
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Quelles sont les incidences de la crise sanitaire liée au COVID-19 sur la fiscalité et la procédure fiscale ?".

Auteur : Delsupexhe, Lara

Promoteur(s) : 10699

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/13214>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Quelles sont les incidences de la crise sanitaire liée au COVID-19 sur la fiscalité et la procédure fiscale ?

Lara DELSUPEXHE

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Nathalie PIROTTE

REMERCIEMENTS

Tout d'abord, je tiens à exprimer ma reconnaissance à Madame Nathalie PIROTTE qui, en tant que promoteur de ce travail de fin d'études, m'a orientée, aidée et conseillée.

L'enseignement de qualité dispensé par le Master de spécialisation en droit fiscal, même à travers un écran, a su nourrir mes réflexions, c'est pourquoi je voudrais remercier toute l'équipe d'encadrement, et plus particulièrement Monsieur Marc BOURGEOIS qui m'a donné l'envie de me spécialiser dans cette matière lors de ma dernière année d'étude de droit.

Enfin, je tiens à témoigner toute ma gratitude à mon papa pour sa précieuse aide à la relecture et à la correction de mon travail de fin d'études.

TABLE DES MATIERES

Remerciements	2
Table des matières	3
Introduction générale	4
I. Fiscalité fédérale	4
A. Impôts sur le revenu	4
1. Impôt des personnes physiques	4
a) Revenus.....	5
➤ Montants octroyés par l'État	5
➤ Chômage	6
➤ Main d'œuvre.....	7
➤ Indemnités de télétravail	10
b) Frais déductibles	11
➤ Libéralités	11
➤ Chèque consommation	11
➤ Frais de réception.....	11
➤ Primes de pension	12
c) Avantages fiscaux	13
➤ Réductions d'impôts.....	13
➤ Déductions d'impôt.....	18
➤ Avantages sociaux	20
2. Impôt des sociétés.....	21
➤ Tax shelter pour l'industrie cinématographique et pour les productions scéniques.....	21
➤ Déduction pour investissement	22
➤ Déduction anticipée pour pertes	22
➤ Réserve de reconstitution	24
B. Taxe sur la valeur ajoutée	24
1. Exonérations	24
2. Réductions des taux	25
C. Procédure fiscale	26
1. Établissement de l'impôt	26
2. Contrôle fiscal.....	26
3. Recouvrement de l'impôt	27
a) Généralités	27
b) Impôts sur les revenus.....	28
c) Taxe sur la valeur ajoutée	29
4. Remboursement.....	30
II. Fiscalité régionale	30
III. Fiscalité internationale	31
Conclusions.....	33
Bibliographie	34

INTRODUCTION GENERALE

Lorsque l'Organisation mondiale de la santé prononce l'état d'urgence de santé publique de portée internationale le 30 janvier 2020¹, nul n'imagine l'impact que la Covid-19 aura sur nos vies dorénavant.

Les mesures sociales et sanitaires prises par les États afin de freiner la propagation du virus entraînent des conséquences sociales, environnementales, mais aussi économiques. En effet, la crise sanitaire contraint de nombreuses entreprises jugées non-essentiels à réduire leurs activités, avec pour conséquences baisse du chiffre d'affaires et mise au chômage de certains travailleurs. En outre, quelques produits pourtant indispensables, tels que dispositifs médicaux spécifiques ou masques, viennent à manquer. Rapidement, des mesures doivent être prises pour atténuer l'impact économique du coronavirus sur la population belge, notamment via la fiscalité.

Divers régimes fiscaux ont été adaptés ou introduits afin de permettre aux particuliers et aux sociétés à faire face à la crise du coronavirus.

Il est pertinent d'étudier, dans un premier temps, les mesures fiscales et procédurales adoptées au niveau fédéral. Celles-ci concernent les impôts sur les revenus et la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, TVA).

Il convient ensuite d'examiner les décisions adoptées par les Régions eu égard aux nombreuses taxes qui entrent dans leurs compétences.

Enfin, une analyse de l'incidence du coronavirus sur la fiscalité dans son aspect international permettra, de répondre à la question posée dans l'intitulé de cet ouvrage.

I. FISCALITE FEDERALE

A. IMPOTS SUR LE REVENU

À l'instar de la structure du Code des impôts sur les revenus, les mesures étudiées à l'impôt des personnes physiques valent également, sauf exceptions, aux autres impôts sur les revenus. C'est pourquoi nous allons tout d'abord analyser les régimes fiscaux applicables aux personnes physiques avant d'analyser quelques particularités valables pour les sociétés en réponse à la crise sanitaire.

1. Impôt des personnes physiques

L'étude de l'impôt des personnes physiques consistera à analyser les mesures adoptées relatives à quelques revenus, frais déductibles et avantages fiscaux particuliers en raison de la crise sanitaire du COVID-19.

¹X., « Coronavirus : l'OMS décrète l'urgence de santé publique de portée internationale », disponible sur lesechos.fr, le 30 janvier 2020.

a) Revenus

➤ Aides octroyées par l'État

Suite aux mesures drastiques prises par le gouvernement afin de lutter contre le coronavirus, tel que le confinement de la population et la fermeture obligatoire de certains commerces, les entreprises belges ont dû faire face à des conséquences économiques fâcheuses. Rapidement, les autorités publiques ont décidé de leur apporter une aide sous forme de primes.

Afin que ces mesures puissent atteindre l'objectif poursuivi, le législateur fédéral leur a également accordé un traitement fiscal particulier. En effet, les aides octroyées par les pouvoirs publics sont exonérées d'impôts sur les revenus. Pour bénéficier de cette exonération, il faut toutefois que l'indemnité reçue « ne constitue pas une indemnité directe ou indirecte en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de service », qu'elle ait été « payée ou attribuée entre le 15 mars 2020 et le 31 décembre 2021 » et que « la réglementation conformément à laquelle l'indemnité [...] est attribuée dispose expressément que cette indemnité est octroyée dans le but de faire face aux conséquences économiques ou sociales, directes ou indirectes de la pandémie du COVID-19 »².

L'administration précise également que l'exonération de ces primes s'applique tant pour l'impôt des personnes physiques, que pour l'impôt des sociétés et l'impôt des non-résidents. En effet, les indemnités peuvent être octroyées tant à des personnes morales que physiques³.

Certains contribuables, victimes économiques de la pandémie, ont également eu la possibilité d'introduire une demande de droit passerelle⁴.

Revenu de remplacement destiné à compenser l'interruption de l'activité économique à la suite des mesures prises par le gouvernement, le droit passerelle de crise COVID-19 est soumis au même régime fiscal que les revenus qu'il est censé remplacer. Par conséquent, lorsque les revenus générés par l'activité économique interrompue sont des rémunérations au sens de l'article 30, 1° et 2° du Code des Impôts sur le Revenu (ci-après, C.I.R.), le droit passerelle de crise est imposable au titre d'indemnités « en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunération »⁵, c'est-à-dire au taux progressif. Par contre, si les revenus de l'activité interrompue sont considérés comme des bénéfices ou des profits au sens de l'article 23, §1^{er}, 1° ou 2° du C.I.R., alors le droit passerelle est imposable au titre d'indemnités obtenues « en compensation ou à l'occasion d'un acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices ou des profits »⁶. En effet, l'administration considère l'interruption forcée de l'activité en raison de la COVID-19 comme un acte forcé au

² Loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 11 juin 2020, art. 6 ; loi du 20 décembre 2020 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 30 décembre 2020, art. 7.

³ Circulaire 2020/C/130 du 21 octobre 2020 relative à l'exonération des indemnités des régions, communautés, provinces ou communes, suite au COVID-19.

⁴ Loi du 23 mars 2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants, *M.B.*, 24 mars 2020 ; arrêté royal n° 41 modifiant la loi du 23 mars 2020 modifiant la loi 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant des mesures temporaires dans le cadre COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants, *M.B.*, 30 juin 2020.

⁵ C.I.R., art. 31, al. 2, 4° et art. 32, al. 2, 2°.

⁶ C.I.R., art. 25, 6°, a) et art. 27, al. 2, 4°.

sens de l'article 171, 4°, b) du C.I.R.⁷. Par conséquent, le droit passerelle de crise peut être imposé au taux distinct de 16,5%, à la condition que, avec les autres indemnités visées aux articles 25, 6°, a) et 27, alinéa 2, 4°, a) du C.I.R., ils n'excèdent pas les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée, réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de l'interruption de l'activité. Dans cette hypothèse, l'excédent serait alors taxé au taux progressif.

Le droit passerelle de reprise, quant à lui, est octroyé aux indépendants afin de soutenir la reprise de leurs activités. Contrairement au régime fiscal du droit passerelle de crise, peu importe la nature de l'activité interrompue, l'indemnité ainsi reçue est taxable au taux d'imposition progressif, au titre d'indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices, de profits ou de rémunérations⁸.

Une particularité concerne le droit passerelle (qu'il soit de crise ou de reprise) octroyé au conjoint aidant, puisque celui-ci n'est pas imposable dans la mesure où il n'existe aucune disposition légale qui soumet de tels revenus à l'impôt sur les revenus⁹.

➤ Chômage

Cause directe de la cessation d'activité de leur entreprise, de nombreux travailleurs ont été contraints de recourir au chômage temporaire. Les allocations ainsi reçues sont soumises au même traitement fiscal que les allocations déjà existantes (imposables à l'impôt sur les revenus au taux progressif). Cependant, un allègement du taux du précompte professionnel sur ces allocations a été prévu. Ce dernier est réduit de 26,75% à 15% pour « les allocations légales payées ou attribuées aux chômeurs temporaires visés à l'article 27, 2°, de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 portant la réglementation du chômage [...] dans la mesure où ces revenus sont payés ou attribués entre le 1^{er} mai 2020 et le 30 septembre 2021 et concernent des jours de chômage temporaire pendant la même période »¹⁰.

En outre, concernant les allocations de chômage avec complément d'entreprise (RCC)¹¹, elles peuvent être exonérées d'impôt sur les revenus notamment lorsqu'elles sont obtenues « pour une période de reprise du travail auprès d'un autre employeur ou de reprise du travail en tant qu'indépendant »¹². Le législateur fédéral va cependant étendre l'exonération des indemnités obtenues pour les mois d'avril à août 2020 inclus pendant lesquels « un prépensionné ou un chômeur avec complément d'entreprise reprend temporairement le travail dans un secteur vital¹³ chez l'employeur qui est le débiteur de l'allocation complémentaire dans le cadre du régime de chômage avec complément d'entreprise »¹⁴.

⁷Circulaire 2020/C/94 du 8 juillet 2020 concernant le régime fiscal des prestations financières dans le cadre du droit passerelle de crise, point 4.

⁸C.I.R., art. 25, 6°, b), art. 27, al. 2, 4°, b), art. 31, al. 2, 4°, art. 32, al. 2, 2°.

⁹Circulaire 2020/C/94, *op. cit.*, point 6 ; Circulaire 2020/C/114 du 4 septembre 2020 concernant les adaptations au droit passerelle de crise et l'introduction d'un droit passerelle de reprise, point 7.

¹⁰Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 17 ; arrêté royal du 20 juin 2021 modifiant l'annexe III de l'AR/CIR 92 en matière d'allocations légales de chômage temporaire, *M.B.*, 23 juin 2021, art. 1^{er}.

¹¹C.I.R., art. 31*bis*, 1°.

¹²C.I.R., art. 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 31°.

¹³Pour un aperçu des secteurs vitaux visés : Circulaire 2021/C/45 du 20 mai 2021 relative à l'exonération fiscale du complément d'entreprise et de l'indemnité complémentaire en cas de reprise du travail – reprise du travail auprès de son employeur précédent - mesures dans le cadre de la pandémie du COVID-19.

¹⁴Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 16, §2.

➤ Main d'œuvre

L'État a pu soutenir les entreprises d'une autre manière en permettant aux étudiants jobistes de fournir une main d'œuvre supplémentaire flexible, sans les désavantager sur le plan fiscal. Deux mesures ont été dès lors adoptées : la première concerne les rémunérations qui ne sont pas considérées comme ressources afin de déterminer si les étudiants sont à la charge de leurs parents ; la seconde prend la forme d'une exonération du précompte professionnel.

En principe, lorsqu'il s'agit d'évaluer si l'étudiant est encore fiscalement à la charge de ses parents, les revenus de ce dernier ne peuvent pas dépasser un certain montant de ressources nettes. Afin d'encourager les étudiants à participer à la relance de l'économie, très impactée par la crise sanitaire, le législateur permet, sous conditions, que certaines rémunérations ne soient pas comptabilisées comme des ressources. Lorsque l'étudiant a travaillé pendant le deuxième trimestre de 2020¹⁵ et/ou le troisième trimestre de 2021¹⁶, quel que soit le secteur d'activités, et/ou qu'il a travaillé dans le secteur des soins et/ou de l'enseignement durant le quatrième trimestre de 2020¹⁷ et/ou le premier¹⁸ et/ou deuxième¹⁹ trimestre de 2021, les rémunérations des heures prestées durant ces périodes ne sont pas considérées comme des ressources si les employeurs les ont déclarées conformément à l'article 7 de l'arrêté royal du 5 novembre 2002 instaurant une déclaration immédiate de l'emploi. L'administration précise toutefois que les frais réels faits ou supportés pour acquérir ou conserver ces rémunérations ne sont pas déductibles²⁰.

Les étudiants disposent également d'un régime de faveur à l'égard du précompte professionnel. Ce dernier est exonéré, en principe, pour les « rémunérations payées ou attribuées aux étudiants engagés dans le cadre d'un contrat d'occupation d'étudiants [...] pour 475 heures déclarées d'occupation d'étudiants par année civile » et qui, conformément à la législation en matière de sécurité sociale des travailleurs, « ne sont pas soumises aux cotisations de sécurité sociale »²¹. Avec pour objectif de permettre une meilleure relance de l'économie, les heures de travail des étudiants prestées lors du deuxième trimestre de 2020²² et du troisième trimestre de 2021²³, quel que soit le secteur d'activités, et celles prestées lors du quatrième trimestre de 2020²⁴, du premier²⁵ et deuxième trimestre de 2021²⁶ dans le secteur de l'enseignement et des soins ne sont

¹⁵ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 16, §3.

¹⁶ Loi du 18 juillet 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 29 juillet 2021, art. 6, 1^o.

¹⁷ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 16.

¹⁸ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 16.

¹⁹ Loi du 2 avril 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 13 avril 2021, art. 7.

²⁰ Circulaire 2020/C/143 du 19 novembre 2020 relative à l'exclusion des rémunérations pour le travail étudiant presté lors du deuxième trimestre de 2020 pour la détermination des ressources, point 12.

²¹ Annexe III de l'AR/CIR 92, tel que modifié par l'arrêté royal du 19 décembre 2019, point 2.22. Nous reviendrons ultérieurement sur le régime spécial de faveur des étudiants en matière de sécurité sociale.

²² Arrêté royal du 18 mai 2020 modifiant l'annexe III de l'AR/CIR 92, en matière de précompte professionnel sur les rémunérations pour le travail étudiant, *M.B.*, 26 mai 2020, art. 1^{er}.

²³ Arrêté royal du 24 juillet 2021 modifiant l'annexe III de l'AR/CIR 92 en matière des rémunérations pour travail étudiant, *M.B.*, 3 août 2021, art. 1^{er}.

²⁴ Arrêté royal du 30 novembre 2020 modifiant l'annexe III de l'AR/CIR 92, en matière de précompte professionnel sur les rémunérations pour le travail étudiant, *M.B.*, 9 décembre 2020, art. 1^{er}.

²⁵ Arrêté royal du 30 novembre 2020, *op. cit.*, art. 1^{er}.

