou d'un téléphone mobile.

D'une part, l'arrêté prévoit des nouveaux cas qui, jusqu'à présent, ne donnaient pas lieu à

une évaluation forfaitaire, comme l'utilisation d'une tablette ou d'un téléphone mobile.

D'autre part, les montants applicables ont été revus afin de correspondre au mieux à la diminution du coût de ces technologies. Les prix des PC, ordinateurs portables, et surtout ceux des GSM et des smartphones, ont fortement chuté au cours des dernières années, et cela grâce à l'évolution technique et à la concurrence croissante.

Désormais, l'avantage résultant de l'utilisation d'un PC mis gratuitement à disposition par l'employeur est évalué 72 euros par an, au lieu de 180 euros par an actuellement. Le même montant est applicable pour la mise à

disposition gratuite d'un ordinateur portable.

La mise à disposition gratuite d'une tablette ou d'un téléphone mobile est fixée à 36 euros par an.

Ces deux montants forfaitaires (72 et 36 euros) s'appliquent par appareil mis à disposition, et doivent être cumulés le cas échéant.

Le montant de l'avantage résultant de la connexion à internet mise gratuitement à disposition par l'employeur est maintenu à 60 euros par an, et étendu au cas d'une connexion internet mobile. Ce montant s'applique sans avoir égard au nombre d'appareils pouvant bénéficier de la connexion.

Enfin, la mise à disposition gratuite d'un abonnement de téléphonie, fixe ou mobile, fait l'objet d'une nouvelle évaluation forfaitaire, fixée à 48 euros par an.

Les prix des PC et ordinateurs portables ayant baissé de plus de la moitié, une baisse de

l'avantage de toute nature correspondant de 60 p.c., ou en d'autres termes, de 180 euros à 72 euros, a été considéré comme raisonnable et juste. L'avantage imposable pour une tablette ou un téléphone portable, qui n'existe pas jusqu'à présent, est estimé à la moitié de celui d'un PC ou ordinateur portable à part entière, et s'élève par conséquent à 36 euros.

L'avantage imposable pour la mise à disposition gratuite d'internet est maintenu à 60 euros et complété par un avantage imposable plus faible pour un abonnement de téléphonie, qu'il s'agisse d'une téléphonie fixe ou mobile.

Les montants repris dans le tableau ci-dessous sont des montants annuels. Le cas échéant, l'avantage doit être proratisé lorsque le bénéficiaire n'a disposé de l'avantage que durant une partie de l'année.

Il convient de rappeler que ces montants doivent être ajoutés à la rémunération imposable des bénéficiaires.

	Montant de l'avantage forfaitaire jusqu'au 31 décembre 2017	Montant de l'avantage forfaitaire à partir du 1 ^{er} janvier 2018
PC fixe ou portable (par appareil)	180 EUR	72 EUR
Connexion internet qu'elle soit fixe ou mobile (sans considération du nombre d'appareils)	60 EUR	60 EUR
Tablette ou GSM	NA	36 EUR
Abonnement de téléphonie fixe ou mobile	NA	48 EUR

Le cas échéant il faut cumuler les divers avantages.

Par exemple, dans le cas d'un smartphone avec abonnement, l'avantage total s'élève à 144 euros (36 euros pour l'appareil, 60 euros pour la connexion Internet et 48 euros pour la connexion de téléphonie).

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage est déterminé en déduisant l'intervention du bénéficiaire de l'avantage des montants ci-dessus.

Jean Pierre Vincke
Réviser d'entreprises honoraire

Le tsunami de lois fiscales de fin 2017 : aujourd'hui le déluge et demain l'apocalypse

Comme le relevait malicieusement un bon observateur de la législation fiscale, il n'existe que deux textes qui parlent de l'avenir : la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés avec son entrée en vigueur étalée sur plusieurs années et la Bible, dans son chapitre consacré à l'apocalypse. Dans le présent numéro et à ce propos, vous trouverez un intéressant article de Roland ROSOUX, déjà paru dans la « Lettre fiscale belge » (LFB), consacré à la réforme de l'impôt des sociétés, qui concerne les ASBL (assez peu nombreuses) assujetties à l'I.Soc. Dans la contribution qui suit, nous nous limiterons à dresser un inventaire des lois fiscales parues au Moniteur durant le second semestre de 2017, les quelques mesures prises qui concernent les contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales et enfin quatre projets importants « sur le feu » politique.

L'inventaire

1. 25 DECEMBRE 2017. - Loi-programme (MB 29-12-2017 (Ed. 1)) ;
2. 25 DECEMBRE 2017. - Loi portant réforme de l'impôt des sociétés (MB 29-12-2017 (Ed. 1)) ;
3. 25 DECEMBRE 2017. - Loi portant des dispositions fiscales diverses IV (MB 29-12-2017 (Ed. 1)) ;
4. 25 DECEMBRE 2017. - Loi portant des dispositions fiscales diverses III (MB 29-12-2017 (Ed. 1)) ;
5. 17 DECEMBRE 2017. - Loi portant des dispositions fiscales diverses II (MB 22-12-2017 (Ed. 1)) ;
6. 5 DECEMBRE 2017. - Loi portant des dispositions financières diverses (MB 18-12-2017 (Ed. 1)) ;
7. 22 OCTOBRE 2017. - Loi modifiant la loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées (MB 9-11-2017 (Ed. 1)) ;
8. 22 OCTOBRE 2017. - Loi portant des dispositions fiscales diverses I (MB 10-11-2017 (Ed. 1)) ;
9. 31 JUILLET 2017. - Loi portant des dispositions financières et fiscales diverses et portant des mesures en matière de contrats de concession (MB 11-8-2017 (Ed. 2)).

