



LOUVAIN
School of Management

UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN
LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

Comparaison d'un point de vue fiscal de l'entrepreneuriat en Belgique : entreprise individuelle vs société

Promoteur : Marcel GERARD

Mémoire-recherche présenté par BASTIN Benoît

en vue de l'obtention du titre de
Master en sciences de gestion

ANNEE ACADEMIQUE 2014 - 2015

Je remercie profondément les personnes qui m'ont aidé dans l'élaboration de ce texte.

En premier lieu, je souhaite remercier ma famille pour leur soutien et leurs conseils tout au long de cette épreuve. Ensuite, je remercie aussi Ivan Verzar pour son aide concernant l'acquisition de certaines données. Enfin, j'adresse mes remerciements les plus sincères à Emmanuelle Wagschal pour sa relecture minutieuse, ainsi que ses nombreuses suggestions.

Ce mémoire a été réalisé sous la direction de M. Gérard. Je tiens donc également à le remercier pour m'avoir encadré et guidé.

Table des matières

INTRODUCTION	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE THÉORIQUE DE L'ANALYSE	2
CHAPITRE 1 : L'ENTREPRENEURIAT, QUELQUES ÉLÉMENTS DE DÉFINITION	2
1. <i>Le paradigme de l'opportunité d'affaires</i>	2
2. <i>Le paradigme de la création d'une organisation</i>	3
3. <i>Le paradigme de la création de valeur</i>	4
4. <i>Le paradigme de l'innovation</i>	4
CHAPITRE 2 : L'ACTIVITÉ ENTREPRENEURIALE	6
1. <i>Les différentes manières d'entreprendre</i>	6
1.1. L'entrepreneuriat à plusieurs	6
1.2. L'intrapreneuriat	7
1.3. L'extrapreneuriat	8
1.4. La reprise d'une entreprise	8
1.5. L'entrepreneuriat familial	9
1.6. L'entrepreneuriat social	9
2. <i>Les déterminants de l'entrepreneuriat</i>	10
2.1. Cadre réglementaire	10
2.2. Situation de marché	11
2.3. Accès au financement	11
2.4. Création et diffusion des connaissances	12
2.5. Capacité entrepreneuriale	12
2.6. Culture entrepreneuriale	13
PARTIE 2 : CADRE PRATIQUE DE L'ANALYSE	14
CHAPITRE 1 : MISE EN CONTEXTE	14
1. <i>Modèle de référence pour l'analyse</i>	14
1.1. Définition retenue de l'entrepreneuriat	14
1.2. L'activité entrepreneuriale	16
1.3. L'entreprise	16
1.3.1. L'entreprise individuelle	17
1.3.2. La société	18
2. <i>Brève description du droit fiscal belge</i>	19
2.1. Les grands principes du droit fiscal belge	19
2.1.1. La légalité de l'impôt	19
2.1.2. L'égalité devant l'impôt	20
2.1.3. L'annualité (ou annalité) de l'impôt	20

2.1.4.	La primauté du droit international, des conventions fiscales internationales et du droit européen ..	20
2.1.5.	La territorialité de l'impôt	20
2.1.6.	Les principes de base du droit fiscal belge	20
2.2.	L'impôt.....	20
2.3.	L'impôt des personnes physiques.....	21
2.3.1.	Personnes assujetties à l'impôt	21
2.3.2.	Détermination du revenu imposable.....	22
2.3.3.	Taux d'imposition	23
2.4.	L'impôt des sociétés	24
2.4.1.	Sociétés assujetties à l'impôt	24
2.4.2.	Détermination du revenu imposable.....	24
2.4.3.	Taux d'imposition	25
3.	<i>Description de la situation de départ</i>	26
3.1.	La situation : données communes	27
3.1.1.	La création de l'entreprise.....	27
3.1.2.	L'entrepreneur	27
3.1.3.	L'activité exercée.....	27
3.1.4.	Période imposable.....	28
3.1.5.	Les investissements	28
3.1.6.	Le chiffre d'affaires de l'activité	28
3.1.7.	Les charges liées à l'activité professionnelle	28
3.1.8.	Cotisations sociales	31
3.2.	Données propres à l'activité exercée en entreprise individuelle.....	33
3.2.1.	Assujettissement à l'impôt des personnes physiques	33
3.2.2.	Capital.....	33
3.2.3.	Frais d'établissement.....	33
3.3.	Données propres à l'activité exercée en société	33
3.3.1.	Siège social	33
3.3.2.	Forme	33
3.3.3.	Assujettissement à l'impôt des sociétés.....	33
3.3.4.	Capital.....	34
3.3.5.	Période imposable.....	34
3.3.6.	Frais d'établissement.....	34
3.4.	Hypothèses simplificatrices	34
	CHAPITRE 2 : ÉTUDE FISCALE DE LA SITUATION	37
1.	<i>Exercice d'imposition 2015 – revenus 2014</i>	37
1.1.	Hypothèses liées à l'activité.....	37
1.2.	Activité exercée en entreprise individuelle	37
1.2.1.	Revenu des biens immobiliers.....	38
1.2.2.	Revenu des capitaux et biens mobiliers	39
1.2.3.	Revenu professionnel	39
1.2.4.	Revenus divers.....	43

1.2.5.	Revenu imposable	43
1.2.6.	Calcul de l'impôt à payer	43
1.2.7.	Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur	46
1.3.	Activité exercée en société	47
1.3.1.	Impôt à payer par la société	47
1.3.1.1.	La première opération : Détermination de la base imposable.....	47
1.3.1.2.	Résultat imposable (5)	49
1.3.1.3.	Calcul de l'impôt à payer (6)	49
1.3.2.	Impôt à payer par l'entrepreneur.....	49
1.3.2.1.	Revenu imposable.....	49
1.3.2.2.	Calcul de l'impôt à payer.....	52
1.3.3.	Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur.....	53
2.	<i>Exercice d'imposition 2016 – revenus 2015</i>	53
2.1.	Hypothèses liées à l'activité.....	53
2.2.	Activité exercée en entreprise individuelle	54
2.2.1.	Calcul de l'impôt à payer	54
2.2.2.	Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur	55
2.3.	Activité exercée en société	55
2.3.1.	Impôt à payer par la société	55
2.3.1.1.	La première opération : Détermination de la base imposable.....	56
2.3.1.2.	La deuxième opération : Ventilation du résultat fiscal (5) à (7)	58
2.3.1.3.	La troisième opération : Déduction des bénéfices exonérés par convention ou non imposables (8) à (10)	58
2.3.1.4.	La quatrième opération : Déduction des revenus définitivement taxés et des revenus mobiliers exonérés (11) à (13)	58
2.3.1.5.	La cinquième opération : Déduction pour revenus de brevets (14) et (15)	58
2.3.1.6.	La sixième opération : Déduction pour capital à risque	58
2.3.1.7.	La septième opération : Déduction des pertes antérieures	59
2.3.1.8.	La huitième opération : Déduction pour investissement (20) et (21)	60
2.3.1.9.	La neuvième opération : Déduction du stock des reports de la déduction pour capital à risque (22)	60
2.3.1.10.	Revenu imposable (23).....	60
2.3.1.11.	Calcul de l'impôt à payer (24).....	60
2.3.2.	Impôt à payer par l'entrepreneur.....	60
2.3.3.	Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur.....	61
3.	<i>Exercice d'imposition 2017 – revenus 2016</i>	62
3.1.	Hypothèses liées à l'activité.....	62
3.2.	Activité exercée en entreprise individuelle	62
3.2.1.	Calcul de l'impôt à payer	62
3.2.2.	Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur	63
3.3.	Activité exercée en société	63
3.3.1.	Impôt à payer par la société	63

3.3.2.	Impôt à payer par l'entrepreneur	64
3.3.3.	Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur	65
4.	<i>Exercice d'imposition 2018 – revenus 2017</i>	65
4.1.	Hypothèses liées à l'activité	66
4.2.	Activité exercée en entreprise individuelle	66
4.2.1.	Calcul de l'impôt à payer	66
4.2.2.	Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur	67
4.3.	Activité exercée en société	68
4.3.1.	Impôt à payer par la société	68
4.3.2.	Impôt à payer par l'entrepreneur	69
4.3.3.	Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur	69
PARTIE 3 : ANALYSE DES RÉSULTATS		70
CHAPITRE 1 : COMPARAISON DES RÉSULTATS		70
1.	<i>Exercice d'imposition 2015 – revenus 2014</i>	70
2.	<i>Exercice d'imposition 2016 – revenus 2015</i>	72
3.	<i>Exercice d'imposition 2017 – revenus 2016</i>	73
4.	<i>Exercice d'imposition 2018 – revenus 2017</i>	74
5.	<i>Comparaison globale</i>	75
CHAPITRE 2 : LIEN AVEC LA RÉALITÉ		77
CONCLUSION		79
BIBLIOGRAPHIE		81
ANNEXES		87
TABLE DES MATIÈRES DES ANNEXES		87

Introduction

Selon de nombreuses études, la croissance économique d'un pays est positivement corrélée à l'entrepreneuriat. Mais que signifie exactement cette dernière notion ? De nombreux auteurs se sont intéressés à ce phénomène, lui conférant souvent leur propre définition. Toutefois, plusieurs éléments ressortent avec plus d'insistance. Il s'agit de l'opportunité d'affaires, de la création de valeur, de la création d'une organisation et de l'innovation. Suite à ce constat, d'autres questions émergent telle que la manière dont il est exercé, ou encore, ses déterminants.