²⁶ Arrêté royal du 24 juillet 2021, *op. cit.*, art. 1^{er}.

pas prises en considération dans le calcul du plafond des 475 heures ; leur rémunération ne fait, dès lors, pas l'objet d'un précompte professionnel.

Des adaptations concernant la loi relative aux droits des volontaires²⁷ ont également été décidées : une extension de son champ d'application et une augmentation temporaire du plafond annuel de défraiement.

Tout d'abord, afin de combler l'absence de nombreux travailleurs malades ou mis en quarantaine, notamment dans le secteur des maisons de repos et de soins, le champ d'application de cette loi a été étendu afin que celle-ci puisse également bénéficier aux « organisations qui ne sont pas constituées sous la forme d'une association sans but lucratif et qui sont agréées par l'autorité compétente pour l'aide et les soins aux personnes âgées ainsi que pour l'accueil et l'hébergement des personnes âgées »²⁸.

Ensuite, bien que le volontariat ait un caractère non rémunéré, la loi de 2005 permet à l'organisation de rembourser les frais engagés par le volontaire de manière forfaitaire, sans toutefois dépasser un certain plafond de défraiement : 24,79 euros par jour et 991,57 euros par an (montants non indexés)²⁹. Cependant, il est rapidement apparu qu'un grand nombre de volontaires particulièrement engagés ont atteint ce plafond annuel, les empêchant de pouvoir continuer à s'investir dans la relance de l'économie. Ayant reçu l'habilitation à relever ces limites pour certaines catégories de volontaires, le Roi avait déjà augmenté le plafond annuel pour trois catégories³⁰. Il décide également d'accorder ce plafond annuel majoré de 1.821,10€ (montant non indexé) à d'autres catégories de volontaires : ceux qui ont été effectivement déployés pour des activités liées à la gestion de la crise de la COVID-19 dans les entreprises, les associations et services des secteurs cruciaux et les services essentiels à la protection des besoins vitaux de la Nation et des besoins de la population³¹ pendant la période s'étendant du 18 mars 2020 au 17 mai 2020 inclus³², pendant le quatrième trimestre de 2020³³ et la période s'étendant du 1^{er} janvier 2021 au 30 juin 2021 inclus³⁴ ainsi que ceux qui ont été effectivement déployés dans les centres de vaccination pendant la période s'étendant du 15 février 2021 au 31

²⁷ Loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, *M.B.*, 29 août 2005.

²⁸ Arrêté royal n°24 du 20 mai 2020 étendant temporairement le champ d'application de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires aux organisations agréées par l'autorité compétente pour l'aide et les soins aux personnes âgées ainsi que pour l'accueil et l'hébergement des personnes âgées du secteur privé commercial, *M.B.*, 29 mai 2020, art. 1^{er} ; Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 24, §1^{er}.

²⁹ Loi du 3 juillet 2005, *op. cit.*, art. 10.

³⁰ Arrêté royal du 20 décembre 2018 relevant le plafond annuel de défraiement, déterminé à l'article 10, alinéa 1^{er} de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, pour certaines catégories de volontaires, *M.B.*, 28 décembre 2018.

³¹ Tels que visés à l'annexe à l'arrêté ministériel du 28 octobre 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, *M.B.*, 28 octobre 2020.

³² Arrêté royal du 28 août 2020 portant modification de l'arrêté royal du 20 décembre 2018 relevant le plafond annuel de défraiement, déterminé à l'article 10, alinéa 1^{er} de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, pour certaines catégories de volontaires, *M.B.*, 8 septembre 2020, art. 1^{er}.

³³ Arrêté royal du 28 décembre 2020 portant, dans le cadre de la lutte contre les conséquences socio-économiques de la pandémie du coronavirus, adaptation de diverses dispositions en matière de sécurité sociale et de volontariat, *M.B.*, 31 décembre 2020, art. 8, 1^o.

³⁴ Arrêté royal du 28 avril 2021 portant modification de l'arrêté royal du 20 décembre 2018 relevant le plafond annuel de défraiement, déterminé à l'article 10, alinéa 1^{er} de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, pour certaines catégories de volontaires, *M.B.*, 6 mai 2021, art. 1^o.

décembre 2021 inclus³⁵. Fiscalement, pour tous ces volontaires, les indemnités de défraiement reçues, lorsqu'elles ne dépassent pas le plafond annuel majoré, ne sont pas imposables puisqu'elles couvrent des frais réels³⁶.

Une dernière mesure prise par le législateur pour améliorer la main d'œuvre dans les entreprises qui en ont besoin est celle relative aux heures supplémentaires volontaires. La loi sur le travail³⁷ autorise les travailleurs à prester des heures supplémentaires, au-delà des limites fixées en matière de durée du travail, sans toutefois pouvoir dépasser le plafond de 100 heures par année civile³⁸. Pour répondre à la surcharge de travail due à la crise sanitaire et pour la période imposable 2020, ce maximum a été augmenté de 120 heures pour les périodes du 1^{er} avril au 30 juin 2020 inclus³⁹ et du 1^{er} octobre au 31 décembre 2020 inclus⁴⁰, à la condition que les 120 heures supplémentaires additionnelles soient prestées chez des employeurs appartenant à des secteurs cruciaux⁴¹ durant les périodes précitées⁴². Pour la période imposable 2021, le plafond est également augmenté, aux mêmes conditions, jusqu'à 220 heures au total pour la période du 1^{er} janvier au 30 septembre 2021 inclus⁴³. Fiscalement, les rémunérations relatives à ces heures additionnelles prestées en 2020 et/ou en 2021 sont exonérées d'impôts sur les revenus⁴⁴ et cela vaut, tant pour les rémunérations de travailleurs que pour celles des dirigeants⁴⁵, sauf si ces dernières « sont perçues à l'occasion d'une activité en tant que dirigeant d'entreprise indépendant »⁴⁶. En effet, le régime des heures supplémentaires volontaires au sens de la loi du sur le travail n'est applicable que pour les personnes travaillant sous l'autorité d'un employeur.

Si, durant une période imposable, des rémunérations sont payées ou attribuées pour un nombre d'heures supplémentaires volontaires additionnelles supérieur à celui qui peut être exonéré, l'exonération sera alors imputée proportionnellement sur les rémunérations pour les heures supplémentaires volontaires additionnelles prestées respectivement en 2020, ou en 2021⁴⁷.

³⁵ Arrêté royal du 2 avril 2021 modifiant l'arrêté royal du 20 décembre 2018 relevant le plafond annuel de défraiement, déterminé à l'article 10, alinéa 1er de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, pour certaines catégories de volontaires, *M. B.*, 13 avril 2021, art. 1^{er}.

³⁶ Circulaire 2021/C/13 du 22 février 2021 concernant le régime fiscal des indemnités dans le cadre d'activités bénévoles. Mesures temporaires dans le cadre de la pandémie du COVID-19, point 10 ; circulaire 2021/C/46 du 20 mai 2021 relative au régime fiscal des indemnités dans le cadre d'activités bénévoles. Mesures temporaires dans le cadre de la pandémie du COVID-19, point 13.

³⁷ Loi du 16 mars 1971 sur le travail, *M.B.*, 30 mars 1971.

³⁸ Loi du 16 mars 1971, *op. cit.*, art. 25bis.

³⁹ Arrêté de pouvoirs spéciaux n° 14 du 27 avril 2020 pris en exécution de l'article 5, § 1, 5°, de la loi du 27 mars 2020 accordant des pouvoirs au Roi afin de prendre des mesures dans la lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 (II) visant à garantir la bonne organisation du travail dans les secteurs critiques, *M.B.*, 28 avril 2020, art. 2.

⁴⁰ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 52, §1^{er}.

⁴¹ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 40, 6°.

⁴² Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 52, §1^{er}.

⁴³ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 52, §2, tel que modifié par la loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.3 et par la loi du 18 juillet 2021, *op. cit.*, art. 5.

⁴⁴ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 16, §1^{er} ; Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 15.

⁴⁵ Circulaire 2020/C/145 du 20 novembre 2020 relative à l'exonération fiscale pour heures supplémentaires volontaires dans les secteurs critiques dans le cadre de la pandémie du COVID-19, point 4.

⁴⁶ Circulaire 2021/C/38 du 30 avril 2021 relative à l'exonération fiscale pour heures supplémentaires volontaires dans les secteurs cruciaux dans le cadre de la pandémie du COVID-19, point 8.

⁴⁷ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 15, al. 4.

➤ Indemnités de télétravail

Une des mesures gouvernementales qui a également impacté la vie quotidienne de la population belge a été celle de rendre le télétravail obligatoire et aux entreprises qui étaient dans l'impossibilité de respecter cette mesure, le gouvernement leur a imposé d'assurer la protection de leurs travailleurs⁴⁸. Au niveau de la fiscalité fédérale, ces obligations engendrent la question du régime fiscal des indemnités de télétravail et de la mise à disposition des masques et des gels hydroalcooliques.

L'administration fiscale considère que le télétravail engendre, à l'égard des travailleurs, certaines dépenses qui auraient été à la charge de l'employeur⁴⁹ si le travail fourni avait été réalisé dans les locaux de l'entreprise : on vise notamment les frais liés à l'aménagement et l'usage d'un bureau, les frais de matériel informatique et d'impression, le petit matériel de bureau ou autres fournitures de base telles que l'eau, l'électricité et le chauffage⁵⁰. C'est pourquoi, elle offre la possibilité aux employeurs d'accorder une indemnité forfaitaire de télétravail et, puisqu'il s'agit de dépenses propres à l'employeur, celles-ci sont, en principe, non imposables dans le chef des travailleurs. Il faut cependant respecter un certain nombre de conditions. Un employeur peut octroyer à ses employés une indemnité forfaitaire de télétravail d'un montant maximal de 126,94 euros par mois⁵¹. L'employé peut bénéficier de cette indemnité lorsqu'il effectue un télétravail structurel et régulier pendant une partie substantielle de son temps de travail (l'équivalent d'une journée de travail par semaine, à évaluer sur une base mensuelle)⁵². Il ne peut cependant pas la cumuler avec d'autres indemnités qui couvriraient les mêmes frais⁵³. L'administration précise également que ce régime ne s'applique pas pour les dirigeants d'entreprise : ceux-ci pourront bénéficier d'un remboursement de dépenses propres à l'entreprise sur base de pièces justificatives ou forfaitairement sur base de normes sérieuses et concordantes⁵⁴.

Concernant la mise à disposition des masques et des gels hydroalcooliques sur le lieu de travail, l'administration fiscale considère qu'il n'y a pas lieu d'envisager un avantage de toute nature qui serait imposable dans le chef des travailleurs si les masques sont accordés en nature⁵⁵. Elle autorise également l'intervention de l'employeur pour l'entretien des masques en tissus. Toutefois, paradoxalement, elle estime qu'en cas d'intervention de l'employeur dans l'achat des masques et des gels hydroalcooliques, il faut y voir un avantage de toute nature taxable⁵⁶.

⁴⁸Arrêté ministériel du 28 octobre 2020, *op. cit.*, 28 octobre 2020.

⁴⁹Circulaire 2020/C/100 du 14 juillet 2020 relative aux dépenses propres à l'employeur pour le télétravail, point 1.

⁵⁰Circulaire 2021/C/20 du 26 février 2021 relative aux interventions de l'employeur pour le télétravail, point 1.

⁵¹Ce montant a été modifié par la suite : voy. Circulaire 2021/C/20 du 26 février 2021 relative aux interventions de l'employeur pour le télétravail, point 16.

⁵²Circulaire 2021/C/20, *op. cit.*, point 23.

⁵³Circulaire 2021/C/20, *op. cit.*, point 18.

⁵⁴Circulaire 2021/C/20, *op. cit.*, points 7 et 8.

⁵⁵Circulaire 2021/C/15 du 22 février 2021 relative à la mise à disposition et au remboursement de masques et de gels hydroalcooliques pour les mains, point 2.

⁵⁶Circulaire 2021/C/15, *op. cit.*, point 3.

b) Frais déductibles

➤ Libéralités

Constatant certaines pénuries de biens dans de nombreux établissements de soins de santé dans le cadre de la lutte contre la COVID-19, certains contribuables disposant de stocks de ces biens souhaitaient en faire don à ces établissements.

Une des mesures adoptées par le législateur fiscal afin d'encourager cet acte généreux a été de permettre la déduction au titre de frais professionnels des frais liés aux libéralités faites en nature aux établissements de soins de santé. Il a en effet été décidé que pour les dons de dispositifs médicaux et de moyens de protection des prestataires de soins et des patients, dons faits entre le 1^{er} mars 2020 et le 31 juillet 2020, les frais d'acquisition, de production, d'emballage et d'expédition pouvaient être déduits dans le chef des donateurs, bénéficiaires de bénéfices ou de profits⁵⁷. En outre, il a été estimé que, pour ces libéralités, il n'y avait pas lieu de considérer l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole dans le cadre de l'article 26 C.I.R.⁵⁸.

Une disposition similaire a été introduite également à l'égard contribuables qui ont donné des ordinateurs aux écoles situées en Belgique lorsque ces libéralités faites en nature avaient eu lieu entre le 1^{er} mars 2020 et le 31 décembre 2020⁵⁹. En effet, puisque tous les enfants ne disposent pas d'un ordinateur personnel, l'enseignement à domicile était souvent très compliqué à appliquer.

Il convient cependant de préciser que ces mesures sont subordonnées au respect de toutes les conditions relatives à ces libéralités en matière de TVA⁶⁰.

➤ Chèque consommation

Le confinement et la fermeture des entreprises jugées non essentielles ont eu un impact indéniable sur de nombreux secteurs, tels que l'HORECA, la culture et le sport. C'est pourquoi, afin de relancer ces secteurs, il a été décidé d'introduire un nouvel avantage social : le chèque-consommation⁶¹. Attribué aux travailleurs salariés, il constitue une dépense professionnelle déductible dans le chef de l'employeur qui l'octroie, s'il respecte les conditions pour bénéficier du régime préférentiel en matière de cotisations de sécurité sociale : le fiscal suit le social⁶².

➤ Frais de réception

En principe, les frais de réception exposés à titre professionnel sont déductibles au titre de frais professionnels de moitié⁶³. Cependant, afin de soutenir le secteur de l'événementiel, il a été décidé que pour les frais qui ont été faits ou supportés entre le 8 juin 2020 et le 31 décembre

⁵⁷Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 2.

⁵⁸Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 2, §5.

⁵⁹Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 3 tel que modifié par la Loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III), *M.B.*, 23 juillet 2020, art. 4.

⁶⁰Cf. *infra*.

⁶¹Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 5 décembre 1969, art.19 *quinquies*, §§2 et 3, tel que modifié par les lois du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 8 et du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 17.

⁶²C., BUYSSE, « Agglomérat de mesures Covid, avec des assouplissements pour le tax shelter », *Fiscologue*, éd. 1681, p. 8.

⁶³C.I.R., art. 53, 8°.

2020, ils sont intégralement déductibles⁶⁴. L'administration fiscale précise que cette déductibilité intégrale temporaire s'applique également dans le cadre de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents⁶⁵ mais, cependant, elle ne s'étend pas aux frais de cadeaux d'affaires dont la déduction reste limitée à 50%⁶⁶.

➤ Primes de pension

Les primes de pension libre complémentaire pour indépendant (PLCI) ne sont déductibles au titre de frais professionnels, en principe, que dans le chef des indépendants qui se sont acquittés de leurs cotisations sociales exigibles en 2020, c'est-à-dire les cotisations provisoires de 2020 mais également leurs éventuelles régularisations venant à échéance en 2020⁶⁷. Toutefois, en raison de cette année 2020 aussi particulière, les indépendants ont pu bénéficier, lorsqu'ils en ont fait la demande, de reports de paiement d'un an de leurs cotisations sociales de 2020. Certains ont même pu bénéficier d'un plan d'apurement sollicité pour le paiement de ces cotisations déjà précédemment reportées en 2021.