Les mesures intéressant les ASBL soumises à l'IPM

Les mesures fiscales adoptées dans ces lois touchent peu les ASBL assujetties à l'impôt des personnes morales. Pour être complet, signalons cependant :

- articles 9 et 13 de la loi du 25 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses IV : en matière de Tax Shelter, droit pour les ASBL agréées comme sociétés de production d'opter pour une période de quatre ans à l'I.Soc ;
- article 10 de la loi du 17 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses III : insertion d'une disposition anti-abus en cas de transformation d'une ASBL en société à finalité sociale préalablement à son agrément au titre de SICAFI ou de société immobilière réglementée.

Et encore au stade de projet de loi

La taxe sur les comptes-titres

Important pour les ASBL quant à leurs placements de fonds statutaires.

Un élargissement du régime fiscal de l'économie collaborative

Sous un double plafond de 500 EUR par mois et 6.000 EUR, les services rémunérés offerts par des particuliers à d'autres particuliers, dans des domaines d'activité strictement défi-

nis (mais pas assez pour les interlocuteurs sociaux), seront exonérés d'impôt.

Cash for car

Le travailleur qui dispose aujourd'hui d'une voiture de société pourra à l'avenir la rendre en échange d'un supplément de rémunération lui permettant de financer des modes de déplacement alternatifs à la voiture, entre son domicile et son lieu de travail. Il existe un intéressant outil de simulation développé par SD Worx qui permet de se faire une idée assez précise des avantages pour l'employeur et le travailleur de ce nouvel incitant fiscal.

Remise ou modération des amendes et accroissements d'impôt en matière d'impôts sur les revenus et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus

Le pouvoir gracieux dont dispose aujourd'hui le Ministre des Finances de remettre les pénalités en matière d'impôts directs sera transféré pour la fin du premier semestre 2018 au Service de Conciliation fiscale.

Pieter BECKER

Juriste fiscaliste

Examen des récentes dispositions en matière sociale

Les années se suivent et se ressemblent. Fin décembre 2017, le Moniteur belge a publié une loi-programme, de nombreux arrêtés royaux rendant obligatoires des conventions collectives, une loi modifiant divers régimes de pension.

Nous nous concentrerons essentiellement sur la loi-programme du 25 décembre 2017, publiée au Moniteur belge du 29 décembre 2017.

La loi-programme

- 1° les articles 2 à 11 de la loi-programme concernent l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994, concernant les anormaux, délinquants d'habitude et auteurs de certains délits sexuels ;
- 2° les articles 12 à 17 concernent le remboursement de diverses spécialités pharmaceutiques ;
- 3° les articles 27 à 30 concernent les cotisations spéciales de sécurité sociale pour les pensions complémentaires. Pour les travailleurs salariés, le montant de la cotisation passe de 1,5 % à 3 % ;
- 4° les articles 32 à 40 modifient la portée des flexi-jobs, ainsi que la loi du 16 décembre 2015 portant des dispositions

diverses en matière sociale.

Ils étendent les flexi-jobs à différents secteurs d'activités, comme aux employeurs qui ressortissent à la commission paritaire du commerce alimentaire, à celle de l'industrie hôtelière, à celle des grandes entreprises de vente au détail, à celle des grands magasins, à celle de la coiffure et des soins de beauté, à celle du travail intérimaire si l'utilisateur ressortit d'une des commissions paritaires précitées ou du fonds social et de garantie ;

- 5° les articles 66 et 67 modifient l'article 38 de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, en prévoyant que les employeurs auxquels la loi du 5 décembre 1968 est applicable sont, sous certaines conditions, redevables d'une cotisation spéciale d'activation destinée à

la gestion globale pour ces travailleurs. Le taux des cotisations est déterminé en fonction de l'âge du travailleur au moment où l'employeur le dispense de toute prestation ;

- 6° l'article 68 insère un article 156/1 dans la loi-programme du 22 décembre 1989. Cet article prévoit que l'employeur qui ne respecte pas les dispositions sur le travail à temps partiel avec maintien des droits est redevable d'une cotisation de responsabilisation de 25 EUR par travailleur à temps partiel qui bénéficie d'une allocation de garantie.

Les autres dispositions

Les autres dispositions concernent le statut social et les pensions des travailleurs salariés et des travailleurs indépendants.

Nous avons relevé :

- 1° une loi du 5 décembre 2017 modifiant diverses dispositions relatives aux régimes de pension des travailleurs salariés et des travailleurs indépendants, en ce qui concerne le principe de l'unité de carrière et la pension de retraite antici-

pée ;

- 2° une loi du 25 décembre 2017 portant des dispositions diverses en matière de statut social des travailleurs indépendants ;
- 3° un arrêté royal du 19 décembre 2017 portant réforme de régularisation des périodes d'études dans le régime de pension des travailleurs salariés ;
- 4° un arrêté royal du 19 décembre 2017 portant modification de l'arrêté royal du 22 décembre 1967 portant règlement général relatif à la pension de retraite et de survie des travailleurs indépendants en ce qui concerne l'assimilation des périodes d'étude ;
- 5° un arrêté royal du 19 décembre 2017 modifiant l'article 24bis et l'article 34 de l'arrêté royal du 21 décembre 1967 portant règlement général du régime de pension de retraite et de survie des travailleurs salariés.