Face à l'étendue de cette notion, j'ai alors fait le choix d'en restreindre la portée, en limitant la notion d'organisation à celle d'entreprise, et plus particulièrement à celle d'entreprise individuelle et de société. Ce choix a été établi car l'étude qui m'intéressait visait la comparaison d'un point de vue fiscal de l'entrepreneuriat exercé en société, ou en entreprise individuelle. Cette préférence m'est venue lorsqu'au cours de fiscalité de Mr Gérard, une brève analyse a été effectuée sur le passage en société. Je me suis alors demandé lequel de ces deux types d'entreprise était le plus avantageux fiscalement, s'agissant d'une activité entrepreneuriale et si cette prévalence était valable dans toutes les circonstances. Afin de réaliser cette comparaison fiscale dans les meilleures conditions, il a été établi une situation fictive pouvant être analysée sur plusieurs périodes. Ce montage a pour avantage de pouvoir considérer plusieurs hypothèses au sein d'une même situation.

Cet ouvrage sera donc structuré en 3 parties principales : un cadre théorique, un cadre pratique et une analyse des résultats. Le cadre théorique aura pour but de dresser une définition de la notion de l'entrepreneuriat, mais aussi, de présenter ses déterminants, ainsi que les différentes manifestations entrepreneuriales. Le cadre pratique se penchera en premier lieu sur une mise en situation permettant de décrire les règles fiscales applicables en Belgique, ainsi que la situation servant de base à la comparaison. Ensuite, ce cadre abordera l'analyse fiscale de la situation. Celle-ci sera établie, d'une part, sur une activité exercée en entreprise individuelle, et donc soumise à l'impôt des personnes physiques, et d'autre part, sur une activité exercée en société, et donc imposée à l'impôt des sociétés. La troisième partie de cet ouvrage abordera alors la comparaison des résultats obtenus dans la partie précédente.

Première partie : Cadre théorique de l'analyse

Afin de débiter cette analyse dans les meilleures conditions, il est nécessaire de s'attarder quelques peu sur les notions essentielles à la bonne compréhension du sujet traité tout au long de cet ouvrage. Ainsi, une tentative de définition détaillée de l'entrepreneuriat est fournie dans le premier chapitre de cette partie et constitue la base de cette réflexion.

Une fois cette étape réalisée, il est intéressant de s'intéresser un petit peu plus en profondeur à ce phénomène en examinant la manière dont il est exécuté. Ainsi, le deuxième chapitre de cette partie se concentre sur les activités entrepreneuriales afin d'en déceler certains aspects.

Chapitre 1 : L'entrepreneuriat, quelques éléments de définition

De nombreux auteurs se sont essayés à donner une signification précise de l'entrepreneuriat. Cependant, il semble que cette notion suscite toujours de nombreuses controverses. Aussi, afin d'en recenser une définition suffisamment complète et précise, Verstraete et Fayolle (2005, pp. 33-52) ont regroupé les différentes approches qu'ont apportées les divers auteurs au phénomène autour de quatre paradigmes. « Un paradigme est une construction théorique faisant l'objet d'une adhésion d'une partie suffisamment significative de chercheurs qui, au sein de la communauté ainsi constituée, partagent le point de vue proposé par le paradigme » (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 33).

1. Le paradigme de l'opportunité d'affaires

Cette vision de l'entrepreneuriat se base sur des définitions d'auteurs donnant une centralité au concept d'opportunité, tout en y associant d'autres facettes liées à l'entrepreneuriat. Les auteurs les plus marquants sont notamment Shane, Venkataraman, Timmons, Bygrave, Hofer, Stevenson, Jarillo, etc. (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 34-36).

Ainsi, Timmons (1994) définit cette notion comme étant le processus de création ou de capture d'une opportunité. Celui-ci associe ce processus à la capacité de contrôler, réunir les ressources nécessaires à l'exploitation de cette opportunité (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 34).

Shane et Venkataraman (2000), deux des auteurs les plus représentatifs de cette approche, définissent quant à eux l'entrepreneuriat comme étant la capacité d'individus à découvrir, évaluer et exploiter des opportunités. Ceux-ci associent donc à l'opportunité une approche processuelle et des individus. Ils précisent également que cette définition ne sous-tend pas nécessairement à la création d'une nouvelle organisation (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 34-35).

2. Le paradigme de la création d'une organisation

Cette approche caractérise l'entrepreneuriat comme étant un processus menant un individu à la création d'une organisation. Ce courant de pensée est emmené principalement par Bygrave, Hofer¹, Gartner, Aldrich, Sharma, Chrisman, Hernandez, Verstraete, etc. (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 36-39).

Gartner (1995) définit ainsi l'entrepreneuriat comme un phénomène de création d'organisation (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 36-37).

Verstraete (2003, p13) quant à lui apporte la définition suivante : « Dans notre thèse, l'entrepreneuriat est vu comme un phénomène conduisant à la création d'une organisation impulsée par un ou plusieurs individus s'étant associés pour l'occasion » (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 37).

Dans ce paradigme, les premières conceptions se limitaient à réduire la création d'une organisation à la création d'une entité telle une firme ou une entreprise. C'est ainsi que Bygrave et Hofer, qui caractérisent l'entrepreneur comme étant quelqu'un qui saisit une opportunité et crée une organisation pour la poursuivre, se limitent à la notion d'organisation renvoyant uniquement à celle d'entité (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 37).

Cependant, dans les conceptions modernes, la notion d'organisation ne se limite plus à celle d'entité. De la sorte, Gartner (1995) caractérise plutôt l'organisation comme un processus, qu'il assimile à l'action d'organiser. Verstraete (1999, 2002, 2003) considère également l'organisation comme processus, mais celui-ci y voit plutôt un enchaînement non-linéaire d'actions au cours du temps (Verstraete, 2005, pp. 37-38).

¹ Il est à noter que Bygrave et Hofer sont repris dans les deux paradigmes car ils définissent l'entrepreneur de la façon suivante : « An entrepreneur is someone who perceives an opportunity and creates an organization to pursue it » (Bygrave et Hofer, 1991, p. 14) (. On retrouve donc bien dans cette citation à la fois la notion d'opportunité mais également celle de la création d'une organisation.

3. Le paradigme de la création de valeur

Selon cette perspective, l'entrepreneuriat est vu comme un phénomène, un processus créant de la valeur. Ce constat n'a rien de surprenant puisque de nombreuses études, revues, et autres, s'évertuent depuis longtemps à prouver le lien entre l'entrepreneuriat (ainsi que les activités qui en découlent) et la croissance économique. A titre d'exemple, le programme de recherche international GEM (Global Entrepreneurship Monitor) procure une représentation internationale et nationale de ce lien². Les auteurs les plus marquants ayant contribué à cette vision sont Ronstad, Bruyat, Julien, Kirchhoff, etc. (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 39-41).

Ronstad (1984, p. 28) définit l'entrepreneuriat comme un processus de création de valeur supplémentaire. Il précise que cette valeur est créée par des individus qui assument les risques en termes de capitaux, temps, et engagement professionnel de fournir de la valeur des produits et/ou services (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 39).

Pour Bruyat (1993), l'entrepreneuriat s'inscrit dans la relation entre un individu et la valeur que celui-ci est à même de créer. Bruyat, avec l'assistance de Julien (2001), précise que la valeur, notion fondamentale des sciences économiques, provient des échanges effectués entre agents par l'intermédiaire des prix déterminés par les marchés (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 39-40).