L'administration fiscale a dès lors décidé d'accorder une tolérance administrative ponctuelle en permettant tout de même de déduire les primes PLCI versées en 2020 des revenus de 2020 lorsque le contribuable a obtenu un report de paiement d'un an des cotisations sociales de 2020⁶⁸. Elle permet également la déductibilité fiscale des primes PMCI payées en 2021 lorsque le contribuable a bénéficié et respecté le plan d'apurement sollicité pour le paiement des cotisations sociales de 2020, déjà précédemment reporté en 2021 ou lorsqu'il a obtenu un report d'un an pour le paiement des cotisations du premier et deuxième trimestre de 2021⁶⁹. Cette dernière déductibilité ne sera cependant pas autorisée dans l'hypothèse où le contribuable avait obtenu un report de paiement d'un an des cotisations sociales de 2020 mais qu'il ne les a pas payées en 2021 et qu'il n'a pas demandé ou obtenu un plan d'apurement⁷⁰.

Une autre problématique à laquelle l'administration fiscale a dû faire face en matière de primes de pension est la déductibilité au titre de frais professionnels, dans le chef de la société qui les paie, des primes d'engagement individuel de pension (EIP) des dirigeants. En effet, la déductibilité en cause est notamment conditionnée par le respect de la limite des 80% : les primes « ne peuvent dépasser 80% de la dernière rémunération annuelle brute normale »⁷¹ du dirigeant et elles doivent se rapporter « à des rémunérations qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois »⁷². Cependant, en raison de la crise sanitaire, de nombreux revenus de dirigeants ont été réduits et cette perte de revenus impacte le montant des primes déductibles.

L'administration apporte tout d'abord des précisions sur le caractère régulier et mensuel des rémunérations. Ainsi, elle considère qu'il ne faut pas prendre en considération les mois pour

⁶⁴ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 9.

⁶⁵ Circulaire 2020/C/132 du 26 octobre 2020 relative à la déduction majorée des frais de réception, points 5 et 6.

⁶⁶ Circulaire 2020/C/132, *op. cit.*, point 4 ; C.I.R., art. 53, 8°.

⁶⁷ C.I.R., art. 52, 7° bis ; Loi-programme du 24 décembre 2020 (I), *M.B.*, 31 décembre 2020, art. 45.

⁶⁸ Circulaire 2020/C/126 du 19 octobre 2020 concernant le report de paiement des cotisations sociales pour les travailleurs indépendants, point 5.

⁶⁹ Circulaire 2021/C/50 du 31 mai 2021 sur les mesures COVID-19 pour le paiement des cotisations sociales des travailleurs indépendants, point 6.

⁷⁰ Circulaire 2021/C/50, *op. cit.*, point 7.

⁷¹ C.I.R., art. 59, §1^{er}, 2°.

⁷² C.I.R., art. 195, §1^{er}, al. 2.

lesquels le dirigeant d'entreprise a cessé de percevoir sa rémunération ou a reçu une rémunération moindre en raison de la pandémie de la COVID-19⁷³ et pour lesquels il peut bénéficier⁷⁴, dans le cadre de cette crise, d'un droit passerelle à titre de mesure temporaire⁷⁵. Ce dernier, bien que correspondant à une rémunération d'un dirigeant d'entreprise d'un point de vue fiscal, ne doit pas être inclus dans le calcul de la limite des 80% puisqu'il n'est pas à charge de la société⁷⁶. Par contre, on accepte d'inclure dans ce calcul les rémunérations réduites effectivement attribuées au dirigeant d'entreprise, même si elles ne présentent pas le caractère régulier et mensuel en raison de l'interruption ou de la réduction des rémunérations⁷⁷.

Ensuite, concernant les conséquences du dépassement éventuel de la limite des 80% résultant de l'interruption ou de la diminution de la rémunération, l'administration dispose que la partie des primes (EIP) qui dépasse la limite n'est pas déductible mais « peut être considérée comme une avance sur la prime qui doit être payée au cours de l'exercice comptable suivant »⁷⁸ : elle sera reportée à l'exercice comptable suivant par le biais d'une écriture comptable au compte de régularisation de l'actif 49 'charges à reporter'⁷⁹. Par contre, si la société n'a pas passé cette écriture, alors « la quotité de la prime qui excède la limite des 80% est une DNA pour l'année 2020 »⁸⁰.

c) Avantages fiscaux

➤ Réductions d'impôts

Comme mentionné précédemment, le législateur fiscal a souhaité encourager certaines libéralités afin que des institutions, essentielles en cette période de crise, ne tombent pas en pénuries de biens, pourtant indispensables à leur fonctionnement. C'est pourquoi il a adapté le régime des réductions d'impôt en matière de libéralités faites par des particuliers⁸¹. Ces derniers bénéficient, en principe, d'une réduction d'impôts de 45% de la valeur des libéralités faites en argent de minimum 40 euros lorsque celles-ci sont attribuées à certaines institutions telles que les universités ou les centres publics d'action sociale notamment⁸². Toutefois, le montant total des libéralités pour lesquelles cette réduction est accordée est limité : il ne peut excéder, par

⁷³ Ces tolérances ne s'appliquent que s'il y a bien eu une interruption ou une diminution de la rémunération qui est liée à la crise sanitaire due à la COVID-19 : sauf pour les sociétés pour lesquelles le gouvernement a décrété la fermeture obligatoire (il suffit que le dirigeant d'entreprise ait pu bénéficier d'un droit passerelle), les sociétés doivent être « en mesure de démontrer, sur la base d'éléments objectifs, que l'interruption de l'activité du dirigeant d'entreprise est une conséquence directe de la crise de la COVID-19 », Circulaire 2021/C/55 du 10 juin 2021 – Addendum à la circulaire 2020/C/153 relative au calcul de la limite de 80 %, point 11.

⁷⁴ « Il importe peu que le dirigeant d'entreprise ait fait effectivement usage de la possibilité d'obtenir un droit passerelle » : Circulaire 2021/C/55, *op. cit.*, point 8.

⁷⁵ Circulaire 2020/C/153 du 14 décembre 2020 relative au calcul de la limite de 80 %, Annexe ; Circulaire 2021/C/55, *op. cit.*, points 6 et 7.

⁷⁶ C.I.R., art. 195, §1^{er}, al. 2.

⁷⁷ Circulaire 2021/C/55, *op. cit.*, point 5.

⁷⁸ Circulaire 2020/C/153, *op. cit.*, Annexe.

⁷⁹ Circulaire 2021/C/55, *op. cit.*, point 14.

⁸⁰ Circulaire 2021/C/55, *op. cit.*, point 16.

⁸¹ Uniquement les assujettis à l'impôt des personnes physique et, dans certains cas, à l'impôt des non-résidents/personnes physiques : Circulaire 2020/C/104 du 17 août 2020 concernant le don de biens spécifiques à certains établissements et les dons en nature, point 57.

⁸² C.I.R., art. 145/33.

période imposable, ni 10% de l'ensemble des revenus nets, ni 250.000 euros (montant à indexer)⁸³.

Le législateur a donc tout d'abord étendu le régime à certaines libéralités faites en nature. Entrent ainsi dans le champ d'application de la réduction les dons faits entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020⁸⁴, divers types de matériel médical et produits utiles dans le cadre de la lutte contre la COVID-19 et reconnus comme tel par le donataire. Les donataires autorisés sont les hôpitaux universitaires agréés et leurs fondations, les centres publics d'action sociale et leurs hôpitaux, la Croix-Rouge de Belgique, les institutions qui assistent des personnes handicapées, des personnes âgées ou des mineurs d'âges protégés si elles étaient agréées le 13 mars 2020⁸⁵. Peuvent également bénéficier de ce régime les particuliers qui procèdent à des dons d'ordinateurs utiles pour l'enseignement à distance et reconnus comme tel par le donataire⁸⁶, au profit d'écoles établies en Belgique, entre le 1^{er} mars 2020 et le 31 décembre 2020⁸⁷. Cependant, l'administration fiscale précise que l'ordinateur donné « ne peut pas avoir été acquis ou produit par le contribuable dans le cadre de son activité professionnelle générant des bénéfices ou profits »⁸⁸. En outre, la valeur à prendre en considération dans le cas d'un don d'ordinateur est le prix d'achat de ce dernier figurant sur la facture, réduit de 25% par année complète écoulée à compter de la date d'achat (à défaut de facture, la valeur correspond à la valeur de marché de l'ordinateur donné en date du 29 février 2020)⁸⁹. Par contre, pour le matériel médical faisant l'objet de libéralité, il faut tenir compte de la valeur réelle qu'elle revêt pour le donataire, sur base d'une facture d'achat du matériel donné (à défaut, sur base de la valeur fixée de manière forfaitaire pour les biens tels que les masques buccaux)⁹⁰.

Ensuite, et de manière générale pour toutes les libéralités faites en 2020 éligibles à l'avantage fiscal (et non seulement celles mentionnées ci-avant)⁹¹, le législateur a augmenté la réduction de 45% à 60% de la valeur des libéralités faites en 2020 ainsi que le plafond qui est porté de 10% à 20% de l'ensemble des revenus nets (sans toutefois modifier le plafond absolu de 250.000 euros)⁹².

Une autre réduction d'impôt a dû également être modifiée en raison de la pandémie : celle pour frais de garde d'enfants. En principe, moyennant respect des conditions, il est accordé une réduction d'impôt de 45% pour « les dépenses qui sont effectivement payées ou attribuées pendant la période imposable et qui sont engagées dans la garde d'un ou plusieurs enfants »⁹³. Cependant, l'avantage fiscal ne peut être accordé que pour les frais relatifs aux jours où il y a effectivement eu garde d'enfant : ainsi, « lorsqu'un enfant ne participe pas à une activité d'accueil déterminée mais qu'un montant a été payé d'avance, aucun montant ne peut être considéré comme une dépense pour garde d'enfant car aucune garde effective n'a eu lieu, même

⁸³ C.I.R., art. 145/33, §1^{er}, al. 4.

⁸⁴ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 4,

⁸⁵ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 4, al. 1^{er}, 1^o.

⁸⁶ Cette exigence est formellement requise pour le régime de la réduction d'impôts, contrairement au régime des frais professionnels.

⁸⁷ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 5, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 5.

⁸⁸ Circulaire 2020/C/104, *op. cit.*, point 62.

⁸⁹ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 5, al. 2.

⁹⁰ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 4, al. 2.

⁹¹ Circulaire 2020/C/111 du 27 août 2020 relative à la réduction d'impôt pour les libéralités faites en 2020, point 7.

⁹² Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 3.

⁹³ C.I.R., art. 145/35.

si l'institution ne rembourse pas l'acompte ou le paiement anticipé »⁹⁴. Or, notamment lors du premier confinement qui a eu lieu en partie lors des vacances de Pâques 2020, de nombreuses activités d'accueil ont dû être annulées. Afin de ne pas mettre les organisations de telles activités face à davantage de difficultés financières, les parents ont été incités à ne pas demander le remboursement des frais d'inscriptions. C'est pourquoi les « dépenses pour garde d'enfant qui ont été effectivement payées en 2019 ou 2020 pour des jours durant lesquels aucune garde effective n'a eu lieu, sont considérées comme des dépenses pour garde d'enfant » pour l'application de l'avantage fiscal⁹⁵. Il est toutefois requis que l'activité, qui aurait dû avoir lieu pendant la période du 14 mars 2020 au 31 décembre 2020⁹⁶, ait été annulée par l'organisateur en raison des mesures prises dans le cadre de la gestion de la pandémie et que les parents aient effectivement supportés des dépenses en 2019 ou 2020 pour l'activité annulée, dépenses qui seraient entrées en ligne de compte pour la réduction d'impôt si la garde avait effectivement eu lieu et que les parents disposent du droit de réclamer le remboursement de celles-ci, mais qu'ils décident définitivement et irrévocablement de ne pas le faire⁹⁷, ni partiellement, ni d'une autre manière⁹⁸. Il est également demandé que l'organisateur de l'activité délivre aux parents une attestation relative à ces dépenses, selon le modèle obligatoire⁹⁹ établi par arrêté royal¹⁰⁰.

Outre l'adaptation à la situation de crise des réductions d'impôts déjà existantes, le législateur a décidé d'en créer deux nouvelles, temporaires.

Dans l'intention de soutenir les petites sociétés dont le chiffre d'affaires a sensiblement diminué en raison de la pandémie, le législateur a souhaité les aider à obtenir des ressources financières supplémentaires en introduisant cette nouvelle réduction d'impôt¹⁰¹, largement inspirée du régime du Tax shelter pour les sociétés start-up¹⁰². Dénommée « Tax shelter 'corona' », elle concerne les personnes physiques qui souscrivent, entre le 14 mars 2020 et le 31 décembre 2020 inclus (ou entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 août 2021)¹⁰³, à l'acquisition de nouvelles actions ou parts à l'occasion d'une augmentation de capital dans certaines sociétés.

Pour bénéficier de l'avantage fiscal, contrairement au régime du Tax shelter pour les sociétés start-up, le contribuable ne peut procéder qu'à des investissements directs : les sommes doivent être « affectées à de nouvelles actions ou parts nominatives acquises avec des apports en argent représentant une fraction du capital d'une [petite] société » ; actions ou parts « que le contribuable a souscrites directement à l'occasion d'une augmentation de capital entre le 14 mars 2020 et le 31 décembre 2020 inclus, et qu'il a entièrement libérées au plus tard le 31 décembre 2020 »¹⁰⁴ ou « d'une augmentation de capital entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 août

⁹⁴Com.IR 92, n°14535/31.

⁹⁵Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 16, §4, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 6, 1°.

⁹⁶Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 6, 2°.

⁹⁷Circulaire 2020/C/117 du 10 septembre 2020 concernant la réduction d'impôt pour garde d'enfant pour des activités qui sont annulées dans le cadre du COVID-19, point 12.

⁹⁸Loi du 9 mai 2020, *op. cit.*, art. 16, §4, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 6.

⁹⁹Circulaire 2020/C/117, *op. cit.*, point 13.

¹⁰⁰Arrêté royal du 20 juillet 2020 déterminant le modèle d'attestation visée à l'article 16, § 4, 3°, de la loi du 29 mai 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19, en ce qui concerne les dépenses pour garde d'enfants, *M.B.*, 27 juillet, 2020.

¹⁰¹J., VAN DYCK, « Déduction anticipée pour pertes : la période réadaptée sur le fond », *Fiscologue*, 2020, éd. 1164, p. 2.

¹⁰²C.I.R., art. 145/26.

¹⁰³Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art. 12, §1^{er}.

¹⁰⁴Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §1^{er}.

2021 inclus, et qu'il a entièrement libérées au plus tard le 31 août 2021 »¹⁰⁵. Cependant, certaines sommes affectées à l'acquisition d'actions ou parts ne pourront pas bénéficier de la réduction d'impôt : c'est notamment le cas pour les actions ou parts de sociétés financées directement ou indirectement par une diminution d'une créance sur cette société ou par une dette envers cette société ou lorsque, par l'acquisition de la partie de ces actions ou parts, le contribuable obtient une représentation de plus de 30% dans le capital de cette société¹⁰⁶. Quant à l'exclusion des apports faits par un dirigeant d'entreprise de la société¹⁰⁷, exclusion prévue pour le régime relatif aux petites sociétés débutantes, elle n'est pas applicable ici. En tout état de cause, un plafond absolu d'investissement est prévu : les paiements effectués entre le 14 mars 2020 et le 31 décembre ou entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 août 2021 dans le cadre du Tax shelter 'corona' ne peuvent être pris en considération pour l'application de l'avantage fiscal qu'à concurrence de 100.000 euros¹⁰⁸.