François LAGASSE

*Juge au Tribunal du travail
francophone de Bruxelles*

Le phasage de la réforme de l'impôt des sociétés et l'inventaire des mesures

Les dispositions du C.I.R. 1992 applicables aux ASBL soumises à l'impôt des sociétés, et que nous appellerons dans la suite de cet article de manière quelque peu impropre en droit privé "sociétés", ont fait tout récemment l'objet de nombreuses modifications, essentiellement de l'œuvre de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (M.B., 29 décembre 2017, pp. 116422 à 116458).

Outre certains textes fort peu clairs, des changements de toute dernière minute, des explications parfois lacunaires, la quasi absence de débats parlementaires avant son adoption au pas de course, la loi précitée, qui contient 90 articles, exige de tenir compte de 14 règles d'entrée en vigueur différentes (étant entendu que pour éviter tout abus, la loi prévoit que toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017 reste sans effet pour son application) !

Autant dire qu'une des difficultés rencontrées pour la bonne compréhension de cette réforme réside

dans le phasage des mesures adoptées.

Nous nous efforçons, par la présente contribution, de classer toutes ces mesures (par un résumé de leur portée) selon leur entrée en vigueur, certaines étant applicables depuis le 1^{er} janvier 2018, d'autres à partir du 1^{er} janvier 2019 et d'autres enfin à partir du 1^{er} janvier 2020 (ou même plus tard encore).

Modifications entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2018

Il s'agit plus exactement des modifications qui entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2018 et sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018.

Réductions de capital

En cas de réduction de capital, il n'est désormais plus possible de réduire le capital en faisant le choix de l'imputation sur les différents éléments du capital (capital propre et autre capital) et de limiter la réduction aux seuls éléments du capital. L'imputation s'opère dorénavant impérativement sur certaines réserves taxées pourtant non incorporées au capital.

Ainsi, la réduction de capital s'impute désormais proportionnellement sur les éléments des capitaux propres (capitaux, réserves (taxées ou exonérées) incorporées dans le capital et réserves non taxées non incorporées dans le capital). L'imputation sur les réserves est censée porter exclusivement, en premier lieu sur les réserves taxées incorporées au capital, ensuite sur les réserves taxées non incorporées au capital et enfin sur les réserves exonérées incorporées au capital.

Sont toutefois exclues :

- les réserves taxées négatives autres que la perte reportée ;
- les plus-values de réévaluation (incorporées ou non au capital) ;
- les réserves occultes ;
- la réserve légale à concurrence du minimum légal ;

- la réserve de liquidation ;
- la réserve de liquidation spéciale ;
- les réserves indisponibles pour actions propres.

La part correspondant à la diminution des réserves est considérée comme une distribution de dividendes et donne lieu à la perception du Pr.M. (art. 18 du C.I.R. 1992).

Le prorata d'imputation est obtenu selon un pourcentage qui exprime le rapport entre :

- d'une part, au numérateur, la somme du capital libéré, des primes d'émission et des parts bénéficiaires assimilées au capital libéré ; et
- d'autre part, au dénominateur, la somme des réserves taxées, des réserves exonérées incorporées au capital et du montant déterminé au numérateur.

Le montant des réserves est déterminé à la fin de la période imposable qui précède celle au cours de laquelle le remboursement des sommes est effectué, diminué du montant des dividendes intercalaires distribués pendant la période imposable et au plus tard à la date à laquelle ce remboursement est effectué.

Ces modifications entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2018 et sont applicables aux opérations de réduction de capital qui sont décidées par l'assemblée générale à partir du 1^{er} janvier 2018 (art. 18, al. 1^{er} à 7, 184, al. 5 et 264, al. 1^{er}, 3^o, c) et al. 2 et 3, du C.I.R. 1992).

Frais de véhicules

Les limitations en matière de déductibilité des frais de véhicules ne s'appliquent pas aux frais qui sont répercutés à des tiers, à condi-

tion que ces frais soient explicitement et séparément mentionnés sur la facture (art. 66, § 2, 4°, du C.I.R. 1992).

Déduction pour investissements

Le pourcentage de base de la DPI ordinaire de 8 % applicable aux petites sociétés est porté à 20 % pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019 au cours d'une période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2019 ou 2020 (art. 69 du C.I.R. 1992 et art. 201, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1° du C.I.R. 1992).

Entreprises d'insertion

Une entreprise d'insertion agréée bénéficie d'une exonération d'I.Soc. sur les bénéfices qu'elle maintient dans son patrimoine en les comptabilisant à un compte distinct du passif. Leur régime est adapté afin d'éviter que certaines primes exonérées conduisent à une double exonération d'impôt. L'exonération d'I.Soc. est fonction du nombre d'unités de personnel qui appartiennent au groupe cible des chômeurs difficiles à placer (art. 193quater du C.I.R. 1992).

Provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges ne peuvent être exonérées que si les provisions découlent d'engagements contractés par la société pendant la période imposable ou une des périodes imposables précédentes ou découlent d'obligations légales ou réglementaires, autres que les obligations découlant uniquement de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels (art. 194 du C.I.R. 1992).

Les provisions 'classiques' pour grosses réparations ne sont plus exonérées fiscalement.

Réserve d'investissement

Le régime de la réserve d'investissement (art. 194quater du C.I.R. 1992) est supprimé pour les nouveaux investissements à partir du 1^{er} janvier 2018.

Frais payés anticipativement

Il n'est plus possible de déduire fiscalement les frais payés anticipativement (art. 195/1 du C.I.R. 1992).

Plus-values sur actions

La taxation à 0,40 % est abrogée en ce qui concerne les plus-values exonérées, lorsqu'elles sont réalisées ou constatées par une société qui, sur la base de l'art. 15 du C.Soc., n'est pas considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée ou constatée (ancien art. 217, 3°, du C.I.R. 1992).