4. Le paradigme de l'innovation

Ce paradigme octroie une importance fondamentale à la relation entre l'innovation et l'entrepreneuriat. Celui-ci s'inspire en grande partie sur les travaux de Shumpeter, même si ce dernier aborde la thématique de l'innovation de manière plus globale, allant ainsi bien au-delà du seul domaine de l'entrepreneuriat. Shumpeter (1935, p. 319) précise ainsi qu'il existe 5 types d'innovations : « de nouveaux objets de consommation (produits, services ou exploitation de nouvelles sources de matières premières), de nouvelles méthodes de production et de transport, de nouveaux marchés ou de nouveaux types d'organisations industrielles » (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 42). Les auteurs les plus marquants de ce courant pouvant être cités sont notamment Julien, Marchesnay, Drucker, Martin, Carland, etc. (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 41-43).

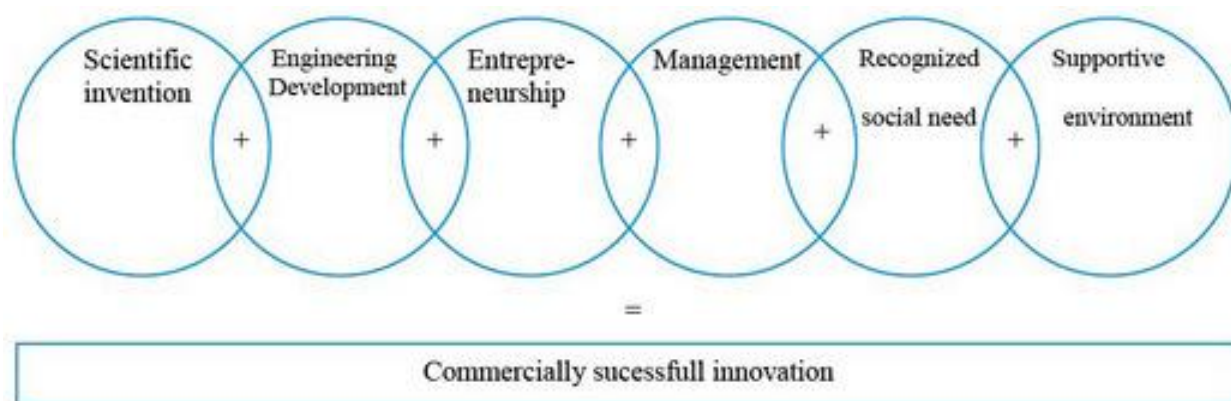
Ainsi, pour Drucker (1935, p. 30), l'innovation est la fonction spécifique de l'entrepreneuriat. En outre, il ajoute que l'innovation constitue une condition de création de valeur (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 41).

² Pour plus d'informations sur ce projet, veuillez consulter le site : <http://www.gemconsortium.org/>

Dans la même lignée, Julien et Marchesnay (1996, p. 35) précisent : « l'innovation constitue le fondement de l'entrepreneuriat, puisque celui-ci suppose des idées nouvelles pour offrir ou produire de nouveaux biens ou services, ou, encore, pour réorganiser l'entreprise » (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 42).

Martin (1994) schématise l'entrepreneuriat (voir Figure 1) dans un processus permettant d'amener à une innovation commercialement réussie.

Figure 1. L'équation du processus d'innovation



Source : « Verstraete, T., & Fayolle, A. (2005). Paradigmes et entrepreneuriat. *Revue de l'entrepreneuriat*, 4(1), 43. »

Il précise que les innovations commercialement réussies requièrent la synthèse de compétences scientifiques, d'ingénierie, d'entrepreneuriat et de gestion, combinées avec un besoin social et un environnement socio-politique favorable, si un processus durable doit être atteint³. De plus, Martin considère l'entrepreneuriat comme une condition indispensable à l'exploitation réussie de l'innovation (Verstraete et Fayolle, 2005, pp. 42-43).

³ Traduction de la citation de Martin (1994, p. 30) : « Commercially successful innovations require the synthesis of scientific, engineering, entrepreneurial, and managerial skills, combined with a social need and a supportive sociopolitical environment, if a sustained chain reaction is to be achieved » (cité par Verstraete et Fayolle, 2005, p. 43).

Chapitre 2 : L'activité entrepreneuriale

La notion de l'entrepreneuriat étant à présent clairement définie pour le lecteur, il convient de s'intéresser un petit peu plus à l'activité entrepreneuriale. Dès lors, il est opportun d'examiner les différentes manières qu'un entrepreneur peut utiliser pour entreprendre. Puis, il est également intéressant de se pencher sur les facteurs influençant un individu à entreprendre, à savoir, les déterminants de l'entrepreneuriat.

1. Les différentes manières d'entreprendre

En ce qui concerne l'activité entrepreneuriale, il convient dans cette section de présenter les différentes façons qu'un individu peut employer pour entreprendre. En effet, outre la situation, que je qualifierai d' « entrepreneuriat classique », dans laquelle un entrepreneur crée son entreprise et développe son affaire seul dans un but commercial, il existe une multitude de manières d'entreprendre.

Tout d'abord, il est à noter que les différentes manifestations de l'entrepreneuriat qui seront décrites dans la présente section ne constituent en aucun cas une liste exhaustive, le but principal de cette énumération étant de souligner la diversité du phénomène.

Ensuite, il convient également de préciser que, en fonction de la culture, de l'accès au financement, des conditions de marché, du cadre réglementaire, et d'autres facteurs, la manière d'entreprendre peut considérablement diverger entre les pays, et parfois même entre les différentes régions d'un même pays. A ce propos, une série de mesures de l'entrepreneuriat comparables au niveau international ont été analysées par l'OCDE afin d'appréhender au mieux les différentes manifestations entrepreneuriales, mais aussi, les différents facteurs qui l'influencent (OCDE, 2014)⁴.

1.1. L'entrepreneuriat à plusieurs

La première manifestation « particulière » de l'entrepreneuriat qui s'avère pertinente de présenter dans cette section, est l'entrepreneuriat à plusieurs, bien qu'en réalité cette façon d'entreprendre ne soit pas aussi particulière qu'il n'est laissé entendre ici. En effet, la presse nous vante souvent les mérites d'entrepreneurs ayant développé leur(s) activité(s) individuellement avec énormément de succès, tel que par exemple, Steve Jobs avec Apple. Or, dans bien des cas, l'entrepreneuriat est surtout une affaire de collectif, non seulement via

⁴ Les résultats principaux de cette analyse étant présentés dans le point 3 de ce chapitre : les déterminants de l'entrepreneuriat.

son réseau l'aidant à développer ses projets, mais surtout, par le fait que les équipes d'entrepreneurs sont bien plus courantes qu'il n'y paraît (Condor, 2013).

Ceci est loin d'être dénué de sens puisque de nombreuses études montrent que près de la moitié des créations d'entreprises sont amenées par cette voie entrepreneuriale. Il existe donc une prédisposition évidente du grand public ou de la presse à réduire l'entrepreneuriat à un seul individu, les réussites individuelles étant plus attrayantes que les collectives. Pour reprendre l'exemple avec Apple, l'entreprise est avant tout l'œuvre de deux personnes⁵ : Steve Jobs et Steve Wosniak (Condor, 2013).

1.2. L'intrapreneuriat

Il convient également d'évoquer les cas de l'intrapreneuriat et de l'extrapreneuriat (développé au point suivant), deux formes particulières se différenciant de l'entrepreneuriat « classique ». Ces deux façons d'entreprendre se sont principalement développées en réponse à la recherche omniprésente de compétitivité à laquelle s'adonnent les entreprises suite à la mondialisation.

Le premier phénomène, l'intrapreneuriat (ou entrepreneuriat d'entreprise), se définit comme étant « un mode organisationnel se caractérisant par des facteurs de liberté et d'autonomie permettant à des employés de mener à terme un projet d'innovation » (Carrier, 2000, p. 200), l'intrapreneuriat étant presque toujours associé à l'innovation.