En outre, pour l'exercice d'imposition afférant à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital à lieu, l'investissement doit être effectué dans une petite société¹⁰⁹ non cotée. Si l'apport a été effectué pendant la période précitée relative à l'année 2020, le chiffre d'affaire de la société relatif à la période du 14 mars au 30 avril 2020 doit avoir baissé d'au moins 30% par rapport au chiffre d'affaire relatif à la même période en 2019¹¹⁰ ; si l'investissement a eu lieu durant la période relative à l'année 2021, alors c'est le chiffre d'affaire de la société relatif à la période du 2 novembre 2020 au 31 décembre 2020 inclus qui doit avoir baissé d'au moins 30% par rapport au chiffre d'affaire relatif à la même période de 2019¹¹¹. Nonobstant le respect de ces conditions, certaines sociétés sont exclues du régime : les sociétés d'investissement, de trésorerie ou de financement ; les sociétés dont l'objet social principal ou l'activité principale concerne des biens immobiliers¹¹² ; les sociétés constituées afin de conclure des contrats de gestion ou d'administration¹¹³ ; les sociétés considérées comme des entreprises en difficulté¹¹⁴ ; les sociétés qui utilisent les sommes perçues pour une distribution de dividendes¹¹⁵, pour toute autre diminution ou distribution de capitaux propres, pour l'acquisition d'actions ou parts ou pour consentir des prêts ; les sociétés qui ont un lien avec une société établie dans un paradis fiscal¹¹⁶, soit qu'elles détiennent une participation directe dans une telle société, soit qu'elles

¹⁰⁵Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art. 12, §1^{er}.

¹⁰⁶Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §2, al. 4, 2^o et 4^o.

¹⁰⁷C.I.R., art. 145/27, §2, al. 5, 2^o.

¹⁰⁸Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §3, al. 1^{er} ; loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art. 12, §3.

¹⁰⁹ Au sens du Code des sociétés et associations (ci-après, C.S.A.), art. 1:24.

¹¹⁰ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §1^{er}, al. 2 : « Pour les sociétés constituées après le 14 mars 2019 autrement que dans le cadre d'une fusion ou scission de sociétés, le chiffre d'affaire réalisé pour la période du 14 mars 2020 au 30 avril 2020 inclus est assimilé, pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 2^o, au chiffre d'affaire envisagé pour la même période dans le plan financier ».

¹¹¹Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art. 12, §1^{er}, al. 2 : « Pour les sociétés constituées après le 2 novembre 2019 autrement que dans le cadre d'une fusion ou scission de sociétés, le chiffre d'affaire réalisé pour la période du 2 novembre 2020 au 31 décembre 2020 inclus est assimilé, pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 2^o, au chiffre d'affaire envisagé pour la même période dans le plan financier ».

¹¹²Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §2, al. 1^{er}, 5^o.

¹¹³Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §2, al. 1^{er}, 6^o.

¹¹⁴Au sens du C.I.R., art. 2, §1^{er}, 4^o/2.

¹¹⁵ Telle que visée au C.I.R., art. 18, en ce compris les distributions de réserves de liquidation visées au C.I.R., art. 184^{quater} et 541.

¹¹⁶ Il s'agit des sociétés établies dans un État qui est repris dans une des listes visées au C.I.R., art. 307, §1^{er}/2 ou à l'AR.CIR, art. 179.

font des paiements à de telles sociétés¹¹⁷ ; ainsi que les sociétés qui ont déjà reçus, sous ce régime, un montant total des apports de 250.000 euros. Si la société est éligible pour l'avantage fiscal, elle est toutefois tenue d'établir certains documents, chaque année, selon les directives établies par le Roi¹¹⁸.

Lorsque toutes ces conditions sont respectées, la réduction d'impôt alors octroyée « est égale à 20% du montant à prendre en considération, après déduction des frais éventuels y afférents »¹¹⁹. Elle ne peut toutefois être cumulée avec d'autres réductions d'impôts qui concerneraient la même dépense, telles que la réduction pour acquisition d'actions ou parts de l'employeur ou le Tax shelter pour sociétés start-up¹²⁰. En outre, si au cours des 60 mois suivant la libération des actions ou parts de la société, cette dernière est visée par un des cas d'exclusion cités ci-avant (à l'exception des hypothèses où des sociétés sont considérées comme entreprises en difficultés et des sociétés ayant atteint le plafond relatif au montant total des apports)¹²¹ ou que les actions ou parts de la société font l'objet d'une cession, la réduction d'impôt sera reprise au prorata de la partie non expirée du délai¹²².

S'il s'avère qu'il n'y a pas de revenus imposables suffisants, l'avantage fiscal dont on ne peut bénéficier en tout ou en partie est reportable « consécutivement à chacune des trois périodes imposables suivant la période imposable pour laquelle la réduction d'impôt est accordée », exception faite de la période imposable au cours de laquelle l'impôt total aurait été majoré de la reprise de réduction d'impôt¹²³.

Récemment, le législateur a mis en place un avantage fiscal pour renonciation au loyer. Prenant la forme d'une réduction d'impôts pour les personnes physiques et d'un crédit d'impôt pour les sociétés, il est destiné aux propriétaires qui acceptent de renoncer volontairement (totalement ou partiellement) au paiement des loyers et avantages locatifs de la partie du bien immobilier affectée à l'activité de l'entreprise qui a été obligée de fermer dans le cadre de la pandémie de COVID-19¹²⁴, pour les mois de mars, avril ou mai 2021, ou pour plusieurs de ces mois¹²⁵.

¹¹⁷ Paiements « dont il ne peut pas être démontré qu'ils ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique et qui dépassent en totalité 100 000 euros par période imposable » : loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §2, 10°, 2^e tiret.

¹¹⁸ Pour la réduction d'impôt effectuée sous le régime de la loi du 15 juillet 2020, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 : arrêté royal du 30 septembre 2020 portant exécution de l'article 15, § 10, de la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) et concernant la réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises accusant une forte baisse de leur chiffre d'affaires suite à la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 23 novembre 2020.

Pour la réduction d'impôt effectuée sous le régime de la loi du 2 avril 2021, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2022 : Arrêté royal du 6 juin 2021 portant exécution de l'article 12, § 10, de la loi du 2 avril 2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 et concernant la réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises accusant une forte baisse de leur chiffre d'affaires suite à la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 14 juin 2021.

¹¹⁹ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §3, al. 2

¹²⁰ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §2, al. 4, 1°.

¹²¹ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §2, al. 3.

¹²² Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §5, al. 2 et 6.

¹²³ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 15, §6.

¹²⁴ Il n'est cependant pas exigé que la période de fermeture soit la même que la période au cours de laquelle il a été renoncé au loyer : Circulaire 2021/C/54 du 9 juin 2021 relative à l'avantage fiscal pour la renonciation au loyer, point 15.

¹²⁵ Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.13, §1^{er}.

Afin de bénéficier de cet avantage fiscal, certaines conditions sont liées au locataire. En effet, ce dernier doit : être un indépendant en personne physique à titre principal, une petite société¹²⁶ ou une petite association¹²⁷ actif en tant qu'entreprise à l'adresse du bien immobilier loué selon la Banque Carrefour des entreprises pour la période au cours de laquelle il a été renoncé au loyer et aux avantages locatifs ; ne pas avoir de retard de loyers au 12 mars 2020 ; ne pas être considéré comme une entreprise en difficulté¹²⁸ au moment de la renonciation au loyer et avoir été obligé de fermer¹²⁹ totalement ou partiellement l'unité d'établissement de son entreprise sise à l'adresse du bien immobilier loué suite aux mesures prises par l'autorité fédérale à partir du 12 mars 2020 dans le cadre de la pandémie. En outre, il ne peut avoir aucun lien étroit avec le propriétaire¹³⁰.

La renonciation, quant à elle, doit être établie dans un contrat écrit entre le locataire et le contribuable-bailleur, contrat que ce dernier est tenu de remettre à l'administration fiscale avant le 15 juillet 2021¹³¹. Dans l'hypothèse d'une renonciation partielle, celle-ci doit concerner « au moins 40% du loyer et des avantages locatifs relatifs au mois ou aux mois concernés »¹³². Cependant, certaines limites sont fixées : le montant du loyer auquel il est renoncé et qui peut donner lieu à un avantage fiscal ne peut excéder 5.000 euros par mois par contrat de bail, ni 45.000 euros par contribuable-bailleur¹³³.

Lorsque toutes les conditions sont remplies, l'avantage fiscal octroyé est égal à 30% du montant du loyer et des avantages locatifs auquel le propriétaire a renoncé.

En juillet dernier, le législateur a décidé de prolonger ce régime pour les renonciations au loyer relatives aux mois de juin à septembre 2021, avec certaines différences toutefois¹³⁴. Il est notamment exigé que l'entreprise ait « été obligée de fermer, pendant au moins un jour au cours de chacun des mois pour lesquels la réduction est revendiquée dans le cadre de la pandémie de COVID-19 » et que cette fermeture obligatoire a eu lieu dans le(s) mois pour le(s)quel(s) il est renoncé au loyer¹³⁵. Certains auteurs se demandent toutefois s'il ne s'agit pas là d'une « coquille vide », puisqu'il semble que pour les mois concernés par la prolongation, il ne sera peut être plus question de fermetures obligatoires¹³⁶.

➤ **Déductions d'impôt**

Le régime de la déduction pour investissement a été légèrement adapté afin d'encourager davantage les entreprises à investir pendant la crise de la COVID-19 : en effet, à l'impôt des personnes physiques, pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022, le taux de la déduction pour investissement ordinaire a été porté de 8% à

¹²⁶ Au sens du C.S.A., art. 1:24, §§1^{er} à 6.

¹²⁷ Au sens du C.S.A., art. 1:28, §§1^{er} à 5.

¹²⁸ Telle que visée au C.I.R., art. 2, §1^{er}, 4^e/2.

¹²⁹ Les fermetures obligatoires imposées en tant que sanctions, ainsi que les fermetures limitées à certaines heures de la journée, n'entrent pas en considération : Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.13, §2, c).

¹³⁰ Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.13, §2, 2^e

¹³¹ Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.13, §2, 3^e, c).

¹³² Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.13, §2, 4^e.

¹³³ Loi du 2 avril 2021, *op. cit.*, art.13, §3.

¹³⁴ Loi du 17 juillet 2021, *op. cit.*

¹³⁵ Loi du 17 juillet 2021, *op. cit.*, art. 7, §1^{er}

¹³⁶ X, « Prolongation de l'avantage fiscal en cas de dispense de loyer : une coquille vide ? », *Fiscologue*, 2021, éd. 1708, p. 12.

25%¹³⁷. La question s'est alors posée de savoir si ce taux pouvait également être applicable aux investissements spécifiques bénéficiant déjà d'un taux majoré, mais inférieur au nouveau taux de la déduction pour investissement ordinaire. Tel est le cas, par exemple, pour la déduction pour investissement sur brevets¹³⁸ dont le taux est de 13,5% pour les investissements réalisés à partir du 1^{er} janvier 2020¹³⁹. L'administration fiscale a admis l'application du taux de 25% aux déductions pour investissements spécifiques, pour ceux qui le souhaitent et moyennant le respect des conditions qui y sont relatives¹⁴⁰.

En outre, afin de permettre aux entreprises d'améliorer leurs marges de solvabilité et de liquidité au moment où elles en ont le plus besoin, le législateur a introduit un mécanisme inédit en droit fiscal belge : la déduction anticipée pour pertes. En effet, si le système de 'carry forward' (déduction des pertes antérieures sur les bénéfices futurs) est bien connu, il semble pourtant qu'il arrive un peu trop tard, puisque beaucoup d'entreprises sont déjà déclarées en faillite. Pour éviter une catastrophe économique, le système de 'carry back' semble arriver à point.

À l'impôt des personnes physiques (et l'impôt des non-résidents/personnes physiques), cette nouveauté permet aux entreprises d'anticiper les pertes éventuelles attendues pour 2020 (exercice d'imposition 2021) en les imputant totalement ou partiellement dès 2019 afin de les compenser avec leurs revenus imposables de 2019 (exercice d'imposition 2020), de manière à réduire le montant de l'impôt dû pour 2019¹⁴¹. L'exonération résultant de la déduction anticipée pour pertes est temporaire et devra faire l'objet d'une reprise l'année suivante, en 2020 (exercice d'imposition 2021), sous la forme d'un ajout aux bénéfices ou profits imposables de cette année-là¹⁴².

Pour pouvoir bénéficier de cette mesure, les contribuables, qui perçoivent des bénéfices ou des profits doivent en faire la demande via un formulaire spécial¹⁴³ et s'engagent à ne pas faire usage des bases de taxation forfaitaires¹⁴⁴ pour la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2021. En raison de la *ratio legis*, les contribuables considérés comme entreprises en difficulté¹⁴⁵ au 18 mars 2020 sont exclus de ce régime. La demande comporte notamment « la justification du montant de l'exonération postulée » en indiquant la manière dont les pertes attendues ont été déterminées ainsi que le calcul du montant maximum de l'exonération qui correspond « au montant brut¹⁴⁶ des bénéfices ou profits de source belge produits ou recueillis

¹³⁷ C.I.R., art. 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 1^o tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 11 et la loi-programme (1) du 20 décembre 2020, *M.B.*, 30 décembre 2020, art. 4.

¹³⁸ C.I.R., art. 69, §1^{er}, 2^o, a).

¹³⁹ J., VAN DYCK, « La déduction 'ordinaire' surclasse la déduction 'spécifique' », *Fiscologue*, 2020, éd. 1668, p. 1.

¹⁴⁰ Avis de l'Administration générale de la Fiscalité relatif à la déduction pour investissement, *M.B.*, 8 septembre 2020.

¹⁴¹ C.I.R., art. 67^{quinquies}, tel qu'inséré par la loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19, *M.B.*, 1^{er} juillet 2020, art. 9.

¹⁴² C.I.R., art. 25, 7^o et art. 27, al. 2, 7^o, tels qu'insérés par la loi du 23 juin 2020, *op. cit.*, art. 2 et 4.

¹⁴³ Pour l'exercice d'imposition 2020 : arrêté royal du 28 août 2020 portant exécution de l'article 67^{sexies}, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 27 août 2020.

¹⁴⁴ Telles que visées au C.I.R., art. 342, §1^{er}, al. 2.

¹⁴⁵ Telle que visée au C.I.R., art. 2, §1^{er}, 4^o/2.

¹⁴⁶ « Le montant brut [...] comprend tous les revenus issus de bénéfices ou profits, imposables tant distinctement, que globalement » : Circulaire 2020/C/115 du 8 septembre 2020 relative à l'exonération pour pertes professionnelles futures, point 8.

au cours de la période imposable, à l'exception des indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou profits et des revenus visés à l'article 27, alinéa 2, 5° et 6°, diminué des frais professionnels¹⁴⁷ relatifs à ces revenus »¹⁴⁸.

Il convient toutefois de préciser que si la déduction anticipée pour pertes est facultative, la demande est, quant à elle, définitive et irrévocable¹⁴⁹. Il faut donc être extrêmement prudent lors du dépôt de celle-ci car si, pour quelle qu'en soit la raison, l'exonération demandée ne peut être effectivement appliquée que de manière partielle, non seulement le solde sera perdu mais une reprise de l'exonération, pour le montant total pour lequel elle a été demandée, aura tout de même lieu l'année suivante. En outre, à titre de sanction en cas de surestimations des pertes déduites anticipativement, une majoration d'impôt¹⁵⁰ sera appliqué à l'impôt des personnes physiques (ou à l'impôt des non-résident/personnes physiques), majoration dont le montant dépend de la mesure dans laquelle la perte attendue aura été surestimée¹⁵¹.