Par ailleurs, les conditions d'exonération des plus-values réalisées sur actions ou parts sont renforcées. Les revenus éventuels des actions ou parts doivent toujours satisfaire aux conditions qualitatives applicables en matière de RDT (art. 203 du C.I.R. 1992) et à la durée minimum de détention en pleine propriété ininterrompue de un an (art. 192 et 202 du C.I.R. 1992) mais doivent dorénavant également satisfaire aux conditions quantitatives applicables en matière de RDT (art. 202, § 2, 1°, du C.I.R. 1992).

Les plus-values normalement exonérées mais qui deviennent imposables en raison du fait qu'elles n'ont pas été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an sont toujours taxées au taux spécial de 25 %.

Déduction RDT

La déduction RDT est portée à 100 % (art. 204 du C.I.R. 1992).

Déduction pour capital à risque

La déduction des intérêts notionnels est maintenue mais uniquement sur le capital à risque 'incrémental'.

Le capital à risque à prendre en considération est égal au cinquième de la différence positive entre :

- le montant annuel de capital à risque correspondant, sous réserve des dispo-

sitions de l'art. 205ter, §§ 2 à 6 , du C.I.R. 1992, au montant des capitaux propres de la société, à la fin de la période imposable, déterminés conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et pour le montant pour lequel ces éléments figurent au bilan,

- et le montant annuel de capital à risque correspondant, sous réserve des dispositions l'art. 205ter, §§ 2 à 6 , du C.I.R. 1992, au montant des capitaux propres de la société, à la fin de la cinquième période imposable précédente, déterminés conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et pour le montant pour lequel ces éléments figurent au bilan.

Le mode de calcul du capital à risque lui-même reste quant à lui inchangé.

Limitation des déductions fiscales

L'ordre d'imputation et la limitation des déductions fiscales sont modifiés (art. 207 du C.I.R. 1992).

Sont déduits en premier lieu et dans l'ordre déterminé ci-après, à concurrence du solde subsistant des bénéfices de la période imposable :

- les éléments non imposables, autres que la déduction pour investissement (art. 199 du C.I.R. 1992) ;
- les RDT de l'année (art. 202 à 205 du C.I.R. 1992, à l'exclusion de l'art. 205, § 3, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour revenus de brevets (art. 543 du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour revenus d'innovation (art. 2051 à 2054 du C.I.R. 1992, à l'exception de l'art. 2051, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour investissement.

Sont déduits en second lieu et dans l'ordre déterminé ci-après, à concurrence du solde

des bénéfices de la période imposable subsistant après application des montants déduits en premier lieu :

- la déduction pour capital à risque (art. 205bis à 205octies du C.I.R. 1992) ;
- les RDT reportés (art. 205, § 3, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour revenus d'innovation reportée (art. 2051, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992) ;
- les pertes antérieures (art. 206 du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour capital à risque reportée illimitée (art. 536, al. 3, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour capital à risque reportée limitée (7 ans) (art. 536, al. 1^{er} et 2, du C.I.R. 1992).

Par ailleurs, une nouvelle limitation des déductions fiscales est introduite. Ainsi, le montant total des déductions opérées en second lieu est limité pour la période imposable à 1.000.000 EUR, majorés de 70 % de la quotité qui excède 1.000.000 EUR de la partie du bénéfice qui subsiste après l'application des déductions opérées en premier lieu. La déduction ainsi limitée s'opère dans l'ordre défini dans l'énumération des déductions opérées en second lieu. Le Roi détermine les modalités suivant lesquelles s'opèrent ces déductions.

Dans le chef des petites sociétés (art. 15, §§ 1^{er} à 6, du C.Soc.) la limitation de déduction ne s'applique pas aux pertes visées à l'art. 206 du C.I.R. 1992, et ce pendant les quatre premières périodes imposables à partir de sa constitution.

Imposition effective des rectifications

Aucune déduction (visées aux art. 199 à 206, 536 et 543 du C.I.R. 1992, sauf RDT) n'est autorisée sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification (art. 346 du C.I.R. 1992) ou d'une imposition d'office (art. 351 du C.I.R. 1992) (pour laquelle des accroissements d'au

moins 10 % sont appliqués) (art. 207, al. 7, du C.I.R. 1992).

Modification des taux d'imposition

Le taux de l'I.Soc. est réduit de 33 % à 29 % (art. 215 du C.I.R. 1992).

Parallèlement, la CCC passe de 3 % à 2 % (art. 463bis, § 1^{er}, du C.I.R. 1992).

Cette adaptation de taux s'accompagne de mesures de transition spécifiques en matière de fixation de taux d'imposition pour les plus-values antérieurement exonérées, les provisions antérieurement exonérées et la réserve d'investissement qui deviendrait imposable à partir du 1^{er} janvier 2018 (art. 217/1 du C.I.R. 1992).

Cette adaptation de taux s'accompagne également d'adaptations au régime du Tax Shelter en fonction de la diminution des taux d'imposition (art. 194ter du C.I.R. 1992).

Le système de taux réduits par tranches (ancien art. 215, al. 2, du C.I.R. 1992) pour les sociétés dont le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR est abrogé à partir des exercices d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018. Pour les petites sociétés telles que définies à l'art. 15, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés, le taux de l'impôt sur la première tranche de 0 à 100.000 EUR est fixé à 20 % à partir des exercices d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018. Pour la part du revenu imposable excédant 100.000 EUR, le taux normal de 29 % est applicable.