Cette manifestation entrepreneuriale se distingue de l'entrepreneuriat « classique » à bien des égards. Tout d'abord, l'entrepreneur entreprend à son compte, alors que l'intrapreneur entreprend pour l'organisation qui l'emploie. Ensuite, au niveau de l'autonomie interne, l'entrepreneur dispose dès le départ d'un pouvoir de décision, alors que l'intrapreneur doit convaincre son (ses) employeur(s) pour l'acquérir. Puis, en ce qui concerne la nature des risques encourus, l'entrepreneur risque ses avoirs financiers, alors que l'intrapreneur, quant à lui, risque sa crédibilité. Mais encore, au niveau des gains disponibles, l'entrepreneur est toujours certain de jouir des revenus de son activité (si bien entendu celle-ci engendre des revenus), alors que l'intrapreneur demeurera presque toujours tributaire de la générosité de son employeur. Enfin, l'entrepreneur se choisit lui-même, alors que l'intrapreneur doit convaincre pour être choisi par l'organisation, s'y faire reconnaître et s'y imposer (Carrier, 2000, pp. 199- 210).

⁵ Sans compter les nombreux investisseurs et autres personnes de ressources, sans qui l'entreprise n'aurait jamais pu être ce qu'elle est aujourd'hui.

1.3. L'extrapreneuriat

Quant au second phénomène présenté ci-avant, l'extrapreneuriat, il peut être défini comme étant « la création d'entreprise par un ou plusieurs salariés issus d'une organisation parente, création prenant appui sur des actifs tangibles ou [, le plus souvent,] intangibles issus de cette organisation et conduite avec ou sans son soutien explicite » (Brenet, 2013).

En outre, l'extrapreneur assure, par le biais de la création d'une entreprise et, à l'aide des compétences et actifs de l'organisation parente, la circulation des connaissances et leur valorisation par la nouvelle entité. Mais cette circulation est loin d'être aisée, et ce, aussi bien pour le salarié, que pour l'entreprise parente. En effet, en ce qui concerne le salarié désireux de devenir extrapreneur, celui-ci doit être capable d'assumer un changement de statut et les risques que cela engendre. Il doit également être l'intermédiaire entre les connaissances provenant de l'organisation parente et le marché, ce qui nécessite du temps, un accompagnement et des moyens financiers. Quant à l'entreprise parente, celle-ci doit être en mesure de se séparer de certains actifs pour que l'extrapreneuriat ait lieu⁶. Elle doit donc faire face aussi bien à la gestion de son portefeuille d'actifs, mais aussi, à la gestion des ressources humaines. L'entreprise parente pourrait par exemple ne pas vouloir laisser partir certains de ses salariés les plus dynamiques (Brenet, 2013).

1.4. La reprise d'une entreprise

Cependant, jusqu'à présent, seules des manifestations entrepreneuriales engendrant la création d'une organisation ont été présentées. Or, l'acte entrepreneurial n'engendre pas indubitablement la création d'entreprise, et, peut, dans bien des cas, aussi concerner la reprise d'entreprise. « La reprise d'une entreprise par un particulier personne physique représente un processus qui, par le biais d'un rachat, permet au nouveau propriétaire et dirigeant de poursuivre la vie d'une entreprise, en difficulté ou saine » (Paturel, 2000, p. 188).

Dans bien des cas, le domaine de la reprise sera une PME⁷ car le rachat de la (quasi) totalité du capital de l'entreprise concernée doit être accessible pour la personne physique désireuse d'opérer la reprise. Pour être qualifié d'entrepreneur, le repreneur doit donc amener un changement dans l'entreprise, impliquant une création de valeur, mais aussi, faire preuve d'implication, d'esprit d'entreprise, d'un certain goût pour le risque, d'acceptation quant à

⁶ Cela dit, l'organisation parente pourrait très bien ne pas se séparer définitivement des actifs en question en cas de partenariats, de prises de participation ou d'acquisitions.

⁷ Pour une définition d'une PME, veuillez-vous référer au point 1.3 : L'entreprise, repris dans le Chapitre 1 de la Partie 2.

l'incertitude liée à la réussite du projet. La reprise peut aussi bien être effectuée par un ancien salarié, une personne de l'entourage du salarié, un actionnaire minoritaire, un ancien partenaire commercial ou financier, un membre de la famille du cédant, ou encore un entrepreneur sans lien avec l'entreprise rachetée. Toutefois, en tant qu'entrepreneur, le repreneur se distingue du créateur par le fait que le repreneur part d'une organisation en fonctionnement, alors que le créateur doit en créer une de toute pièce (Paturel, 2000, pp. 187-197).

1.5. L'entrepreneuriat familial

Dans une autre mesure, l'entrepreneuriat familial (ou l'entreprise familiale) rentre également en ligne de compte en tant que forme « particulière » d'entrepreneuriat. En effet, de nombreuses revues, associations, conférences, etc. s'accordent pour relier ces deux champs (Chabaud et Sammut, 2014, pp. 7-10).

Tout comme l'entrepreneuriat, l'entreprise familiale suscite de nombreuses difficultés dans l'élaboration d'une définition unique. Cependant, la tendance actuelle porte sur une approche multicritères incluant le contrôle de la propriété, le contrôle ou au moins l'influence sur le management, l'intention de transmettre l'entreprise à la génération future et accordant une prédominance au critère de détention de capital par la famille (Amman, 2000, pp. 229-233).

1.6. L'entrepreneuriat social

Enfin, la dernière facette de l'entrepreneuriat présentée dans cette section porte sur l'entrepreneuriat social, phénomène attirant de plus en plus l'attention parce qu'il joint au projet économique poursuivi dans l'entrepreneuriat « classique » une finalité sociale. L'entrepreneuriat social peut donc se définir comme étant la poursuite d'une opportunité sociale au travers d'une entreprise sociale. Une opportunité sociale se différencie d'une opportunité commerciale par le fait qu'elle cible principalement une plus-value sociale, alors qu'une opportunité commerciale sous-entend la recherche d'un retour économique sur l'investissement établi. D'après Defourny et Nyssens (2008, p. 5), « les entreprises sociales sont des organisations privées à but non lucratif, qui produisent des biens et délivrent des services en relation directe avec leur finalité sociale » (Mertens de Wilmars et Rijpens, 2009, pp. 267-278).

2. Les déterminants de l'entrepreneuriat

Dans son ouvrage « Panorama de l'entrepreneuriat 2014 », l'OCDE, et plus particulièrement, le Programme d'indicateurs de l'entrepreneuriat OCDE-Eurostat (PIE)⁸ s'est penché sur une analyse à l'échelle internationale de l'entrepreneuriat. L'objectif de cette étude est de comprendre et comparer les différentes formes d'entrepreneuriat, ainsi que leur ampleur dans différents pays⁹. Outre l'aspect s'intéressant à la manifestation de l'entrepreneuriat, notamment à l'aide de l'analyse des indicateurs clés de la performance entrepreneuriale, le PIE s'est également penché sur l'analyse des facteurs pouvant influencer ce phénomène (OCDE, 2014, pp. 3-13). Dans cette optique, le programme définit 6 déterminants entrepreneuriaux sur lesquels il base son étude : Cadre réglementaire ; Situation du marché ; Accès aux financements ; Création et diffusion de connaissances ; Capacités entrepreneuriales ; Culture entrepreneuriale (OCDE, 2014, pp. 12, 97).

2.1. Cadre réglementaire

L'hypothèse émise par l'OCDE concernant ce déterminant entrepreneurial semble tout à fait fondée puisqu'il n'y a, en règle générale, aucun intérêt à entreprendre dans une situation où les coûts de démarrage, et/ou les coûts d'opportunité (tels que les salaires perdus, ou encore, la perte de la couverture maladie) dépassent les éventuels bénéfices, et ce, même en présence de perspectives commerciales. Le cadre réglementaire, les taxes et la réglementation ont donc un impact certain sur l'entrepreneuriat national, aussi bien en ce qui concerne la création d'entreprise, que la poursuite des activités de l'organisation (OCDE, 2014, p. 86). Dans son ouvrage, l'OCDE s'est focalisée sur le cadre réglementaire de la création d'entreprise. Les résultats de cette étude sont repris au point de l'Annexe A. Ce qui peut être conclu, au regard des Graphiques A.1.1 et A.1.2 (pp. A.1, A.2) c'est que, en ce qui concerne la Belgique, d'une part, les obstacles à l'entrepreneuriat ont diminué en 2013 comparé à 2003, et, d'autre part, que les obstacles administratifs sont plus importants en ce qui concerne la création d'une société plutôt que d'une entreprise individuelle.