➤ Avantages sociaux

Avantage social introduit à la suite de la crise sanitaire¹⁵², le chèque consommation est, dans le chef du travailleur salarié qui le reçoit, exonéré d'impôt sur les revenus¹⁵³. L'administration fiscale rappelle que si toutes les conditions sociales ne sont pas remplies, l'exonération fiscale ne s'applique pas et « le chèque consommation est imposable à titre de rémunération dans le chef du bénéficiaire »¹⁵⁴. Concernant la condition relative à la valeur nominale du chèque, elle précise que si un chèque consommation est octroyé à un travailleur qui a déjà bénéficié du même employeur de chèques consommation pour une valeur totale qui atteint le plafond fixé par la législation sociale, alors ceux-ci sont imposables dans le chef du bénéficiaire dans leur totalité et non uniquement pour la partie qui excède le plafond¹⁵⁵. En outre, puisque le chèque consommation relève d'une réglementation sociale uniquement applicable aux travailleurs salariés, ce régime ne peut bénéficier qu'aux dirigeants d'entreprise qui sont également des travailleurs salariés (avec contrat de travail), « ceux qui sont des travailleurs indépendants (sans contrat de travail), tombent en dehors du champ d'application de la mesure »¹⁵⁶.

Concernant les titres-repas électroniques, les chèques sport/culture et les éco-chèques, les travailleurs et les dirigeants d'entreprise ne sont redevables d'aucun impôt sur l'intervention de leur employeur ou de leur société dans ces chèques, à condition que les chèques respectent certaines conditions¹⁵⁷. Une de ces conditions tient compte de leur durée de validité qui est, en

¹⁴⁷ « Les frais professionnels [...] comprennent également les cotisations sociales. Les frais professionnels autres que les cotisations sociales sont soit des frais professionnels réels, soit des frais professionnels forfaitaires » : Circulaire 2020/C/115, *op. cit.*, point 9.

¹⁴⁸ Arrêté royal du 22 août 2020, *op. cit.*, art. 1^{er}, §2, al. 3.

¹⁴⁹ C.I.R., art. 67sexies, §2.

¹⁵⁰ « Cette augmentation d'impôt faisant partie intégrante de l'impôt des personnes physiques, elle ne constitue pas des frais professionnels déductibles au sens de l'art. 53, 2°, CIR 92. Il en va de même pour l'impôt des non-résidents (personnes physiques) » : Circulaire 2020/C/115, *op. cit.*, point 40.

¹⁵¹ C.I.R., art. 25/1 et 27/1 tels qu'insérés par la loi du 23 juin 2020, *op. cit.*, art. 3 et 5 ; pour une explication plus détaillée du calcul de la majoration d'impôt, voy. J. VANDYCK, « Déduction anticipée pour perte à l'IPP : demande pour le 15 septembre 2020 », *Fiscologue*, 2020, éd. 1667, p. 1.

¹⁵² Cf. *supra*.

¹⁵³ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 7 ; loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 17.

¹⁵⁴ Circulaire 2020/C/131 du 22 octobre 2020 sur le chèque consommation, point 5.

¹⁵⁵ Circulaire 2020/C/131, *op. cit.*, point 22.

¹⁵⁶ Circulaire 2020/C/131, *op. cit.*, points 24 et 25.

¹⁵⁷ C.I.R., art. 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 25°.

principe, de 12 mois pour les titres-repas électroniques¹⁵⁸, de 15 mois pour les chèques sport/culture, du 1^{er} juillet au 30 septembre de l'année suivante¹⁵⁹ et de 24 mois pour les écochèques¹⁶⁰. Cependant, en raison des mesures gouvernementales adoptées dans le cadre de la lutte contre la pandémie, il a été décidé de prolonger la durée de validité de ces chèques. Pour les titres-repas et les éco-chèques qui expirent entre le 1^{er} mars et le 30 juin 2020 inclus et entre le 1^{er} novembre 2020 et le 31 mars 2021 inclus, elle a été prolongée de 6 mois ; les chèques expirant aux mois de mai et juin 2020 dont la durée de validité est prolongée de 6 mois, peuvent être à nouveau prolongés de 6 mois¹⁶¹. Pour les chèques sport/culture qui expirent le 30 septembre 2020, leur durée de validité est prolongée jusqu'au 30 septembre 2021 inclus¹⁶². Par la suite, une disposition spécifique a également été introduite dans la législation sociale à l'égard des titres-repas et éco-chèques dont la durée de validité a expiré en 2020, sans être prolongée : ceux-ci sont réédités, en ce sens que l'éditeur des chèques octroie de nouveau au travailleur un chèque d'un montant équivalent à celui du chèque qui a expiré en 2020 et ce, sans frais supplémentaire pour le travailleur ou pour son employeur et sans influence sur son exonération fiscale. Dès lors, les titres-repas réédités ont une durée de validité de 12 mois¹⁶³ et les éco-chèques réédités ont une durée de validité de 24 mois¹⁶⁴.

2. *Impôt des sociétés*

➤ **Tax shelter pour l'industrie cinématographique et pour les productions scéniques**

Pour les sociétés de production et les investisseurs qui peuvent démontrer que l'œuvre éligible au Tax shelter « a subi des dommages directs suite aux mesures instaurées par le gouvernement fédéral dans le cadre de la pandémie du COVID-19 », certaines adaptations ont été apportées. Tout d'abord, des prolongations de certains délais ont été accordées : il s'agit notamment des délais dans lesquels les dépenses belges de production et d'exploitation doivent être effectuées¹⁶⁵ mais aussi des délais dans lesquels l'investisseur est tenu de verser les sommes qu'il s'est engagé à verser dans la convention-cadre¹⁶⁶. Ensuite, alors que l'œuvre éligible spécifique ne peut, en principe, pas être remplacée par une autre œuvre, le législateur l'a autorisé, en raison de la crise sanitaire, moyennant respect de certaines conditions¹⁶⁷. Enfin, concernant le Tax shelter pour les œuvres scéniques, la fermeture des salles de spectacles ou des lieux de représentation en raison de la crise du COVID-19 a empêché toute représentation publique de l'œuvre concernée (puisque les spectateurs sont, en principe, physiquement présents à l'endroit où est exécutée l'œuvre). C'est pourquoi, les œuvres

¹⁵⁸C.I.R., art. 38/1, §2, 4°.

¹⁵⁹C.I.R., art. 38/1, §3, 3°.

¹⁶⁰C.I.R., art. 38/1, §4, 4°.

¹⁶¹Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 5, al. 1^{er}, 1° et 3° et al. 2.

¹⁶²Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 5, al. 1^{er}, 2°.

¹⁶³Loi-programme du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 55.

¹⁶⁴Loi-programme du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 56.

¹⁶⁵C.I.R., art. 194ter, §1^{er}, al. 1^{er}, 4°, 2° tiret et 194ter/1, §2, 1°, 2° tiret, tels que modifiés par les lois du 29 mai 2020, *op. cit.*, du 15 juillet 2020, *op. cit.*, du 20 décembre 2020, *op. cit.*, du 2 avril 2021, *op. cit.*, et du 18 juillet 2021, *op. cit.*

¹⁶⁶C.I.R., art. 194ter, §2 tel que modifié par les lois du 29 mai 2020, *op. cit.*, du 15 juillet 2020, *op. cit.*, du 20 décembre 2020, *op. cit.*, du 2 avril 2021, *op. cit.*, et du 18 juillet 2021, *op. cit.*

¹⁶⁷C.I.R., art. 194ter, §1^{er}, al. 1^{er}, 4°, et 194ter/1, §2, 1°, tels que modifiés par les lois du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 9 et du 2 avril 2021, *op. cit.*, art. 4.

diffusées exclusivement en ‘live streaming’ peuvent dorénavant bénéficier d’un financement sous ce régime, sous conditions toutefois¹⁶⁸.

➤ **Déduction pour investissement**

Le régime de la déduction pour investissement ordinaire à l’impôt des sociétés à, comme pour l’impôt des personnes physiques¹⁶⁹, été adapté par une augmentation du taux applicable : pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022 par des petites sociétés¹⁷⁰, le taux est porté à 25%¹⁷¹. Pour les autres sociétés, le pourcentage de la déduction ordinaire demeure nul¹⁷². Ici aussi, l’administration fiscale admet la possibilité de ‘surclasser’ le taux de la déduction pour investissement ordinaire aux investissements spécifiques, pour autant qu’ils respectent les conditions de ce régime¹⁷³.

En outre, en ce qui concerne la déduction pour investissement ordinaire des petites sociétés, « le report de l’exonération non accordée en cas d’absence ou d’insuffisance de bénéfices [...] est limité à la période imposable suivante »¹⁷⁴. Le législateur fiscal a cependant ajouté que pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021, le report est exceptionnellement possible aux deux périodes imposables suivantes¹⁷⁵.

➤ **Déduction anticipée pour pertes**

À l’instar des personnes physiques¹⁷⁶, les sociétés peuvent également bénéficier du régime de la déduction anticipée pour pertes. Son application demeure toutefois plus complexe qu’à l’impôt des personnes physiques puisque certaines sociétés ne tiennent pas leur comptabilité par année civile. Le législateur prévoit que l’exonération ne peut être demandée par une société que pour une seule période imposable dont l’exercice comptable se clôture au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020¹⁷⁷. Les pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable suivante seront, selon le cas, rattachées à l’exercice d’imposition 2020 ou 2021¹⁷⁸. Ainsi, pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile, elles peuvent revendiquer l’exonération temporaire de tout ou partie du résultat de la période imposable 2019 (qui se clôture donc bien entre le 13 mars 2019 et le 31 juillet 2020), en raison des pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable 2020. Par contre, les sociétés qui tiennent leur comptabilité ‘à cheval’ et qui clôturent leur exercice comptable entre le 13 mars et le 31 juillet peuvent, quant à elle, choisir la (seule) période imposable pour laquelle elles

¹⁶⁸C.I.R., art. 194^{ter}/1, tel que modifié par la loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 11.

¹⁶⁹Cf. *supra*.

¹⁷⁰ Au sens de C.S.A., art. 1:24, §§1^{er} à 6.

¹⁷¹C.I.R., art. 201, §1^{er}, al. 1^{er}, 1^o, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 12, 1^o et la loi-programme du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 5, 1^o.

¹⁷²C.I.R., art. 201, §1^{er}, al. 1^{er}, 2^o.

¹⁷³Avis de l’Administration générale de la Fiscalité relatif à la déduction pour investissement, *M.B.*, 8 septembre 2020.

¹⁷⁴C.I.R., art. 201, §1^{er}, al. 5.

¹⁷⁵C.I.R., art. 201, §1^{er}, al. 5, *in fine*, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 12, 2^o et la loi-programme du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 5, 2^o.

¹⁷⁶Cf. *supra*.

¹⁷⁷C.I.R. art. 194^{septies}/1, §1^{er}, tel qu’inséré par la loi du 23 juin 2020, *op. cit.*, art. 20 et modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 13.

¹⁷⁸C.I.R. art. 194^{septies}/1, §1^{er}, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 13, 2^o.

souhaitent voir appliquer le régime : celle qui se termine le 31 juillet 2019 ou celle qui se clôture le 13 mars 2020.

Diverses sociétés sont cependant exclues du régime¹⁷⁹ : les sociétés qui, au cours de la période du 12 mars 2020 jusqu'au jour de l'introduction de la déclaration se rattachant à l'exercice d'imposition 2021, ont effectué une quelconque diminution ou distribution de capitaux propres ; les sociétés qui, au cours de la période précitée, ont des liens étroits avec des sociétés établies dans des paradis fiscaux ; certaines sociétés d'investissement, sociétés coopératives en participation, sociétés de navigation maritime ; les sociétés qui sont considérées au 18 mars 2020 comme entreprises en difficultés.

La déduction anticipée pour perte est opérée, à l'impôt des sociétés, par la constitution d'une réserve exonérée temporaire relative aux pertes attendues lors de la période imposable suivante, réserve qui est déduite du montant total des bénéfices réservés imposables à la fin de la période imposable clôturée entre le 13 mars 2019 et le 31 juillet 2020. Cette réserve n'est pas soumise à la condition d'intangibilité mais son montant est cependant soumis à deux limitations. La première correspond au montant du résultat fiscal tel que déterminé après la première opération (c'est-à-dire le montant de l'accroissement ou de la diminution des bénéfices réservés imposables, des dépenses non admises et des dividendes payés ou attribués aux actionnaires associé) diminué de certains revenus déductibles¹⁸⁰ qui ont été perçus au cours de la période imposable¹⁸¹. La seconde limitation, indépendante de la première, correspond à un plafond absolu de 20 million d'euros¹⁸².

La réserve ainsi exonérée sera reprise au cours de la période imposable suivante : le montant total exonéré¹⁸³ sera ajouté au montant des bénéfices réservés imposables à la fin de la période imposable durant laquelle les pertes seront effectivement subies¹⁸⁴. Il y a lieu cependant d'opérer une correction technique dans les hypothèses où les taux à l'impôt des sociétés a changé d'un exercice d'imposition à l'autre (soit à la suite d'une modification législative, soit lorsque la société est devenue éligible ou non au taux réduit en faveur des petites sociétés)¹⁸⁵.

Tout comme à l'impôt des personnes physiques, un mécanisme de sanction est prévu dans le cas où les pertes déduites par anticipation dépasseraient finalement les pertes effectivement subies. À l'impôt des sociétés, il prend la forme d'une cotisation spéciale¹⁸⁶ : le taux à appliquer ne peut jamais être inférieur à 2%, ni supérieur à 40%¹⁸⁷.

¹⁷⁹ C.I.R., art. 194septies/1, §3.

¹⁸⁰ Il s'agit des revenus définitivement taxes et des revenus mobiliers exonérés visés au C.I.R., art. 202 à 205, des revenus bénéficiant de la déduction revenus d'innovation, visés au C.I.R., art. 205/1 et des revenus bénéficiant de la déduction pour revenus de brevet, visés au C.I.R., art. 543.

¹⁸¹ Circulaire 2020/C/122 du 22 septembre 2020 relative à la réserve exonérée en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés suite à la pandémie du COVID-19, points 11 et 12.

¹⁸² Circulaire 2020/C/122, *op. cit.*, point 12, dernier alinéa.

¹⁸³ Contrairement à la déduction anticipée pour pertes à l'impôt des personnes physiques où la reprise porte sur le montant pour lequel l'exonération est demandée.

¹⁸⁴ C.I.R., art. 194septies/1, §4.

¹⁸⁵ C.I.R., art. 185, §5, tel qu'inséré par la loi du 23 juin 2020, *op. cit.*, art. 17 ; pour une explication plus détaillée, voy. J., VANDYCK, « Déduction anticipée pour pertes à l'I. Soc. : Trois obstacles à surmonter », *Fiscologue*, 2020, éd. 1670, p. 1.

¹⁸⁶ C.I.R., art. 219ter, tel qu'inséré par la loi du 23 juin 2020, art. 22.

¹⁸⁷ J., VANDYCK, « Déduction anticipée pour pertes à l'I. Soc. : trois obstacles à surmonter », *op. cit.*, p. 1.

➤ Réserve de reconstitution

Afin de stimuler le renforcement de la solvabilité des entreprises et dans l'espoir que les pertes qui ont été subies en raison de la crise du COVID-19 ne soient que temporaires, le législateur a donné la possibilité aux sociétés qui le désirent de constituer une réserve de reconstitution qui serait exonérée¹⁸⁸. Ce régime est applicable uniquement pour les sociétés et non pour les personnes physiques. Cependant, comme pour la déduction anticipée pour pertes, certaines sociétés demeurent exclues¹⁸⁹.