Le bénéfice de ce taux réduit de 20 % n'est toutefois pas octroyé dans certains cas d'exclusion qui sont similaires à ceux qui étaient prévus pour le taux réduit par tranches. Seules les exclusions en matière de dividendes distribués et de condition de rémunération du dirigeant d'entreprise sont modifiées. Ainsi, le fait de distribuer des dividendes de plus de 13 % du capital libéré au début de la période imposable n'est plus un motif d'exclusion. L'exigence de rémunéra-

tion minimum allouée à au moins un des dirigeants de la société est cependant renforcée : la rémunération minimale de 36.000 EUR est portée à 45.000 EUR si la base imposable de la société atteint au moins 90.000 EUR.

Cette règle 50/50 est appliquée prioritairement. Si par exemple, une société a une base imposable de 75.000 EUR, elle ne doit pas attribuer 45.000 EUR à son dirigeant pour conserver son droit au taux réduit (de 20 %) et échapper à la cotisation spéciale (voir ci-après) ; elle peut se limiter à lui verser une rémunération de 37.500 EUR.

La condition de rémunération minimale ne s'applique cependant pas dans le chef d'une petite société nouvellement constituée pour les quatre premières périodes imposables à partir de sa constitution.

Versements anticipés

Le taux de référence utilisé pour déterminer la majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés déterminé à l'art. 161 du C.I.R. 1992 ne peut plus être inférieur à 3 % en matière d'I.Soc. Par ailleurs, l'exception de majoration si la majoration n'excède pas 0.5 % de l'impôt ou 80 EUR, n'est plus applicable en matière d'I.Soc. (art. 218, al. 2, du C.I.R. 1992).

Cotisation distincte pour insuffisance de rémunération minimale à un de ses dirigeants

Une cotisation distincte est établie dans le chef de la société qui n'alloue pas au moins à un de ses dirigeants d'entreprise la rémunération minimale de 45.000 EUR (ou la rémunération minimale à concurrence du résultat imposable) (art. 219quinquies du C.I.R. 1992).

La base de cette cotisation distincte est constituée de la différence positive entre, d'une part, le montant minimal requis de rémunération, et d'autre part, la plus grande rémunération attribuée par la société à un de ses dirigeants d'entreprise.

Le taux de la cotisation distincte est fixé à 5 %

à appliquer à la base de la cotisation distincte.

Celle-ci ne s'applique pas pendant les quatre premières périodes imposables à partir de leur constitution aux sociétés considérées comme petites au sens de l'art. 15, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés.

Dans le chef de sociétés liées au sens de l'article 11 du C.Soc. dont au moins la moitié des dirigeants d'entreprise sont les mêmes personnes dans chacune des sociétés concernées, l'ensemble des rémunérations versées par ces sociétés liées à une de ces mêmes personnes peut être pris en considération cumulativement pour l'application de la présente cotisation. Le total du montant de rémunération minimale est dans ce cas porté à 75.000 EUR.

La cotisation distincte est dans ce dernier cas payable par la société qui a le résultat imposable le plus élevé, parmi les sociétés liées visées qui ne remplissent pas la condition de rémunération.

Cette cotisation est déductible à l'I.Soc.

Dispense de versement du précompte professionnel

Le régime de dispense partielle de versement du Pr.P. en cas d'occupation de personnel scientifique est étendu aux chercheurs qui disposent de diplômes professionnels de bachelier dans des orientations nommément désignées (art. 2753 du C.I.R. 1992).

Absence de déclaration ou déclaration tardive

En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une entreprise soumise à l'I.Soc. (ou à l'I.N.R./Soc. conformément à l'art. 227, 2° du C.I.R. 1992), le minimum des bénéfices imposables est fixé à 34.000 EUR (au lieu de 19.000 EUR antérieurement). Ce montant est majoré en cas d'infractions répétées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 25 % minimum à 200 % maximum (art. 342, § 4, du C.I.R. 1992).

Taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires

Pour l'année civile 2018, le taux des intérêts de retard est fixé à 4 % (art. 414, § 1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992).

Par conséquent, pour l'année civile 2018, le taux des intérêts moratoires est fixé à 2 % (art. 418, al. 2, du C.I.R. 1992)

Par ailleurs, les intérêts moratoires (quand ils sont prévus) ne sont plus payés automatiquement. L'administration doit être mise en demeure par sommation ou par autre acte équivalent (art. 418 du C.I.R. 1992).

Aucun intérêt moratoire n'est dû (notamment) lorsque son montant n'atteint pas 5 EUR par mois (art. 419, al. 1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992). Cette limite est désormais applicable par cotisation, pour un même exercice d'imposition.

Enfin, les intérêts moratoires ne sont plus dus 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 ne courent qu'à partir de la fin du deuxième mois suivant le mois au cours duquel la mise en demeure a été envoyée et à condition que celle-ci ait fait cesser l'impossibilité précitée.

Modifications entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2019 ou pour l'exercice d'imposition 2020

Dispositifs hybrides

Dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, l'Union européenne lutte en particulier contre les dispositifs hybrides et impose aux Etats membres de se conformer à ses directives en la matière. D'où l'introduction de la notion de dispositifs hybrides dans le C.I.R. 1992.

Par dispositif hybride, on entend un dispositif donnant lieu à des dépenses déductibles dans le chef d'une société résidente, ou d'un établissement belge, et d'une entreprise étran-

gère, ou d'une implantation de celle-ci, ou dans le chef d'un seul de ces intervenants mais sans que, dans ce cas, à ces dépenses correspondent des revenus figurant parmi les revenus imposables du bénéficiaire (art. 2, § 1^{er}, 16° du C.I.R. 1992).