En outre, selon Ernst & Young (2013, p. 38), les pays offrant un taux d'imposition favorable, simplifiant les procédures et fournissant un certain soutien pour les entrepreneurs sont plus à

⁸ « Lancé en 2006, ce programme élabore différentes mesures de l'entrepreneuriat et de ses déterminants en partant d'un cadre conceptuel simplifié qui fait la distinction entre la manifestation de l'entrepreneuriat, les facteurs qui l'influencent et ses impacts sur l'économie et la société. » (OCDE, 2014, p. 9).

⁹ Pour plus d'informations concernant les résultats de cette étude, veuillez consulter le rapport de l'OCDE « Panorama de l'entrepreneuriat 2014 » (disponible en ligne via l'adresse suivante : http://dx.doi.org/10.1787/entrepreneur_aag-2014-fr).

même de bénéficier d'un nombre élevé de start-ups, ce qui, par la suite engendrerait une création significative d'emploi et de revenus. A titre indicatif, veuillez par ailleurs trouver en Annexe B un classement établi par World Bank Group ordonnant les pays en fonction de la facilité qu'offre le cadre réglementaire national pour faire des affaires.

2.2. Situation de marché

Un marché se définit selon Mankiw et Taylor (2013, p. 90) comme étant « un groupe d'acheteurs et de vendeurs d'un bien ou d'un service particulier¹⁰ ». Il existe, selon la plupart des économistes, trois grands types de marchés : le marché des biens (et des services) sur lequel les entreprises vendent leurs produits aux particuliers ; le marché du travail sur lequel les entreprises achètent le service des travailleurs ; le marché du capital sur lequel les entreprises et les particuliers empruntent et investissent des fonds (Stilgitz, Lafay et Walsh, 2014, p. 15).

Les marchés sont donc diversifiés, non seulement au niveau de leurs types, qui peuvent, chacun d'eux, offrir de nombreuses variantes, mais aussi au niveau de leurs caractéristiques, celles-ci étant influencées par bon nombre de facteurs pouvant rendre les marchés plus (ou moins) attractifs pour les entrepreneurs. Ces facteurs peuvent par exemple être la structure du marché (les marchés concurrentiels, les monopoles, les oligopoles, etc.), ce qui a une influence sur le nombre de concurrents, le nombre d'acheteurs, le nombre de fournisseur, le degré d'informations des acheteurs et des vendeurs, les externalités, les interventions du gouvernement, les taxes, etc. Ainsi, un particulier désirant créer son activité devra tenir compte de tous ses facteurs afin de juger de l'attractivité du marché sur lequel il entend se développer. Pour déterminer l'attractivité d'un marché, il est possible d'utiliser des outils de marketing stratégique tels que le modèle PESTEL, VRIN, les cinq forces de Porter, SWOT, etc.

2.3. Accès au financement

Toute entreprise a besoin de capital pour opérer, évoluer et rivaliser avec la concurrence. L'accès au financement est donc indispensable pour leur réussite économique. Or, la plupart des entreprises, et principalement les petites et moyennes entreprises sont soumises à des contraintes de crédit (World Bank Group, 2014, p. 67), que ce soit au démarrage, ou en cours de vie de l'entreprise.

¹⁰ « Le groupe des acheteurs détermine la demande pour le produit et le groupe de vendeurs détermine l'offre de produit » (Mankiw et Taylor, 2013, p. 90).

C'est pourquoi, le développement du secteur du capital-investissement et du capital-risque sont particulièrement importants pour un entrepreneuriat à succès. Le capital-investissement désigne les investissements en fonds propres octroyés à des entreprises non cotées en bourse. Le capital-risque est une forme de capital-investissement et renvoie aux investissements en fonds propres acquis dans le but de financer les phases de prédémarrage, de démarrage et de développement initial d'une entreprise (OCDE, 2014, p. 90)¹¹.

2.4. Création et diffusion des connaissances.

Ce déterminant découle du constat que l'innovation et l'entrepreneuriat sont intimement liés. En effet, l'innovation correspond à la création de produits et procédés nouveaux, et ce, aussi bien organisationnels que commerciaux. Or, l'entrepreneuriat consiste justement à l'exécution de ces nouvelles idées sur le marché. L'innovation est donc un facteur essentiel de l'entrepreneuriat, et ainsi, de croissance (OCDE, 2014, p. 76).

Dès lors, les gouvernements jouent un rôle important en ce sens qu'ils peuvent encourager l'investissement dans l'innovation, non seulement à l'aide de mesures permettant de s'approprier, exploiter et protéger les créations tels les brevets, marques, dessins, ou encore modèles industriels (OCDE, 2013, p. 179), mais aussi via les aides publiques directes (subventions, prêts, commandes publiques,...) et indirectes (crédits d'impôts, subventions, garanties d'emprunts,...). De même, les politiques qui favorisent les collaborations entre entreprises stimulent également l'innovation (OCDE, 2014, pp. 80-82).

2.5. Capacité entrepreneuriale

La capacité entrepreneuriale n'est pas innée. Il est vrai que certaines personnes ont plus de propensions à devenir entrepreneur grâce à leur bagage génétique, il n'empêche qu'une formation est souvent nécessaire pour un entrepreneuriat réussi. Ainsi, selon Janssen et Surlemont (2009, pp. 44-45), une étude récente a confirmé la théorie de Minniti et Bygrave (2001) selon laquelle « l'entrepreneuriat [est] un processus d'apprentissage » « et que le niveau de compétences entrepreneuriales se [construis] dans le temps, au fur et à mesure des expériences individuelles » (Janssen et Surlemont, 2009, p. 45).

De plus, dans une enquête effectuée par Ernst & Young (2013), il ressort que 4 entrepreneurs sur 5 estiment que les compétences entrepreneuriales devraient être enseignées. Les écoles et les universités jouent donc un rôle considérable dans le développement des potentiels

¹¹ Veuillez à cet effet consulter le point 2 de l'Annexe A pour les résultats de l'analyse de l'OCDE concernant le capital-risque.

entrepreneuriaux, mais plus encore en ce sens qu'elles peuvent permettre aux étudiants en science et technologie de développer commercialement leurs idées innovantes. Les gouvernements jouent donc également un rôle important dans le développement entrepreneurial grâce à l'orientation qu'ils peuvent donner à l'éducation dans les écoles et universités (Ernst & Young, 2013, pp. 10, 48-55).

2.6. Culture entrepreneuriale

La culture est un élément essentiel de l'environnement entrepreneurial. Au moment de démarrer son activité, l'entrepreneur prend de nombreux facteurs en considération, dont bien évidemment des facteurs personnels et pratiques (OCDE, 2014, p. 88). C'est pourquoi, pour encourager les entrepreneurs à se lancer, les pays se doivent de disposer d'un ensemble de coutumes et de croyances rendant l'entrepreneuriat un choix valide et respecté. De même, les (futurs) entrepreneurs doivent sentir qu'ils sont soutenus et qu'en cas d'échec, ils ne seront pas trop pénalisés et stigmatisés (Ernst & Young, 2013, pp. 26-37).

Comprendre les motivations des entrepreneurs peut permettre d'élaborer des politiques de soutien à l'entrepreneuriat plus appropriées, mais aussi, des règlements faisant la distinction entre les entrepreneurs de nécessité et les entrepreneurs d'opportunité (OCDE, 2014, p. 88)¹². Selon Léger-Jarniou (2013, p. 8) « L'entrepreneuriat par nécessité concerne les entrepreneurs qui décident de créer parce qu'ils ne trouvent pas d'autres solutions d'emplois (Bosma et Levie, 2009) [...] et qui actionnent les leviers « push » de la création (chômage, licenciements, menace de perte d'emploi). L'entrepreneuriat par opportunité [...] concerne des personnes qui actionnent les leviers « pull » tels que l'autonomie, l'indépendance, la liberté, le statut ou la reconnaissance sociale et l'argent (Carter et al., 2003) ».

¹² Les résultats de l'analyse de ce déterminant entrepreneurial se trouvent au point 3 de l'Annexe A.

Partie 2 : Cadre pratique de l'analyse

Avant de se lancer dans l'étude fiscale de l'entrepreneuriat, il semble judicieux de préciser certains points, tels que la loi fiscale en vigueur, le champ de l'entrepreneuriat sélectionné, la situation analysée, etc. C'est pourquoi, il est d'abord fait état dans cette deuxième partie, d'une mise en contexte, afin de clarifier au mieux les éléments sur lesquels se base l'analyse. Après cela, est donc effectuée la comparaison fiscale de la situation étudiée.