Pour bénéficier de l'exonération, la réserve doit être constituée à la fin d'une période imposable qui se rattache à un des exercices d'imposition 2022, 2023 et 2024 et répondre à la condition classique d'intangibilité¹⁹⁰. Son montant ne peut excéder les « bénéfices imposables réservés de la période imposable déterminés avant la composition de la réserve exonérée »¹⁹¹. Le montant maximal de la réserve, quant à lui, est limité, de manière cumulée, à la perte de l'exercice comptable qui se clôture entre le 1^{er} janvier et le 31 juillet 2020 pour les sociétés dont la comptabilité se fait par année civile¹⁹², et à un plafond absolu de 20 millions d'euros¹⁹³.

L'exonération sera toutefois perdue pour l'exercice au cours duquel survient l'un des faits générateurs suivants : un rachat d'actions propres, dans la mesure de la valeur du rachat ; une distribution ou attribution de dividendes, dans la mesure du montant du dividende ; une réduction de capital, dans la mesure du montant de la diminution de capital ou de la distribution ; une économie sur les frais de personnel, lorsque les coûts salariaux au sein de la société ont baissé d'au moins 15% par rapport à l'exercice comptable précédent¹⁹⁴.

B. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Dans l'idée de permettre l'approvisionnement général des biens nécessaires au respect des mesures prises dans le cadre de la lutte contre la pandémie de COVID-19 mais également de soutenir des secteurs particulièrement touchés, divers aménagements fiscaux relatifs aux exonérations ou aux réductions de taux ont été adoptés.

1. Exonérations

Le régime particulier de la TVA dispose que lorsqu'un assujetti donne gratuitement un bien qu'il a acquis ou constitué avec déduction de la TVA, il procède à un prélèvement qui est une opération assimilée à une livraison de bien pour laquelle la TVA doit être payée¹⁹⁵. Par exception, la taxe n'est pas due, alors qu'elle reste déductible, lorsque le prélèvement est effectué en vue de la remise d'aliments à des fins caritatives, par exemple. Afin de prémunir les établissements de soins de pénuries de biens, le législateur a étendu cette exception aux dons de stocks de matériel médical aux hôpitaux. Les biens ainsi pris en considération sont les

¹⁸⁸ C.I.R., art. 194*quater*/1, tel qu'inséré par la loi du 19 novembre 2020 portant l'introduction d'une réserve de reconstitution pour les sociétés (1), *M.B.*, 1^{er} décembre 2020, art. 3.

¹⁸⁹ C.I.R., art. 194*quater*/1, §2.

¹⁹⁰ C.I.R., art. 194*quater*/1, §4, 1^o.

¹⁹¹ C.I.R., art. 194*quater*/1, §1^{er}, al. 2.

¹⁹² C.I.R., art. 194*quater*/1, §3, al. 2 : pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité 'à cheval', elles peuvent choisir l'exercice comptable 2020 ou 2021 ; ce choix est fait lors de la constitution de la réserve pour la première fois et il est irrévocable.

¹⁹³ C.I.R., art. 194*quater*/1, §3.

¹⁹⁴ C.I.R., art. 194*quater*/1, §5, 1^o à 3^o.

¹⁹⁵ Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, C.TVA), art. 12, §1^{er}, al. 1^{er}, 2^o.

dispositifs médicaux et leurs accessoires¹⁹⁶ et les équipements de protections pour les prestataires de soins et les patients¹⁹⁷ en faveur des établissements de soins de santé ou des établissements publics¹⁹⁸ lorsqu'ils sont donnés à partir du 1^{er} mars jusqu'au 1^{er} septembre 2020¹⁹⁹. Peuvent également faire l'objet d'un tel prélèvement exonéré les ordinateurs²⁰⁰ de l'entreprise lorsqu'ils sont transmis à titre gratuit à des écoles établies en Belgique durant la période du 1^{er} mars au 31 décembre 2020²⁰¹. Pour chaque prélèvement, un document doit être dressé dans lequel l'établissement qui reçoit le bien le décrit et confirme que ce dernier a bien été obtenu gratuitement²⁰².

2. Réductions des taux

Au vu de l'importance qu'ont ces objets dans la vie quotidienne de chacun, le législateur fiscal a réduit temporairement le taux pour les masques buccaux et les gels hydroalcooliques à 6% jusqu'au 30 septembre 2021²⁰³. Ne sont pas visés les visières de protection, les foulards et bandanas permettant de couvrir la bouche et le nez, ni les désinfectants qui ne sont pas destinés à l'hygiène humaine. Il convient toutefois de préciser que la Commission européenne a autorisé les États membres à pouvoir importer en exemption de la TVA les biens nécessaires à lutter contre la pandémie de la COVID-19²⁰⁴. Dès lors, en cas d'importation de masques buccaux ou de gels hydroalcooliques dans le cadre de cette mesure temporaire, l'exemption totale de la TVA prime sur le taux réduit et ce, jusqu'au 31 décembre 2021²⁰⁵.

En outre, pour les livraisons des vaccins contre la COVID-19 et les dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro* de cette maladie ainsi que les prestations de services étroitement liées à ces vaccins et dispositifs, le taux est réduit à 0% à partir du 1^{er} janvier 2021 jusqu'au 31 décembre 2022²⁰⁶.

En raison de la crise du coronavirus et de l'impact important qu'elle a eu pour le secteur de l'HORECA, les taux relatifs aux services de restaurant et de restauration de 12% et à la fourniture de boissons non alcoolisées de 21% ont été réduits à 6% pour les périodes du 8 juin

¹⁹⁶ Tel que visé dans l'arrêté royal du 18 mars 1999 relatif aux dispositifs médicaux, *M.B.*, 14 avril 1999.

¹⁹⁷ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 18, §1^{er}.

¹⁹⁸ Circulaire 2020/C/58 du 21 avril 2020 concernant les dons de biens à certains établissements et les dons en nature, points 10 à 12.

¹⁹⁹ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 20.

²⁰⁰ Circulaire 2020/C/104 du 17 août 2020 concernant le don de biens spécifiques à certains établissements et les dons en nature, points 40 à 42.

²⁰¹ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 19, §1^{er}, tel que modifié par la loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 29.

²⁰² Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 18, §3 et 19, §2.

²⁰³ Arrêté royal du 5 mai 2020 modifiant l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux en ce qui concerne les masques buccaux et les gels hydroalcooliques, *M.B.*, 7 mai 2020, tel que confirmé par la loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 21 et modifié par les lois du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 2, du 2 avril 2021, *op. cit.*, art. 2 et du 18 juillet 2020, *op. cit.*, art. 2.

²⁰⁴ Décision (UE) 2020/491 de la Commission du 3 avril 2020 relative à la franchise des droits à l'importation et à l'exonération de la TVA sur les importations octroyées pour les marchandises nécessaires à la lutte contre les effets de la pandémie de COVID-19 au cours de l'année 2020, *J.O.U.E.*, L 103, 3 avril 2020.

²⁰⁵ Circulaire 2021/C/39 du 3 mai 2021 relative aux modifications apportées au Code de la TVA par la loi du 02.04.2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19, point 2.

²⁰⁶ Loi du 20 décembre 2020, *op. cit.*, art. 3.

au 31 décembre 2020 inclus et du 8 mai au 30 septembre 2021 inclus ; et le taux relatif aux boissons alcoolisées a été réduit de 21% à 6% pour la période du 8 mai au 30 septembre 2021²⁰⁷.

C. PROCEDURE FISCALE

Les mesures de lutte contre la pandémie de coronavirus ont également impacté la procédure fiscale fédérale. C'est pourquoi, il convient tout d'abord d'étudier la manière dont les délais d'introduction des déclarations fiscales ont été adaptés pour permettre l'établissement de l'impôt malgré la crise sanitaire. Ensuite, une brève remarque sera faite concernant les contrôles fiscaux. *In fine*, l'examen, notamment, des mesures de soutien au paiement des impôts permettra d'avoir un aperçu sur le recouvrement des impôts sur les revenus et de la TVA en l'état actuel des choses.

1. Établissement de l'impôt

À la suite des premières mesures gouvernementales adoptées dans le cadre de la lutte contre la COVID-19, des mesures de prolongation des délais de dépôt relatifs aux déclarations à l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents/sociétés ainsi qu'en matière de TVA ont été adoptées²⁰⁸.

En principe, les contribuables à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents/sociétés disposent d'un délai de 7 mois à partir de la clôture de l'exercice comptable pour déposer leur déclaration²⁰⁹. Cependant, en raison de la crise sanitaire liée à la COVID-19, l'administration fiscale a introduit des prolongations de délai. Ainsi, pour l'exercice d'imposition 2021, lorsque les bilans ont été clôturés entre le 31 décembre 2020 et le 28 février 2021 inclus, les contribuables sociétés, personnes morales et non-résidents/sociétés peuvent bénéficier d'un délai de rentrée supplémentaire jusqu'au 28 octobre 2021 inclus²¹⁰.

Des mesures de soutien ont également été accordées par l'administration en faveur des assujettis forfaitaires, taxés sur des bases forfaitaires de taxation. Ces mesures concernaient tant les impôts sur les revenus que la TVA et permettaient à certains d'entre eux, par exemple les cafetiers, de pouvoir dresser pour le premier trimestre un inventaire unique, par groupe de marchandises, des marchandises non vendues et détruites à la suite de la crise COVID-19²¹¹.

2. Contrôle fiscal

Tout contribuable « a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables »²¹², et ce même si la

²⁰⁷ Arrêté royal du 27 avril 2021 modifiant l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux en ce qui concerne les services de restaurant et de restauration, *M.B.*, 30 avril 2021.

²⁰⁸ Arrêté de pouvoirs spéciaux n° 7 du 19 avril 2020 portant des mesures de soutien supplémentaires en matière d'impôt des sociétés, d'impôt des personnes morales, d'impôt des non-résidents, d'impôt des personnes physiques, de taxe sur la valeur ajoutée, de précompte professionnel, de droits d'enregistrement et de rétributions, *M.B.*, 24 avril 2020.

²⁰⁹ C.I.R., art. 310, al. 1^{er}.

²¹⁰ X., « Déclarations à l'I.Soc., IPM et INR-soc. : délais de dépôt pour l'ex. d'imp. 2021 », *Fiscologue*, éd. 1695, p. 15.

²¹¹ X., « Mesures de soutien spécifiques pour les assujettis 'forfaitaires' », *Fiscologue*, éd. 1656, p. 14.

²¹² C.I.R., art. 315, al. 1^{er}.

documentation est disponible numériquement²¹³. Jusqu'il y a peu, l'administration devait donc se déplacer jusqu'au domicile du contribuable pour avoir accès à la documentation requise et ne pouvait les emporter que dans certaines circonstances et avec l'accord de ce dernier. Cependant, motivé notamment par les restrictions sanitaires de distanciation sociale, le législateur a décidé d'étendre l'obligation de mise à disposition de la documentation pertinente comme ceci : « sans préjudice du droit du contribuable de demander ou fournir des renseignements verbaux, la communication des livres et documents [...] s'applique [...] également à la mise à disposition de ces livres et documents via une plateforme électronique sécurisée du SPF Finances »²¹⁴.

3. Recouvrement de l'impôt

Après avoir mentionné quelques généralités, il conviendra d'analyser les mesures spécifiques adoptées pour le recouvrement de l'impôt des sociétés et la TVA.

a) Généralités

À la suite des premières mesures gouvernement adoptées dans le cadre de la lutte contre la COVID-19, des mesures générales de report automatique ont été adoptées en matière d'impôts sur les revenus, de précompte professionnel et de TVA, accordant ainsi un délai supplémentaire de paiement de deux mois, sans que cette prolongation ne donne lieu à l'application d'intérêts de retard ou d'amendes administratives²¹⁵.

L'administration fiscale a également permis aux entreprises (tant les personnes physiques que morales) de faire une demande de mesures de soutien complémentaires individuelles, en démontrant qu'elles rencontrent des problèmes financiers liées à la pandémie. La demande doit être introduite au plus tard le 30 septembre 2021, via un formulaire *ad hoc*, publié par l'administration fiscale sur son site internet²¹⁶. Les mesures individuelles accordées pour les dettes relatives à l'impôt sur les sociétés, au précompte professionnel et à la TVA peuvent être des plans de paiement, des exemptions d'intérêts de retard ou de renonciation aux amendes en cas de non-paiement. Toutefois, les mesures pouvaient être dénoncées en cas de non-respect du plan de paiement (sauf si le redevable prenait préalablement contact avec l'administration) ou en cas d'introduction d'une procédure collective d'insolvabilité.

Du 24 avril 2020 au 17 juin 2020, il a été octroyé un sursis temporaire des mesures d'exécution en faveur des entreprises dont la continuité était menacée par la crise de la COVID-19 et ses suites : sauf sur les biens immobiliers, aucune saisie conservatoire ou exécutoire ne pouvait être pratiquée et aucune voie d'exécution ne pouvait être poursuivie ou exécutée sur les biens de l'entreprise²¹⁷. Ce sursis était applicable à l'égard de toutes les dettes, en ce compris les dettes

²¹³ C.I.R., art. 315*bis*, al. 1^{er}.

²¹⁴ C.I.R., art. 315*bis*, al. 4, tel qu'inséré par la loi du 27 juin 2021 portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (1), *M.B.*, 30 juin 2021, art. 105.

²¹⁵ Arrêté de pouvoirs spéciaux n° 7 du 19 avril 2020 portant des mesures de soutien supplémentaires en matière d'impôt des sociétés, d'impôt des personnes morales, d'impôt des non-résidents, d'impôt des personnes physiques, de taxe sur la valeur ajoutée, de précompte professionnel, de droits d'enregistrement et de rétributions, *M.B.*, 24 avril 2020.

²¹⁶ <https://finances.belgium.be/fr/entreprises/coronavirus/paiement> (consulté dernièrement le 14 août 2021)

²¹⁷ Arrêté royal n° 15 du 24 avril 2020 relatif au sursis temporaire en faveur des entreprises des mesures d'exécution et autres mesures pendant la durée de la crise du COVID-19, *M.B.*, 24 avril 2020, tel que modifié par l'Arrêté royal du 13 mai 2020 prolongeant les mesures prises avec l'Arrêté royal n° 15 du 24 avril 2020 relatif au sursis temporaire

fiscales. Toutefois, toutes les parties intéressées (et notamment le fisc) disposaient de la possibilité de demander au Président du tribunal de l'entreprise compétent, de lever en tout ou en partie le sursis ou de décider qu'une entreprise ne tombe pas dans le champ d'application du sursis²¹⁸.

Par une communication en date du 8 février 2021, l'administration fiscale informait la suspension provisoire, jusqu'au 31 mars 2021, du recouvrement des dettes 'corona', c'est-à-dire des dettes fiscales et non fiscales accumulées depuis le 1^{er} janvier 2020, à l'égard des entreprises qui étaient financièrement saines avant le début de la crise sanitaire. Cela ne signifie pas pour autant la suppression de ces dettes car celles-ci demeurent et devront être payées, les intérêts de retard continuant d'ailleurs toujours à courir durant la période de suspension.