Afin d'éviter l'érosion des assiettes imposables liée au recours à ces dispositifs hybrides, il est prévu que les sociétés sont également imposables sur les bénéfices attribuables à un établissement stable dont une convention préventive de la double imposition (CPDI) conclue avec un Etat membre de l'UE prévoit l'exonération, dans la mesure où ces bénéfices sont générés dans le cadre d'un dispositif hybride et où ils ne sont pas imposables dans la juridiction de l'établissement stable en raison du fait que celui-ci n'y est pas considéré comme tel (art. 185, § 1^{er}, al. 2 et svts du C.I.R. 1992).

Il est prévu par ailleurs par dérogation au § 1^{er} de l'art. 185 du C.I.R. 1992, et sans préjudice de l'art. 203, § 1^{er}, 6°, du C.I.R. 1992, que les revenus générés dans le cadre d'un dispositif hybride qui ne sont pas repris dans les bénéfices des sociétés ou des établissements belges qui en sont les bénéficiaires ou qui sont considérés comme tels en vertu des lois d'un autre Etat, sont imposables ou, selon le cas, non déductibles, dans la mesure où une entreprise étrangère, ou une implantation de celle-ci, est autorisée à les déduire de revenus imposables (art. 185, § 2/1 du C.I.R. 1992).

En parallèle, il est inséré à l'art. 198, § 1^{er}, quatre nouvelles catégories de frais rejetés à titre de frais professionnels en matière de paiements effectués dans le cadre de dispositifs hybrides (art. 198, § 1^{er}, 10°/1, 10°/2, un 10°/3 et 10°/4 du C.I.R. 1992).

Transferts d'actifs à un établissement étranger

Lors du transfert d'un ou de plusieurs éléments de l'actif d'une société résidente à son établissement étranger dont les bénéfices sont exonérés en Belgique en vertu d'une CPDI, les bénéfices comprennent également,

par dérogation à l'art. 24 du C.I.R. 1992, la différence positive entre d'une part la valeur réelle et d'autre part la valeur d'acquisition ou d'investissement de ces éléments, diminuée des réductions de valeur et des amortissements admis antérieurement (art. 185/1 du C.I.R. 1992).

Le choix entre le paiement immédiat ou le paiement étalé de l'impôt, prévu à l'art. 413/1 du C.I.R. 1992 est étendu à l'impôt sur le revenu établi sur base de la plus-value en question.

Montages non authentiques

Sont imposables les bénéfices non distribués d'une société étrangère provenant de montages non authentiques (Controlled Foreign Corporation) mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal (art. 185/2 du C.I.R. 1992).

Déduction des transferts intra-groupe

Il est introduit en droit fiscal belge une 'pseudo' consolidation fiscale en organisant les transferts de bénéfices entre sociétés liées (art. 205/5 du C.I.R. 1992).

Le montant du transfert intra-groupe est déterminé dans une convention de transfert intra-groupe conclue entre le contribuable et une société résidente ou étrangère qui entre en considération. Chaque convention ne peut concerner qu'une période imposable.

Ce montant ne peut pas dépasser les pertes professionnelles qui, dans le chef de la société résidente ou de l'établissement belge de la société étrangère qui entre en considération, seraient éprouvées dans la période imposable si le transfert intra-groupe n'était pas repris dans les bénéfices.

Dans cette convention, cette société résidente ou cet établissement belge s'engage à inclure le montant du transfert intra-groupe dans la déclaration à l'I.Soc. ou à l'I.N.R./Soc. en tant que bénéfices de la période imposable à laquelle se rattache la convention.

Dans cette convention, le contribuable s'engage à payer à cette société résidente ou cet

établissement belge une compensation qui est égale au supplément d'impôt qui serait dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas repris en réduction des bénéfices de la période imposable.

Une société résidente ou étrangère qui entre en considération est une société :

- qui dispose d'une participation d'au moins 90 % du capital du contribuable, ou ;
- dont le capital est détenu à raison d'au moins 90 % par le contribuable, ou ;
- dont le capital est détenu à raison d'au moins 90 % par une autre société résidente ou étrangère et que cette autre société résidente ou étrangère dispose d'une participation d'au moins 90 % du capital du contribuable.

Une société étrangère n'entre en considération que si celle-ci est établie dans un Etat membre de l'EEE.

La convention visée ne peut être conclue que si :

- la société résidente ou étrangère est qualifiée de façon ininterrompue durant la période imposable et les quatre précédentes périodes imposables en tant que société résidente ou étrangère qui entre en considération ;
- et la période imposable de la société résidente ou étrangère débute au même moment que la période imposable du contribuable et se clôture soit au même moment, soit en cas de liquidation de cette société à un moment antérieur au moment auquel se clôture la période imposable du contribuable.

Cette déduction des transferts intra-groupe intervient, dans l'ordre de déduction des bénéfices imposables, dans la corbeille des éléments à déduire en second lieu et dans l'ordre déterminé ci-après :

- la déduction pour capital à risque (art. 205bis à 205octies du C.I.R. 1992) ;

- les RDT reportés (art. 205, § 3, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour revenus d'innovation reportée (art. 205/1, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992) ;
- les pertes antérieures (art. 206 du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour capital à risque reportée illimitée (art. 536, al. 3, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction pour capital à risque reportée limitée (7 ans) (art. 536, al. 1^{er} et 2, du C.I.R. 1992) ;
- la déduction des transferts intra-groupe (visée à l'art. 205/5 du C.I.R. 1992).