Chapitre 1 : Mise en contexte

Afin de faciliter l'avancée dans cette partie pratique, un éclaircissement sur la situation analysée est nécessaire. En premier lieu, face à la multitude de définitions de l'entrepreneuriat présentées dans la partie précédente, il convient d'établir un modèle de référence pour la suite de cet ouvrage. En second lieu, cette deuxième partie porte principalement sur une comparaison fiscale belge, et plus particulièrement, sur une comparaison entre l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés. Il convient dès lors d'en donner un bref aperçu. Enfin, il est indispensable de définir clairement la situation qui est analysée dans cette étude fiscale, ainsi que les hypothèses et simplifications qui en formeront la base.

1. Modèle de référence pour l'analyse

Dans le premier chapitre de la partie précédente, il a été établi une tentative de définition aussi complète et succincte que possible de la notion d'entrepreneuriat. En effet, plusieurs paradigmes ont été présentés, reprenant les divers apports des auteurs à propos de ce phénomène. Il est à présent nécessaire de fournir aux lecteurs la définition qui sera retenue pour l'analyse effectuée dans cette section pratique.

Par après, dans le second chapitre de la première partie, les activités entrepreneuriales ont été développées afin d'apporter aux lecteurs quelques précisions sur la manifestation de ce phénomène. Il est donc également nécessaire de préciser dans cette section quelle est la manière d'entreprendre qui est retenue pour l'analyse. Dès lors, il s'en suivra une nécessité de définir un terme jusqu'alors volontairement laissé sans précision : l'entreprise.

1.1. Définition retenue de l'entrepreneuriat

Tout d'abord, il est important de préciser que tous les paradigmes de l'entrepreneuriat exposés supra¹³ sont valides et acceptés dans la littérature, même si certains sont mis en avant avec

¹³ Voir la première Partie, Chapitre 1 : L'entrepreneuriat, éléments de définition.

plus d'abondance que d'autres. Ensuite, il convient également de souligner que la plupart des auteurs s'appuient souvent sur plusieurs paradigmes pour développer leur définition (Janssen et Surlemont, 2009, p. 27). Verstraete et Fayolle (2005, p. 43-44) évoquent même des liens possibles entre les paradigmes. C'est pourquoi, compte tenu des liens et de la complémentarité entre les diverses définitions de l'entrepreneuriat, Janssen et Surlemont (2009, p. 27) insistent sur la prise en compte d'une vision globalisante pour la définition de l'entrepreneuriat.

Ainsi, la définition de synthèse de l'entrepreneuriat qui est retenue pour la suite de cet ouvrage est la suivante : « Initiative portée par un individu (ou plusieurs individus s'associant pour l'occasion) construisant ou saisissant une opportunité d'affaires (du moins ce qui est apprécié ou évalué comme tel), dont le profit n'est pas forcément d'ordre pécuniaire, par l'impulsion d'une organisation pouvant faire naître une ou plusieurs entités, et créant de la valeur nouvelle (plus forte dans le cas d'une innovation) pour des parties prenantes auxquelles le projet s'adresse » (Verstraete et Fayolle, 2005, p. 45).

L'individu (ou le groupe d'individus), cela va de soi, correspond bien évidemment à l'entrepreneur. Cette notion peut être définie comme étant « l'individu ou le groupe d'individus qui réussit (ou réussissent) à identifier dans son (leur) environnement une opportunité et qui arrive (ou arrivent) à réunir les ressources nécessaires pour l'exploiter en vue de créer de la valeur » (Janssen et Surlemont, 2009, p. 35). En outre, selon la situation, l'entrepreneur peut tantôt être le créateur d'une nouvelle organisation, le repreneur d'une organisation, ou encore, un salarié réalisant de nouveaux projets au sein de son organisation. Les ressources que peut mobiliser l'entrepreneur sont logiquement limitées et celui-ci doit les maîtriser, même sans nécessairement les posséder, pour pouvoir réaliser ses objectifs (Janssen et Surlemont, 2009, p. 28).

Quant à la création de valeur, elle concerne aussi bien la création d'argent que d'indépendance, de pouvoir, d'estime de soi, et de toute autre forme de richesse, et ce, sans nécessairement qu'elle ne soit uniquement destinée à une partie prenante dans l'organisation, mais également pour l'entrepreneur lui-même, voire pour la société toute entière (Janssen et Surlemont, 2009, p. 28).

1.2. L'activité entrepreneuriale

Étudier toutes les manifestations entrepreneuriales présentées dans le second chapitre de la première partie s'avère être un travail extrêmement rigoureux. De ce fait, il y a lieu, pour la suite de cette analyse, de se concentrer uniquement sur une façon d'entreprendre. Ce choix, en plus de procurer plus de facilité à l'analyse, est avant tout établi en vue de favoriser la comparaison fiscale de l'entrepreneuriat, qui, pour rappel, constitue l'objet de cet ouvrage.

Dans cette optique, il est dès lors concevable, pour mener à bien une analyse appropriée, que la manifestation entrepreneuriale retenue soit ce qui avait été qualifié précédemment d'« entrepreneuriat classique ». Ce phénomène peut se définir comme étant un acte entrepreneurial engendrant la création d'une organisation, et plus particulièrement, la création d'une entreprise par le biais d'un entrepreneur unique, et ce, dans un but exclusivement commercial. Cette approche nous permet ainsi d'écarter certains cas particuliers, tels que l'entrepreneuriat à plusieurs, l'intrapreneuriat, la reprise d'une entreprise, l'entrepreneuriat familial, l'entrepreneuriat social. Il est également émis l'hypothèse que ledit entrepreneur n'est pas un salarié d'une organisation parente, ce qui nous permet aussi d'exclure l'extrapreneuriat de cette analyse. Il s'ensuit de cette définition qu'un terme demeure jusqu'à présent indéfini pour le lecteur : l'entreprise. Il est de ce fait nécessaire d'en détailler un peu plus la signification.

1.3. L'entreprise

Selon l'article premier du Titre 1 de l'Annexe de la recommandation de la Commission du 6 mai 2003, portant sur la définition des micro, petites et moyennes entreprises adoptée par la Commission, « est considérée comme entreprise toute entité, indépendamment de sa forme juridique, exerçant une activité économique. Sont notamment considérées comme telles les entités exerçant une activité artisanale ou d'autres activités à titre individuel ou familial, les sociétés de personnes ou les associations qui exercent régulièrement une activité économique ».

A nouveau, compte tenu des définitions de l'entrepreneuriat et de l'« entrepreneuriat classique » développées dans les deux points précédents, mais aussi, compte tenu de l'objet de cet ouvrage, qui, pour rappel, concerne la comparaison fiscale de l'entrepreneuriat en Belgique, il s'ensuit un besoin de limiter la portée de la définition développée supra. Ainsi, l'analyse qui sera effectuée dans la présente partie ne se concentrera que sur deux types d'entreprises : l'entreprise individuelle et la société. La comparaison fiscale de cette seconde

partie aura dès lors pour but de confronter une activité entrepreneuriale soumise à l'impôt des personnes physiques avec une activité entrepreneuriale soumise à l'impôt des sociétés. Ainsi, dans notre situation, l'entrepreneur aura le choix entre exercer ses activités en tant qu'indépendant en personne physique (entreprise individuelle) ou de constituer une personne morale (société), et ce choix impactera la vie de son entreprise (procédure de création, responsabilité, avantages fiscaux, etc.) (SPF Economie, 2014, p. 6).

En outre, en ce qui concerne la taille de l'entreprise, il est émis l'hypothèse qui, en soi, est évidente compte tenu des ressources limitées dont dispose ledit entrepreneur, qu'il s'agit d'une PME. Selon l'article 2, 1°, du Titre 1 de l'Annexe de la recommandation de la Commission du 6 mai 2003, portant sur la définition des micro, petites et moyennes entreprises adoptée par la Commission, «La catégorie des micro, petites et moyennes entreprises («PME») est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros ».

1.3.1. L'entreprise individuelle

A titre indicatif, veuillez noter que les éléments de définition qui suivent se basent intégralement sur le rapport du SPF Economie (2014, pp. 7-10). Un entrepreneur désireux d'exercer ses activités en Belgique en tant qu'indépendant aura donc la possibilité de le faire en personne physique et ainsi créer une entreprise individuelle. Cette formule a l'avantage d'être la manière la plus simple de développer une affaire. En effet, celle-ci ne nécessite ni la rédaction de statuts, ni l'apport d'un capital de départ. De plus, les coûts de constitution et de fonctionnement sont peu élevés et la comptabilité que l'entrepreneur doit tenir est en général simplifiée. Enfin, l'entrepreneur constitue son entreprise seul et est donc le seul à prendre les décisions nécessaires à la poursuite de son activité.