Le législateur a, quant à lui, modifié la valeur des taux d'intérêts applicables en alignant, pour les mois d'avril à septembre 2021, les taux d'intérêts légaux en matière fiscale et ceux relatifs à la TVA aux taux applicables tels que déterminés par le C.I.R.²¹⁹. Par conséquent, « pour les créances fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement du Service public fédéral Finances, et même si les dispositions fiscales renvoient au taux d'intérêt légal en matière civile, et pour autant qu'il n'y soit pas explicitement dérogé dans les dispositions fiscales » : le taux d'intérêt de retard est de 4% annuellement, sur les sommes à recouvrer et le taux d'intérêt moratoire est de 2% annuellement, sur les sommes à restituer²²⁰.

b) Impôts sur les revenus

Le régime des versements anticipés dits 'obligatoires' s'applique aux indépendants-personnes physiques et aux sociétés. Il consiste à majorer l'impôt relatif au revenu professionnel dans la mesure où il n'y a pas (suffisamment) eu de versements anticipés à cet impôt. Tenant compte du fait que de nombreux contribuables pouvaient éprouver des problèmes de liquidités en raison de la crise sanitaire, la majoration d'impôt liée à l'absence de versements anticipés pour le premier ou deuxième trimestre de 2020 pouvait être limitée si des versements anticipés liés au troisième ou au quatrième trimestre de 2020 avaient été effectués²²¹. Le bénéficiaire de ce régime adapté était néanmoins exclus pour les sociétés qui, au cours de la période du 12 mars dernier jour de la période imposable concernée, procédaient à un rachat de leurs actions ou parts propres ou à une diminution de capital, payaient ou attribuaient des dividendes ou versaient une rémunération variable à certains dirigeants d'entreprise ainsi que les sociétés liées à des sociétés établies dans des paradis fiscaux²²².

Afin d'inciter les employeurs à remettre leur personnel au travail, le législateur fiscal a introduit une dispense de versement du précompte professionnel²²³ retenu sur les rémunérations des travailleurs salariés²²⁴ des mois de juin à août 2020. La dispense correspond à 50% de la

en faveur des entreprises des mesures d'exécution et autres mesures pendant la durée de la crise du COVID-19, *M.B.*, 13 mai 2020.

²¹⁸ Arrêté royal n° 15, *op. cit.*, art. 1^{er}, al. 2.

²¹⁹ Loi du 2 avril, *op. cit.*, art. 19, tel que modifié par la loi du 18 juillet 2020, *op. cit.*, art. 12.

²²⁰ Loi du 2 avril, *op. cit.*, art. 19.

²²¹ Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 7.

²²² Loi du 29 mai 2020, *op. cit.*, art. 7, al. 2 à 5.

²²³ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 2.

²²⁴ « Les rémunérations des dirigeants d'entreprise n'entrent pas en considération pour cette mesure d'aide » : Circulaire 2020/C/135 du 5 novembre 2020 relative à la dispense temporaire de versement du précompte

différence entre le précompte professionnel dû pour ce mois, sur les rémunérations visées ci-avant, et le coût total du précompte professionnel dû sur les rémunérations visées pour la période de référence, c'est-à-dire mois de mai 2020²²⁵. Toutefois, la dispense est soumise à un plafond : pour les trois mois prévus, elle ne peut jamais dépasser 20 millions d'euros. Pour pouvoir profiter de ce régime, l'employeur doit avoir bénéficié du système de chômage temporaire pour une période ininterrompue d'au moins 30 jours calendaires²²⁶ entre le 12 mars et le 31 mai 2020²²⁷. En outre, pour les rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} juin 2020, il est tenu de remplir certaines formalités²²⁸. Certaines sociétés sont exclues du régime : les sociétés qui, durant la période du 12 mars au 31 décembre 2020 ont procédé à une quelconque diminution ou distribution de capitaux propres et les sociétés qui sont liées à des sociétés établies dans des paradis fiscaux²²⁹. Administrativement, toutefois, cette dispense semble assez lourde et le remboursement du précompte professionnel excédentaire pour les mois de juin, juillet et août 2020 risque de prendre un certain temps. C'est pourquoi l'employeur peut « choisir d'imputer la dispense [...] sur le précompte dû pour les rémunérations payées ou attribuées au mois de septembre ou octobre 2020, si le redevable du précompte professionnel est soumis à une obligation de déclaration mensuelle, ou pour les rémunérations payées ou attribuées au troisième trimestre de 2020, si le redevable du précompte professionnel est soumis à une obligation de déclaration trimestrielle »²³⁰. Cette option est définitive et irrévocable.

c) Taxe sur la valeur ajoutée

L'obligation qui incombait aux entreprises de verser un acompte sur la TVA due sur les opérations du mois de décembre, indépendamment de la TVA normalement due, a été supprimée définitivement²³¹.

En outre, lorsqu'une réclamation est adressée à la suite d'une TVA non payée ou non payée à temps dont l'exigibilité résulte de déclarations périodiques qui ont été déposées ou de l'établissement spécial, une amende proportionnelle est due. Pour la période comprise entre le 1^{er} avril 2021 et le 30 juin 2021, le taux de l'amende est réduit de 15 à 10%²³².

professionnel en raison de la pandémie du COVID-19 - introduction d'une mesure spécifique pour les employeurs qui ont bénéficié du système de chômage temporaire – FAQ, point 7.

²²⁵Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 2, al. 4.

²²⁶ « Une période ininterrompue d'au moins 30 jours calendaires doit être comprise comme une période de 30 jours consécutifs, y compris les samedis, dimanches et jours fériés légaux. Lorsqu'un jour férié est remplacé, ce jour de remplacement du jour férié n'interrompt pas la période de 30 jours calendaires du système de chômage temporaire. » : Circulaire 2020/C/135 du 5 novembre 2020 *op. cit.*, point 2.

²²⁷ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 2, al. 1^{er}.

²²⁸ Arrêté royal du 22 août 2020 portant exécution de l'article 2, alinéa 8 de la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID 19 (CORONA III), en matière de dispense de versement de précompte professionnel, *M.B.*, 31 août 2020.

²²⁹ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 2, al. 5 et 6.

²³⁰ Arrêté royal du 22 août 2020, *op. cit.*, art. 1^{er}/1, §1^{er}, tel que modifié par l'arrêté royal du 27 septembre 2020 modifiant l'arrêté royal du 22 août 2020 portant exécution de l'article 2, alinéa 8 de la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III), en matière de dispense de versement de précompte professionnel, *M.B.*, 1^{er} octobre 2020, art. 2.

²³¹ Loi du 15 juillet 2020, *op. cit.*, art. 27 et 28 et Arrêté royal du 29 mars 2021 modifiant les arrêtés royaux nos 1, 4, 24 et 41 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée et portant des mesures de soutien en raison de la pandémie du COVID-19, *M.B.*, 31 mars 2021, art. 1^{er}.

²³² Arrêté royal du 29 mars 2021 modifiant le tableau g, section première, rubrique i, de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 mars 2021, art. 1^{er}.

4. Remboursement

En principe, le crédit TVA est reporté sur la période de la déclaration suivante mais, lorsque l'assujetti le demande expressément et sous certaines conditions, le crédit TVA peut être restitué²³³. Une de ces conditions correspond au montant minimal que l'excédent à rembourser doit atteindre. Le législateur a réduit les seuils à 400 euros pour les déclarants trimestriels (au lieu de 615 euros) et pour les déclarants mensuels (au lieu de 1.485 euros) et à 50 euros pour les assujettis avec droit à remboursement mensuel et pour les demandes de remboursement à la fin de l'année calendrier, tant pour les déclarants mensuels que trimestriels (au lieu de 245 euros)²³⁴. Ces réductions sont applicables à partir du 1^{er} avril 2021, de sorte que les assujettis ont pu demander, dans leur déclaration périodique relative au premier trimestre 2021 ou dans celle relative au dernier mois du trimestre, la restitution de leur crédit TVA qui était inférieur aux seuils encore en vigueur à ce moment-là²³⁵.

Il convient toutefois de rappeler que le législateur avait prévu un remboursement accéléré du crédit TVA sur le compte-courant de tous les déposants de déclaration TVA mensuelle relative au mois de février 2020²³⁶. Pour pouvoir en bénéficier, il fallait que la restitution soit demandée expressément par l'assujetti, que la somme due par l'État atteigne 245 euros et que les déclarations relatives au mois de janvier et février 2020 soient déposées électroniquement au plus tard le 3 avril 2020.

II. FISCALITE REGIONALE

Chacune des trois Régions a adopté des mesures fiscales afin d'aider les contribuables dans cette période particulière. Bien qu'adoptées par des autorités différentes, elles sont pour la plupart assez similaires dans leur contenu et c'est pourquoi, dans le cadre du présent exposé, seules les adaptations fiscales wallonnes seront évoquées.

Dès les premières mesures prises dans le cadre de la lutte contre le coronavirus, le gouvernement wallon a accepté d'octroyer, sur demande du redevable, une réduction du montant de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement à concurrence d'un douzième par mois ou partie de mois au cours desquels l'établissement où se trouvait l'appareil a subi une fermeture obligatoire en raison des mesures sanitaires²³⁷. La demande pour la réduction du montant de la taxe a été une nouvelle fois rendue possible pour les mois de novembre et décembre de la période imposable 2020²³⁸. Ces réductions gouvernementales ont

²³³Arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 décembre 1969, art. 81.

²³⁴Arrêté royal du 29 mars 2021, *op. cit.*, art. 7.

²³⁵X., « Amendes, seuils pour remboursement TVA et suppression des acomptes de décembre », *Fiscologue*, 2021, éd. 1697, p. 14.

²³⁶Arrêté de pouvoirs spéciaux n° 7 du 19 avril 2020, *op. cit.*, art. 10.

²³⁷Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 10 du 26 mars 2020 relatif à la suspension temporaire de certaines dispositions fiscales, *M.B.*, 30 mars 2020, art. 3.

²³⁸Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 69 du 16 décembre 2020 adaptant certaines dispositions fiscales dans le cadre de la crise de la COVID-19, *M.B.*, 30 décembre 2020, art. 5.

été confirmées par décret et prolongées pour les mois de janvier à juin de la période imposable 2021²³⁹.

Les délais applicables dans le cadre des régimes de faveur en cas de transmission successorale de biens immobiliers protégés en tant que monuments²⁴⁰, d'entreprises et sociétés familiales²⁴¹ et d'habitations²⁴² sont prolongés de quatre mois lorsqu'ils expiraient entre le 1^{er} novembre 2020 et le 31 juin 2021 inclus²⁴³.

Le délai de deux ans relatif à la restitution partielle du droit de vente en cas de revente rapide²⁴⁴ a été temporairement suspendu à partir du 18 mars 2020 pour une période de 30 jours²⁴⁵ qui a été « prorogée d'une nouvelle période prenant cours le 26 avril 2020 et s'achevant le 30 avril 2020 inclus »²⁴⁶.

D'autres délais tels que ceux qui sont relatifs à l'abattement en cas d'acquisition d'une résidence principale par des personnes physiques²⁴⁷, au droit de vente réduit en cas d'acquisition d'une habitation modeste²⁴⁸, au droit de donation de 0% en cas de donation d'entreprises et de sociétés familiales²⁴⁹ ainsi qu'à la restitution partielle du droit de vente en cas de revente rapide ont été, quant à eux, prolongés de quatre mois lorsqu'ils expiraient entre le 1^{er} novembre 2020 et le 31 juin 2021 inclus²⁵⁰.

Les droits d'enregistrement sur les constitutions d'hypothèques ont été réduits à 0% pour une période de 30 jours « en cas de conversion en hypothèque d'un mandat d'hypothéquer constaté par acte authentique » avant le 27 mars 2020²⁵¹. La même réduction est valable si l'acte authentique l'a constaté avant le 30 décembre 2020, à condition cette fois que la conversion ait lieu entre le 27 mars 2020 et le 31 janvier 2021 inclus²⁵².

III. FISCALITE INTERNATIONALE

De nombreuses préoccupations fiscales sont apparues au niveau international à la suite des diverses mesures gouvernementales prises dans le cadre de la lutte contre le coronavirus qui ont

²³⁹Décret du 14 mai 2021 portant confirmation des arrêtés du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux pris dans le cadre de la gestion de la crise sanitaire lors de la deuxième vague du COVID-19 (1), *M.B.*, 27 mai 2021, art. 11, al. 1^{er}, 3^o.

²⁴⁰Code de succession wallon (ci-après C. Succ. W.), art. 55*sexies*.

²⁴¹C. Succ. W., art. 60*bis*.

²⁴²C. Succ. W., art. 135*bis* C. Succ. W.

²⁴³Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 69, *op. cit.*, art. 1^{er}, tel que confirmé et modifié par le décret du 14 mai 2021, *op. cit.*, art. 11, al. 1^{er}, 1^o.

²⁴⁴Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe wallon (ci-après, C. Enr. W.), art. 212.

²⁴⁵Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 10, *op. cit.*, art. 2.

²⁴⁶Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 24 du 23 avril 2020 modifiant et prorogeant la période d'application des articles 1^{er} et 2 de l'arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 10 du 26 mars 2020 relatif à la suspension temporaire de certaines dispositions fiscales, *M.B.*, 28 avril 2020, art. 2.

²⁴⁷C. Enr. W., art. 46*bis*.

²⁴⁸C. Enr. W., art. 53 et suivants.

²⁴⁹C. Enr. W., art. 140*quinquies* et 140*octies*.

²⁵⁰Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 69, *op. cit.*, art. 4, tel que confirmé et modifié par le décret du 14 mai 2021, *op. cit.*, art. 11, al. 1^{er}, 2^o.

²⁵¹Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 10, *op. cit.*, art. 1^{er}.

²⁵²Arrêté du Gouvernement wallon de pouvoirs spéciaux n° 69, *op. cit.*, art. 2.

fortement recommandé le télétravail, notamment la question du traitement fiscal des rémunérations transfrontalières.

Toutes les conventions préventives de double imposition (ci-après, CPDI), conclues entre la Belgique et les pays limitrophes à celle-ci, prévoient un régime particulier pour les travailleurs qui travaillent dans un pays, l'État d'occupation, alors qu'ils habitent dans un autre, l'État de résidence. En principe, ces travailleurs frontaliers sont réputés être présents pendant la totalité de leur temps de travail dans l'État d'occupation, s'ils ne dépassent pas un seuil maximal de jours de travail en dehors de cet État. Cette disposition permet ainsi l'imposition de ces travailleurs dans l'État habituel où ils exercent sur toutes les rémunérations perçues au titre de cet emploi salarié.

Or, les mesures adoptées par les gouvernements encouragent les nombreux travailleurs frontaliers à travailler depuis leur domicile. Si le régime était resté inchangé, cela aurait eu pour conséquence que les travailleurs frontaliers auraient dépassés largement le seuil précité, dépassement qui aurait rendu taxables les rémunérations dans l'État de résidence du travailleur.

Les autorités belges, allemandes²⁵³, néerlandaises²⁵⁴, luxembourgeoises²⁵⁵ et françaises²⁵⁶ ont suivi l'avis de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques en considérant la pandémie comme un cas de force majeure et ont prévu un régime spécifique : pour les travailleurs salariés qui travaillent à domicile uniquement en raison des mesures prises dans le cadre de la lutte contre la COVID-19, les jours de télétravail peuvent être considérés comme ayant été passés dans l'État d'occupation et ne doivent dès lors pas être pris en compte pour le calcul des seuils.

Certaines conditions doivent toutefois être respectées. En effet, les travailleurs qui ont recours à ce régime sont tenus de l'appliquer de manière cohérente dans les deux États contractant et doivent conserver les informations nécessaires, telle qu'une attestation écrite de l'employeur indiquant quels jours de travail prestés à domicile l'ont été en raison des mesures liées à la crise sanitaire. En outre, les rémunérations afférentes aux jours de travail à domicile doivent être effectivement imposées par l'État d'occupation, dans lequel le travailleur aurait exercé l'emploi sans les mesures des autorités.

Ce régime est actuellement toujours en vigueur jusqu'au 30 septembre 2021.

²⁵³Accord amiable du 16 juin 2021 entre les autorités compétentes de l'Allemagne et de la Belgique prorogeant l'accord amiable du 6 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers travaillant à domicile dans le cadre de la pandémie de COVID-19, tel que prorogé par les accords amiables du 20 mai 2020, du 22 juin 2020, du 24 août 2020, du 11 décembre 2020 et du 17 mars 2021, *M.B.*, 24 juin 2021.