Absence de déclaration ou déclaration tardive

En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une société soumise à l'I.Soc. ou à l'I.N.R./Soc. conformément à l'art. 227, 2^o du C.I.R. 1992, le minimum des bénéfices imposables est fixé à 40.000 EUR (à indexer pour les exercices d'imposition ultérieurs) (au lieu de 34.000 EUR). Ce montant est majoré en cas d'infractions répétées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 25 % minimum à 200 % maximum (art. 342, § 4, du C.I.R. 1992).

Modifications entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2020 ou pour l'exercice d'imposition 2021

Requalification d'intérêts en dividendes

La notion de prêt d'argent est supprimée au profit de la notion plus large de créance dans l'art. 18 du C.I.R. 1992 et ce, afin d'éviter les discussions concernant la qualification ou non des comptes courants en prêt d'argent (ceux-ci sont englobés dans le terme plus large de créance).

Frais de véhicules hybrides

Pour un véhicule hybride rechargeable visé à l'art. 36, § 2, al. 10, du C.I.R. 1992, qui est équipé d'une batterie électrique avec une ca-

capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre, l'émission de grammes de CO₂ à prendre en considération est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant (non applicable aux véhicules hybrides achetés avant le 1^{er} janvier 2018).

Amendes et majorations de cotisations sociales non déductibles

Toutes les amendes seront non déductibles (amendes, y compris les amendes transactionnelles, les amendes administratives infligées par des autorités publiques, même lorsque ces amendes n'ont pas le caractère d'une sanction pénale et même lorsque leur montant est calculé sur la base d'un impôt déductible, les confiscations et les pénalités de toute nature, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations visées à l'art. 30), de même que les majorations des cotisations sociales (art. 53, 6°, du C.I.R. 1992).

Taux d'intérêt de marché

La notion de taux d'intérêt de marché est adaptée dans l'art. 55 du C.I.R. 1992.

Les intérêts d'obligations, de prêts, de créances, de dépôts et d'autres titres constitutifs d'emprunts ne sont pris en considération à titre de frais professionnels que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant correspondant à :

- le taux d'intérêt pratiqué par les IFM, publié par la BNB, pour les prêts d'un montant inférieur ou égal à 1.000.000 EUR avec taux variable et fixation initiale du taux d'une durée inférieure ou égale à un an, octroyés aux sociétés non financières, conclus au mois de novembre de l'année civile précédant l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent, augmenté de 2,5 % ;
- pour les intérêts autres que ceux visés ci-dessus : le taux d'intérêt pratiqué sur le

marché, compte tenu des éléments particuliers propres à l'appréciation du risque lié à l'opération, et notamment de la situation financière du débiteur et de la durée du prêt.

Frais de véhicules déductibles à concurrence de 120 %

Les frais faits ou supportés lorsqu'un employeur ou un groupe d'employeurs a organisé le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail (minibus, autobus et autocars) ne seront plus déductibles à concurrence de 120 % (abrogation de l'art. 64ter, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992).

Frais de véhicules

Les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules ne sont déductibles que dans les limites suivantes (art. 66 et 198bis du C.I.R. 1992) :

- 40 % s'ils émettent 200 grammes de CO₂ par kilomètre, ou plus ;
- un taux déterminé par la formule suivante, dans les autres cas : 120 % - (0,5 % * coefficient * grammes de CO₂ par kilomètre), où le coefficient est fixé à 1 pour les véhicules alimentés au diesel, et à 0,95 pour les véhicules équipés d'un autre moteur. Lorsque le véhicule est équipé d'un moteur au gaz naturel et que sa puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux, le coefficient est réduit à 0,90.

Le taux ainsi déterminé ne peut être inférieur à 50 %, ni supérieur à 100 % et s'élève à un minimum de 75 % pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 1^{er} janvier 2018.

Les frais de carburant (anciennement déductibles à 75 %), suivent dorénavant le régime des autres frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules (pourcentage en fonction du coefficient de CO₂ par kilomètre).

Par ailleurs, ces limitations ne s'appliqueront

plus aux frais qui sont répercutés à des tiers, à condition que ces frais soient explicitement et séparément mentionnés sur la facture (art. 66, § 2, 4°, du C.I.R. 1992).

Pertes professionnelles étrangères

Les pertes professionnelles dans des établissements étrangers ou inhérentes à des actifs situés à l'étranger ne seront dorénavant déductibles que si elles correspondent à des pertes professionnelles définitives éprouvées dans un Etat membre de l'EEE, c'est-à-dire en cas d'arrêt des activités sans possibilité de déduction de ces pertes (art. 185, § 3, du C.I.R. 1992).

Entreprises d'insertion

Le régime est adapté (abrogation de l'art. 193quater, § 3, du C.I.R. 1992).

Amortissements

Les amortissements dégressifs et la faculté d'amortir entièrement la première année de l'investissement pour les petites sociétés (art. 196, § 2, du C.I.R. 1992) sont supprimés pour les immobilisations acquises à partir du 1^{er} janvier 2020.

Escompte de dettes

N'est pas considérée comme des frais professionnels la partie prise en charge d'un escompte comptabilisé sur des immobilisations incorporelles ou corporelles non amortissables, ou financières, pour autant que le prix d'achat est inférieur à la valeur réelle majorée de l'escompte (art. 198, § 1^{er}, 8° du C.I.R. 1992).

Déduction limitée de certains intérêts

Une nouvelle limite est introduite en matière de déduction d'intérêts, qui prévoit que sans préjudice de l'application des articles 54 et 55 du C.I.R. 1992, les surcoûts d'emprunt, ne sont pas considérés comme des frais professionnels dans la mesure où le montant total de ces intérêts est plus élevé que le montant limite (art. 198, § 1^{er}, 11° et 198/1 du C.I.R. 1992).