Cependant, dans le cas de l'entreprise individuelle, l'entrepreneur et l'entreprise sont considérés comme ayant la même personnalité juridique. Dès lors, l'entrepreneur est responsable des engagements de son entreprise. Le patrimoine qu'il affecte à son activité professionnelle et son patrimoine privé ne sont dès lors pas séparés. Ceci peut constituer un énorme facteur de risque, notamment en cas de faillite puisque ses dettes peuvent être

recupérées sur l'ensemble de ses biens, voire même sur le patrimoine commun si aucune convention matrimoniale n'en dispose autrement¹⁴.

Dans une même lignée, étant donné le fait que l'entreprise individuelle ne possède pas de personnalité juridique qui lui est propre, les bénéfices obtenus en son sein sont, d'un point de vue fiscal, imposés dans le chef de l'entrepreneur et sont donc soumis à l'impôt des personnes physiques. Au niveau de la continuité de l'entreprise individuelle, la transmission de celle-ci ne peut se faire que par la cession de l'affaire (la propriété et la gestion ne font qu'un).

1.3.2. La société

Étant donné que l'objectif de cette analyse est principalement de comparer fiscalement une activité entrepreneuriale soumise à l'impôt des personnes physiques (entreprise individuelle) avec une activité entrepreneuriale soumise à l'impôt des sociétés (société), il importe de préciser que la société dont il est question doit être assujettie à l'impôt des sociétés¹⁵. C'est pourquoi, la définition retenue d'une société est celle reprise dans l'article 2, § 1^{er}, 5^o, a), du CIR 92¹⁶, à savoir : « On entend par société : toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ».

Une société engendre dans la majorité des cas plus de complications qu'une entreprise individuelle, et ce, aussi bien au niveau du volume de travail administratif, que des formalités, des obligations judiciaires, ou encore des obligations comptables. En effet, créer une entreprise engendre, selon les cas, l'intervention d'un notaire, un capital minimum, un plan financier, la rédaction de statuts, etc. De même, durant l'exercice de l'activité, être en société nécessite la tenue d'une comptabilité complète, le dépôt des comptes annuels à la Banque Nationale, mais aussi, la prise en compte du conseil d'administration, de l'assemblée générale, voire d'autres organes de la société pour prendre les décisions relatives au fonctionnement de la société. Enfin, la cessation de l'activité et la liquidation de la société engendrent aussi des frais et des complications (SPF Economie, 2014, p. 7).

Cependant, la personnalité juridique propre de la société, qui constitue ainsi une personne morale assujettie à l'impôt des sociétés, entraîne une séparation entre les biens propres à l'entreprise et le patrimoine privé de l'entrepreneur. En effet, dans la majorité des cas,

¹⁴ Toutefois, sous certaines conditions, ce risque peut être restreint grâce à une mesure de protection pour les indépendants rendant insaisissable la résidence principale de l'entrepreneur.

¹⁵ Les conditions nécessaires à cet assujettissement seront développées ultérieurement dans cet ouvrage.

¹⁶ Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992.

l'entrepreneur n'a qu'une responsabilité limitée à concurrence de son apport (le capital qu'il a investi) dans la société¹⁷. Le patrimoine propre de l'entrepreneur est ainsi protégé d'éventuelles dettes de l'entreprise¹⁸. Enfin, étant donné que la propriété et la gestion de la société peuvent être séparés, il s'ensuit que l'existence de la société n'est pas compromise dans l'hypothèse d'un fondateur qui cède ses parts (ou venait à décéder), la société changeant dans ce cas simplement de propriétaire (SPF Economie, 2014, pp. 8-10).

2. Brève description du droit fiscal belge

Le droit fiscal étant la branche du droit public ayant trait aux règles relatives à l'impôt, il convient, en premier lieu, d'évoquer les grands principes sur lesquels se base le droit fiscal belge. En second lieu, le droit fiscal étant matière d'impôt, il est nécessaire de définir cette dernière notion. Enfin, l'analyse fiscale qui sera établie dans le Chapitre 2 de cette partie se base sur une comparaison entre une activité soumise à l'impôt des personnes physiques et une activité soumise à l'impôt des sociétés. Il est donc également indispensable de définir ces deux types d'impôt.

2.1. Les grands principes du droit fiscal belge

Avant tout, veuillez noter que les principes repris infra constituent le fondement du droit fiscal belge et que leur synthèse provient du Manuel de Droit Fiscal 2014-2015 (Tiberghien, 2015, pp. 17-50). Pour tout complément d'information sur ces principes, veuillez-vous référer à cet ouvrage.

2.1.1. La légalité de l'impôt

Ce principe est exprimé dans les articles 170 et 172, alinéa 2 de la Constitution¹⁹ et énoncent l'idée qu'il ne peut y avoir d'impôt sans représentation. Selon la Cour constitutionnelle, ce que l'on peut conclure de ces deux articles est qu'aucun impôt ne peut être perçu ni exonéré sans le consentement d'une assemblée délibérante démocratiquement élue.

¹⁷ Toutefois, dans certaines formes de sociétés telles que, dans le cas de la Belgique, les sociétés en nom collectif (SNC), les sociétés en commandité simple (SCS) et les sociétés coopératives à responsabilité illimitées (SCRI), la responsabilité de l'entrepreneur est engagée. Ce dernier met donc son patrimoine en garantie des dettes éventuelles de la société (SPF Economie, 2014, p. 8).

¹⁸ Cependant, dans certains cas, la responsabilité de l'entrepreneur peut malgré tout être engagée, et ce, même s'il bénéficie d'une responsabilité limitée dans sa société (responsabilités spécifiques, apport de capital insuffisant et faillite endéans les 3 ans, etc.).

¹⁹ Les articles 170, 171 et 172 de la Constitution sont intégralement repris en Annexe C.

2.1.2. L'égalité devant l'impôt

Ce principe, énoncé dans l'article 172, alinéa 1^{er}, stipule qu'il ne peut y avoir de privilège ou de discrimination en matière d'impôt. Une jurisprudence de la Cour de cassation spécifie toutefois que ce principe n'est pas violé si tous les contribuables d'une même catégorie sont imposés de la même manière.

2.1.3. L'annualité (ou annalité) de l'impôt

L'article 171 de la Constitution stipule que les règles fiscales n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées.

2.1.4. La primauté du droit international, des conventions fiscales internationales et du droit européen

Les règles fiscales belges doivent être établies en conformité avec les droits généraux internationaux et doivent respecter les engagements internationaux.

2.1.5. La territorialité de l'impôt

Le pouvoir d'imposition est borné par la souveraineté territoriale et, selon, base l'imposition des revenus sur le lieu de résidence, la source des revenus ou la situation des biens.

2.1.6. Les principes de base du droit fiscal belge²⁰

La loi fiscale est d'ordre public, la loi ne dispose que pour l'avenir, l'interprétation de la loi fiscale, le choix de la voie la moins imposée, etc.

2.2. L'impôt

La Cour de cassation énonce la définition suivante de l'impôt : « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les Régions, les Communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts pour être affecté aux services d'utilité publique » (Tiberghien, 2015, p. 3).

L'assiette de l'impôt, ou la matière imposable constitue l'élément générateur de l'impôt, le fait qui donne lieu à l'imposition. La base imposable représente quant à elle le montant sur lequel on applique l'impôt. L'impôt peut aussi bien être perçu spontanément (telle la TVA), par voie de précompte ou bien sur base de la déclaration fiscale introduite par le contribuable. L'impôt peut tantôt être direct, tantôt indirect en fonction de la conjoncture. L'impôt direct

²⁰ Ces principes ne sont toutefois pas détaillés. Veuillez à cet effet consulter le Manuel de Droit Fiscal 2014-2015.

concerne l'impôt qui a pour assiette une situation de nature durable (impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, impôt des personnes morales et impôt des non-résidents). L'impôt indirect touche des faits isolés de nature dont le contribuable est l'auteur déclaré, ou présumé (TVA, droits d'enregistrement, droits de succession, etc.)(Tiberghien, 2015, pp. 3-7).