²⁵⁴Accord du 21 juin 2021 entre les autorités compétentes des Pays-Bas et de la Belgique prorogeant l'Accord concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le cadre de la crise sanitaire liée au COVID-19 du 30 avril 2020, tel que prorogé par les accords des 19 mai 2020, 19 juin 2020, 24 août 2020, 7 décembre 2020 et 5 mars 2021, *M.B.*, 28 juin 2021.

²⁵⁵Accord amiable du 11 juin 2021 entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19, tel que prorogé par les accords des 19 juin 2020, 24 août 2020, 7 décembre 2020 et 12 mars 2021, *M.B.*, 22 juin 2021.

²⁵⁶Accord amiable du 15 juin 2021 entre les autorités compétentes de la France et de la Belgique concernant les travailleurs frontaliers et transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19, *M.B.*, 21 juin 2021.

CONCLUSIONS

Afin de lutter contre la propagation de la COVID-19, des mesures ont été adoptées par le gouvernement. La population a été confinée chez elle, des entreprises ont été contraintes de fermer, le télétravail a été hautement recommandé, etc. Ces décisions tendent à atteindre le but pour lequel elles ont été prises et on espère que d'ici quelques temps, cette drôle de période ne sera plus qu'un lointain souvenir. Mais cet objectif n'aura pas été atteint sans mal : le quotidien de la population n'a pas été épargné, son économie non plus.

De nombreuses entreprises impactées par la crise pandémique ont vu leurs liquidités chuter. C'est pourquoi assez rapidement la procédure fiscale belge a tenté de les ménager autant que faire se peut en leur accordant des prolongations de délai, des plans de paiement et la suspension provisoire des dettes 'corona'.

Le législateur fiscal belge a, dans un même temps, mis en place des mécanismes pour aider ces entreprises à se relever et relancer ainsi l'économie nationale. On vise le régime de la déduction anticipée pour perte, celui de la réserve de reconstitution mais également l'adaptation de nombreux traitements fiscaux pour faciliter l'accès à la main d'œuvre (étudiants, volontaires, heures supplémentaires, etc.).

La fiscalité a également tenté de neutraliser les effets fiscaux de la recommandation faite aux travailleurs de travailler à domicile, tant d'un point de vue national en exonérant les indemnités reçues à ce titre, mais également dans un contexte international, lorsque des travailleurs transfrontaliers n'ont plus pu se rendre dans leur État d'occupation.

En outre, le droit fiscal belge a voulu, à son niveau, participer à la guerre contre la pandémie en facilitant l'accès à certains biens jugés indispensables dans cette lutte. Des réductions d'impôts et des diminutions de taux relatifs aux dispositifs médicaux et aux vaccins notamment ont ainsi contribué indirectement à enrayer la propagation du virus.

La fiscalité, et sa procédure, a restreint l'impact de la crise sanitaire liée à la COVID-19 sur l'économie et favorisé la relance. Elle n'est donc plus apparue comme le rapace qui rançonne la population mais comme le partenaire bienveillant et indispensable pour une reprise économique et un retour vers une vie normale.

BIBLIOGRAPHIE

- AFSCHRIFT, T., « Covid-19 et impôts : la double peine », *Sem. Fisc.*, 2020/130, n°444, p. 1.
- BINNEMANS, C., « Le régime fiscal applicable aux prestations financières perçues dans le cadre du 'droit passerelle de crise COVID-19' », *Sem. Fisc.*, 2020/131, n°445, pp. 1-2.
- BUYSSE, C., « 'Acheter pour donner' du matériel médical : pas de déduction de la TVA ? », *Fiscologue*, 2020, éd. 1655, p. 1.
- BUYSSE, C., « Tax shelter 'corona' : aussi pour les dirigeants d'entreprise », *Fiscologue*, 2020, éd. 1662, p. 5.
- BUYSSE, C., « Tax shelter 'starters' : condition plus stricte même en cas d'apport antérieur », *Fiscologue*, 2020, éd. 1663, p. 4.
- BUYSSE, C., « La déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2020 », *Fiscologue*, 2020, éd. 1665, p. 1.
- BUYSSE, C., « Achat d'ordinateurs pour en faire don à des écoles : avec déduction de la TVA ? », *Fiscologue*, 2020, éd. 1666, p. 8.
- BUYSSE, C., « Agglomérat de mesures Covid, avec des assouplissements pour le tax shelter », *Fiscologue*, 2020, éd. 1681, p. 8.
- BUYSSE, C., « Les autres mesures fiscales contenues dans les lois du 20 décembre 2020 », *Fiscologue*, 2020, éd. 1685, p. 11.
- BUYSSE, C., « Corona : avantage fiscal pour dispense de loyer, aussi pour les bailleurs privés », *Fiscologue*, 2021, éd. 1693, p. 1.
- BUYSSE, C., « Renonciation au loyer et baisse des intérêts de retard : des modifications », *Fiscologue*, 2021, éd. 1695, p. 1.
- BUYSSE, C., « La déclaration à l'IPP pour l'exercice d'imposition 2021 », *Fiscologue*, 2021, éd. 1696, p. 1.
- BUYSSE, C., « Diverses mesures Corona fiscales prolongées jusque fin septembre 2021 », *Fiscologue*, 2021, éd. 1696, p. 1.
- BUYSSE, C., « La déduction 'ordinaire' surclasse toujours la déductions 'spécifiques' », *Fiscologue*, 2021, éd. 1697, p. 9.
- BUYSSE, C., « Déclarations à l'I.Soc., à l'IPM et à l'INR/soc. Pour l'ex. d'imp. 2021 », *Fiscologue*, 2021, éd. 1704, p. 5.
- BUYSSE, C., « Diverses mesures Corona fiscales prolongées jusque fin septembre 2021 », *Fiscologue*, 2021, éd. 1705, p. 2.
- BUYSSE, C., VAN DYCK, J., « La déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'ex. d'imp. 2021 », *Fiscologue*, 2021, éd. 1702, p. 1.
- CHARLEZ, F., « La déduction pour investissement ordinaire est plus intéressante que la déduction majorée », *B. J. S.*, 2020, n°659, p. 12.

- CHARLEZ, F., « Bénévolat en 2020 et 2021 : application en matière fiscale de l'extension du régime et de l'augmentation du plafond », *B. J. S.*, 2021, n°670, p. 12.
- CHARLEZ, F., « Avantage fiscal en cas de renonciation au loyer », *B. J. S.*, 2021, n°672, p. 13.
- COLLON, F., « Droit fiscal et Covid-19 », *J.T.*, 2020, n°6814, pp. 380-381.
- COOPENS, P.-F., « La mort du dialogue avec l'administration fiscale », *Sem. Fisc.*, 2021, n°467, pp. 3-5.
- COUTUREAU, F., « TVA et Covid-19 : le retour du taux de TVA de 6% dans l'Horeca », *BOECCBB*, 2021, n°28, p. 6.
- COUTUREAU, F., « Nouvelle année, nouvelle disposition en matière de TVA », *B. J. S.*, 2021, n°663, p. 13.
- COUTUREAU, F., « Quand la TVA sert d'outil dans la lutte contre la pandémie », *B. J. S.*, 2021, n°667, p. 12.
- COUTUREAU, F., « Déduction de la TVA relative aux véhicules : *quid* en période de COVID-19 ? », *B. J. S.*, 2021, n°668, p. 12.
- COUTUREAU, F., « TVA et centre de vaccination », *B. J. S.*, 2021, n°671, p. 12.
- DE VOS, P., « Le Corona fait la force – Aperçu de certaines mesures fiscales bruxelloises en temps de crise », *R.F.R.L.*, 2020/2, pp. 128-131.
- D'AOUT, O., « Les mesures de soutien prises par le SPF Finances dans le cadre du coronavirus (COVID-19) », *B.J.S.*, 2020, n°646, p. 13.
- ENGELEN, B., « Coronavirus : aperçu des mesures de soutien recommandées par le Gouvernement flamand aux pouvoirs locaux en matière de taxes et de rétributions communales », *R.F.R.L.*, 2020/2, pp. 132-137.
- FASSIN, F., « Droit passerelle : à quelle sauce fiscale allons-nous être mangés ? », *B. J. S.*, 2021, n°671, p. 12.
- FRANSSSEN, C., « Covid-19 et déductibilité des primes PLCI et EIP payées en 2020 », *B. J. S.*, 2021, n°665, p. 13.
- HUBERT, L., « La mise à disposition de masques et de gels sur le lieu de travail constitue-t-elle un avantage de toute nature dans le chef des travailleurs ? », *B. J. S.*, 2021, n°670, p. 13.
- KNAPEN, P., « Covid-19 : aperçu des mesures prises par la Région wallonne en matière de fiscalité et de finances publiques des pouvoirs locaux », *R.F.R.L.*, 2020/2, pp. 121-127.
- KNAPEN, P., « Les mesures d'allègement fiscal des pouvoirs locaux en conséquence de la crise de la Covid-19 – première évaluation en Région wallonne », *R.F.R.L.*, 2021/2, pp. 155-160.
- LEYDER, S., « Déduction anticipée des pertes fiscales : une solution temporaire », *Sem. Fisc.*, 2020/129, n°443, p. 4.
- MASSET, E., « Dépenses propres à l'employeur pour le télétravail », *Sem. Fisc.*, 2020/126, n°440, p. 8.
- MASSET, E., « Carry-back et tantièmes », *Sem. Fisc.*, 2020/139, n°453, pp. 3-4.

- MASSIN, I., « Avantage fiscal temporaire sur les dons de matériel médical aux hôpitaux », *Fiscologue*, 2020, éd. 1651, p. 5.
- MASSIN, I., « Dispense d'acompte en décembre 2020 : la grille 91 ne doit pas être complétée », *Fiscologue*, 2020, éd. 1676, p. 6.
- MINY, X., « La Belgique face aux crises politique, sanitaire et budgétaire », *Revue de l'euro*, 2021, n°55.
- NIESTEN, H., VAN MALDER, E., « Les mesures corona : force majeure pour les travailleurs frontaliers », *le Fiscologue international*, 2020, éd. 437, p. 1.
- PHILIPPE, D., « L'instauration d'un système de 'carry-back' ou 'déduction anticipée' des pertes : un merveilleux outil fiscal pour aider les entreprises à passer le cap de la crise », *Sem. Fisc.*, 2020/125, n°439, pp. 1-2.
- SMEYERS, P., « En vue d'un avenir en ces temps difficiles : la réserve de reconstitution », *Sem. Fisc.*, 2020/139, n°453, pp. 1-2.
- VAN DYCK, J., « Libéralités en nature faites aux hôpitaux : fondement légal réglé », *Fiscologue*, 2020, éd. 1652, p. 1.
- VAN DYCK, J., « Assouplissement des versements anticipés : comment ça marche ? », *Fiscologue*, 2020, éd. 1653, p. 8.
- VAN DYCK, J., « Report des délais de paiement et de déclaration : jongler avec les dates », *Fiscologue*, 2020, éd. 1655, p. 6.
- VAN DYCK, J., « 'Déduction anticipée pour perte' et 'réserve de reconstitution' exonérée », *Fiscologue*, 2020, éd. 1658, p. 1.
- VAN DYCK, J., « Crise du coronavirus : un avantage fiscal aussi pour les dons d'ordinateurs », *Fiscologue*, 2020, éd. 1658, p. 12.
- VAN DYCK, J., « Doutes sur l'exclusion en cas de 'rachat' et de 'rémunérations variables' », *Fiscologue*, 2020, éd. 1660, p. 3.
- VAN DYCK, J., « Chômage temporaire : pas de versement de la moitié du Pr. Prof. 'excédentaire' », *Fiscologue*, 2020, éd. 1661, p. 8.
- VAN DYCK, J., « Déduction anticipée pour perte : la valse des dates à l'impôt des sociétés », *Fiscologue*, 2020, éd. 1662, p. 3.
- VAN DYCK, J., « Déduction anticipée pour perte : la période réadaptée sur le fond », *Fiscologue*, 2020, éd. 1664, p. 2.
- VAN DYCK, J., « Déduction anticipée pour perte à l'IPP : demande pour le 15 septembre 2020 », *Fiscologue*, 2020, éd. 1667, p. 1.
- VAN DYCK, J., « La déduction 'ordinaire' surclasse la déduction 'spécifique' », *Fiscologue*, 2020, éd. 1668, p. 1.
- VAN DYCK, J., « Déduction anticipée pour pertes à l'I. Soc. : trois obstacles à surmonter », *Fiscologue*, 2020, éd. 1670, p. 1.

- VAN DYCK, J., « Pas de 'carry back' pour les sociétés 'dissoutes' en liquidation », *Fiscologue*, 2020, éd. 1671, p. 1.
- VAN DYCK, J., « Déduction anticipée pour pertes : avis définitif de la CNC », *Fiscologue*, 2020, éd. 1674, p. 14.
- VAN DYCK, J., « Les 'tantièmes' empêchent-ils aussi la déduction anticipée pour pertes ? », *Fiscologue*, 2020, éd. 1675, p. 5.
- VAN DYCK, J., « Chèques consommation : totalement imposables si la limite est dépassée », *Fiscologue*, 2020, éd. 1675, p. 10.
- VAN DYCK, J., « La Chambre approuve définitivement la 'réserve de reconstitution' exonérée », *Fiscologue*, 2020, éd. 1678, p. 8.
- VAN DYCK, J., « Masques et gels : avantage de toute nature ou frais propres à l'employeur ? », *Fiscologue*, 2021, éd. 1692, p. 5.
- VAN DYCK, J., « Loi 'pot-pourri' : avec notamment les indemnités 'variables' sur les fiches », *Fiscologue*, 2021, éd. 1694, p. 1.
- VAN DYCK, J., « Distribution de dividendes : le moment de la décision est déterminant », *Fiscologue*, 2021, éd. 1697, p. 3.
- VAN EESBEECK, P., VEREYCKEN, L., « Limite des 80 % : augmentation salariale, oui ; rattrapage rétroactif, non », *Fiscologue*, 2020, éd. 1663, p. 8.
- VAN EESBEECK, P., VEREYCKEN, L., « Crise du coronavirus et pensions complémentaires », *Fiscologue*, 2020, éd. 1663, p. 12.
- VAN EESBEECK, P., VEREYCKEN, L., « Limite des 80 % : la 'circulaire corona' rassure mais suscite des questions », *Fiscologue*, 2020, éd. 1684, p. 2.
- VAN EESBEECK, P., VEREYCKEN, L., « Le fisc précise et prolonge la 'circulaire corona' sur la limite des 80 % », *Fiscologue*, 2021, éd. 1707, p. 9.
- WUSTENBERGHS, T., BEGIAN, H., « L'impact du COVID-19 sur les CPDI », *le Fiscologue International*, 2020, éd. 436, p. 1-5.
- WUSTENBERGHS, T., BEGIAN, H., « L'impact du COVID-19 sur les CPDI (bis) », *le Fiscologue International*, 2020, éd. 447, p. 3.
- X., « Coronavirus : l'OMS décrète l'urgence de santé publique de portée internationale », disponible sur lesechos.fr, le 30 janvier 2020.
- X., « Mesures de soutien spécifiques pour les assujettis 'forfaitaires' », *Fiscologue*, 2020, éd. 1656, p. 14.
- X., « Déclarations à l'I.Soc., IPM et INR-soc. : délais de dépôt pour l'ex. d'imp. 2021 », *Fiscologue*, 2021, éd. 1695, p. 15.
- X., « Amendes, seuils pour remboursement TVA et suppression des acomptes de décembre », *Fiscologue*, 2021, éd. 1697, p. 14.
- X., « Prolongation de l'avantage fiscal en cas de dispense de loyer : une coquille vide ? », *Fiscologue*, 2021, éd. 1708, p. 12.