Les surcoûts d'emprunt sont définis comme

la différence positive entre :

- d'une part, la part des intérêts et autres coûts (décrits par A.R.) comme étant économiquement similaires à des intérêts, qui sont considérés comme des frais professionnels de la période imposable, conformément aux articles 49, 52, 2°, 54 et 55 et qui ne sont pas liés à un établissement stable dont les bénéfices sont exonérés en vertu d'une convention préventive de la double imposition ;
- et d'autre part, la part des intérêts et autres coûts (décrits par A.R.) comme étant économiquement similaires à des intérêts, qui sont compris dans les bénéfices de la période imposable et qui ne sont pas exonérés en vertu d'une CPDI.

Le montant limite de déduction des intérêts est le montant le plus élevé des deux montants suivants :

- 3 millions d'EUR ;
- 30 % de l'EBITDA du contribuable.

Condition d'intangibilité

La déduction de 20 % des frais (art. 64ter et 198bis, al. 1^{er}, 1°, a), du C.I.R. 1992) qui a été admise au-delà du montant des coûts réellement faits ou supportés n'est plus subordonnée à la condition visée à l'art. 190, al. 2 du C.I.R. 1992.

L'obligation est cependant maintenue pour les déductions qui ont été opérées selon l'art. 64ter du C.I.R. 1992, tel qu'il existait avant d'être modifié par la loi du 25 décembre 2017 relative à la réforme de l'I.Soc., et l'art. 198bis, al. 1^{er}, 1°, a du C.I.R. 1992, tel qu'il existait avant d'être modifié par ladite loi du 25 décembre 2017.

Exonérations pour personnel supplémentaire

Les exonérations par unité de personnel supplémentaire (art. 67 à 67ter du C.I.R. 1992) sont supprimées pour les sociétés (art. 198ter du C.I.R. 1992).

Diminution du taux de l'I.Soc.

Pour les exercices d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020, le taux de l'I.Soc. sera réduit de 29 % à 25 % (art. 215 du C.I.R. 1992) et la CCC sera ramenée à 0 % dès l'exercice d'imposition 2021 (abrogation de l'art. 463bis du C.I.R. 1992).

Cotisation distincte sur dépenses non justifiées

La cotisation distincte sur dépenses non justifiées (art. 219 du C.I.R. 1992) devient non déductible (abrogation de l'art. 239 du C.I.R. 1992).

Cotisation distincte sur bénéfices dissimulés

Les bénéfices dissimulés ne pourront plus être réincorporés spontanément dans la comptabilité pour bénéficier d'un taux réduit à 50 % de la cotisation distincte. Les bénéfices dissimulés seront donc d'office soumis au taux de cotisation distincte de 100 % (art. 219 du C.I.R. 1992).

Cotisation distincte pour insuffisance de rémunération minimale à un de ses dirigeants

Une cotisation distincte a été introduite à l'art. 219quinquies du C.I.R. 1992 à compter du 1^{er} janvier 2018, cotisation établie dans le chef de la société qui n'alloue pas au moins à un de ses dirigeants d'entreprise la rémunération minimale de 45.000 EUR (ou la rému-

nération minimale à concurrence du résultat imposable).

Le taux de la cotisation distincte, établi à 5 % pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, passe à 10 % pour l'exercice d'imposition 2021 (art. 219quinquies du C.I.R. 1992).

Etablissements stables

La situation des agents intermédiaires est clarifiée (art. 229 du C.I.R. 1992).

Dispense de versement du précompte professionnel

Adaptation de l'art. 275/3 du C.I.R. 1992.

Réserves immunisées

Il est réintroduit une taxation volontaire sur les exercices d'imposition 2021 et 2022, des réserves immunisées constituées avant le 1^{er} janvier 2017 (réserve immunisée existant à la fin de la dernière période imposable qui se clôture avant le 1^{er} janvier 2017) à l'art. 519ter du C.I.R. 1992.

Elles sont taxées au taux de 15 % ou de 10 % en cas de réalisation d'investissements en immobilisations incorporelles ou incorporelles amortissables, qui ne sont pas considérées comme un emploi pendant la période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition considéré.

Roland ROSOUX

*Professeur à l'Ecole supérieure
des sciences fiscales*

Comité de rédaction: Denis Dufour, Sabine Garroy, Pierre Georis, Pierre Goblet, Deborah Gol, François Lagasse, Fernand Maillard, Baudouin Theunissen, Luca Venzani, Philippe T'Kint, Jean Pierre Vincke

Rédacteur en chef: Michel De Wolf

Editeur responsable: Syneco ASBL

ASBL Actualités est une lettre d'information de Syneco ASBL (Rue des Glaces Nationales 169 à 5060 Sambreville - Chaussée de Haecht 579 BP 50 à 1031 Bruxelles, www.syneco.be) et paraît 11 fois par an (pas en août).

L'abonnement au mensuel ASBL Actualités est compris dans la cotisation annuelle d'affiliation à Syneco ASBL. La résiliation ne peut s'effectuer qu'en fin d'année d'abonnement, par écrit, et ce deux mois avant l'échéance.

Tous droits réservés. Aucun extrait de cet ouvrage ne peut être reproduit, ni saisi dans une banque de données, ni communiqué au public, sous quelque forme que ce soit, électronique, mécanique, par photocopie, film ou autre, sans le consentement écrit et préalable de l'éditeur. Les auteurs, le comité de rédaction et l'éditeur veillent à la fidélité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.