Il a déjà été évoqué le fait que la situation analysée dans la deuxième partie de cet ouvrage se rapporte exclusivement à l'impôt direct, et plus particulièrement, à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés. C'est pourquoi seuls ces deux types d'impôts sont présentés infra. Veuillez noter que les règles fiscales relatives à ces deux types d'impôts sont énumérées dans le Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992 (ci-après : CIR 92). Les articles sur lesquels se basent les descriptions des points 2.3 et 2.4 ci-après, ainsi que ceux repris dans l'entièreté de l'analyse développée au Chapitre 2 de la Partie 2 sont repris dans l'Annexe D de cet ouvrage.

2.3. L'impôt des personnes physiques

La synthèse qui est établie dans la présente sous-section se base sur le Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR 92), le Mémento fiscal 2015 (SPF Finances) et le Manuel de droit fiscal 2014-2015 (Tiberghien).

2.3.1. Personnes assujetties à l'impôt

Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques (à raison de tous leurs revenus imposables, même étrangers²¹), sont les habitants du royaume (art 3 et 5 du CIR 92). Cette dernière notion comprend (art 2, §1^{er}, 1^o du CIR 92) :

- Les personnes physiques ayant leur domicile en Belgique, ou, lorsqu'elles n'en ont pas, le siège de leur fortune en Belgique. « Le domicile est un état de fait caractérisé par la demeure ou l'habitation effective [...] [, alors que, le] siège de la fortune [...] désigne l'endroit d'où sont administrés les biens composants cette fortune » (SPF, 2015, p. 24).
- Les agents diplomatiques belges et les agents consulaires de carrière belge, ainsi que les fonctionnaires ayant la nationalité belge et travaillant à l'étranger pour l'Etat belge, les membres de leur famille vivant à leur foyer étant également considérés comme des habitants du royaume²².

²¹ Certaines corrections sont toutefois envisageables en présence de revenus d'origine étrangère. Pour plus de précisions à ce sujet, veuillez consulter les articles 155 et 156 du CIR 92 repris en page D.20 de l'Annexe D.

²² Il est à noter que le corollaire de cette loi veut que les fonctionnaires et agents diplomatiques étranger accrédités en Belgique ne soit pas assujettis à l'impôt des personnes physiques.

2.3.2. Détermination du revenu imposable

L'assiette imposable des contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques est constituée par les revenus suivants :

- Les revenus des biens immobiliers (art 7 à 16 du CIR 92) : ces revenus sont déterminés, selon les cas, sur base du revenu cadastral ou du loyer et concernent aussi bien les biens immobiliers donnés ou non en location, sis en Belgique ou à l'étranger, en pleine propriété, en usufruit, emphytéotiques, etc.
- Les revenus des capitaux et biens mobiliers (art 17 à 22 du CIR 92) : ces revenus concernent tous les produits d'avoirs mobiliers, tels que les dividendes, les intérêts, les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteurs, etc.
- Les revenus professionnels (art 23 à 89 du CIR 92) : Cette catégorie concerne tous les revenus qui proviennent directement ou indirectement d'activités professionnelles de toute nature, telles que les bénéfices, les profits, les rémunérations, les pensions, les rentes, les allocations en tenant lieu et les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure.
- Les revenus divers (art 90 à 103 du CIR 92) : Cette catégorie considère des revenus qui ont la particularité commune de ne pas être recueillis lors de l'exercice de l'activité professionnelle (les revenus spéculatifs, les bénéfices ou profits occasionnels, les revenus de prix et subsides alloués à des savants, écrivains, artistes, etc.).

Chacune de ces catégories contient des règles spécifiques pour la détermination du revenu net (charges, pertes, exonérations, déductions, etc.). Le revenu imposable est ainsi constitué par l'ensemble des revenus nets de ces catégories diminués des dépenses déductibles (art 5 du CIR 92).

Une fois ce revenu imposable connu, il est effectué le calcul de l'impôt sur base du barème fédéral d'imposition (voir la sous-section suivante pour le taux d'imposition)²³. Veuillez noter qu'à partir de l'exercice d'imposition 2015 (revenus 2014), la 6e réforme de l'Etat s'applique sur l'impôt des personnes physiques. Cette réforme a pour but d'accorder une plus grande autonomie fiscale aux régions, leur permettant ainsi de prélever l'impôt des personnes physiques régional via la taxe additionnelle régionale que les régions peuvent fixer selon le

²³ Veuillez toutefois noter que certains revenus sont imposés distinctement, et donc à des taux distincts. Pour de plus amples informations sur la question, veuillez consulter les articles 171 à 174 du CIR 92. Il n'en sera toutefois pas question dans la suite de cet ouvrage.

« modèle des centimes additionnels élargis »²⁴ (Circulaire AGFisc n° 29/2014 portant sur l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques)²⁵.

Ainsi, sur cet impôt de base calculé selon le barème fédéral, sont appliquées certaines exemptions et réductions fédérales. À ce résultat sont additionnés l'impôt distinct et soustraits certains éléments imposés comme revenus divers. Il en découle ainsi l'impôt d'État. Celui-ci est ensuite multiplié par le facteur d'autonomie (25,990 %) pour donner l'impôt d'État réduit. Cet impôt d'État réduit va alors servir de base non seulement à l'impôt des personnes physiques fédéral, mais aussi, en étant multiplié par le taux des centimes additionnels régionaux (35,117 %), à l'impôt des personnes physiques régional. À ces bases (fédérale et régionale) sont appliquées les diverses réductions d'impôt qui leur sont respectives (le cas échéant) pour obtenir l'impôt des personnes physiques fédéral et l'impôt des personnes physiques régional²⁶. L'impôt des personnes physiques total s'obtient en additionnant ces deux catégories (Circulaire AGFisc n° 29/2014 portant sur l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques).

2.3.3. Taux d'imposition

L'impôt des personnes physiques est un impôt progressif. Les taux d'imposition (art 130 du CIR 92) qui sont utilisés pour calculer l'impôt de base pour l'exercice d'imposition 2015 sont repris dans le Tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 : Tarif d'imposition de l'art 130 du CIR 92 indexé pour l'exercice d'imposition 2015 – revenus 2014

Tarif d'imposition				
1 ^{ère} tranche	0,01 EUR	à	8.680,00 EUR	25 %
2 ^e tranche	8.680,00 EUR	à	12.360,00 EUR	30 %
3 ^e tranche	12.360,00 EUR	à	20.600,00 EUR	40 %
4 ^e tranche	20.600,00 EUR	à	37.750,00 EUR	45 %
5 ^e tranche	37.750,00 EUR	à	+ ∞	50 %

Source : Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus - Exercice d'imposition 2015. (21 janvier 2015). Moniteur belge, 21 janvier, p. 3060.

²⁴ Le schéma de ce modèle est fourni en Annexe E de cet ouvrage.

²⁵ Pour plus d'informations concernant cet impôt des personnes physiques régionalisé, veuillez consulter la Circulaire susmentionnée (disponible en ligne à l'adresse suivante : <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=de19879b-deb4-4431-80bb-1254983505db&disableHighlighting=true&documentLanguage=fr#findHighlighted>).

²⁶ Un tableau comparatif reprenant les diverses réductions fédérales et régionales est fourni en Annexe F.

2.4. L'impôt des sociétés

La synthèse qui est établie dans la présente sous-section se base sur le Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR 92), le Mémento fiscal 2015 (SPF Finances), le Manuel de droit fiscal 2014-2015 (Tiberghien) et le syllabus de l'ICHEC : Code des sociétés (Marlière, 2014).

2.4.1. Sociétés assujetties à l'impôt

Sont assujetties à l'impôt des sociétés (art 179 du CIR 92) toutes les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques, constitués en conformité avec le Code des sociétés et remplissant simultanément les trois conditions suivantes :

- Avoir la personnalité juridique : il s'agit d'une question de droit, une société n'étant dotée de la personnalité juridique que lorsque la loi le prévoit.
- Être une société résidente de la Belgique : cette condition peut être définie comme étant le fait d'avoir en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration (art 2, §1^{er}, 5° du CIR 92).
- Se livrer à des exploitations ou à des opérations de caractère lucratives : il s'agit d'une question de fait qui vise des sociétés qui s'adonnent à des occupations établies dans un but de lucre, ou, si ce n'est pas le cas, des sociétés qui se livrent « à des opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole normalement productives de bénéfices, avec une fréquence suffisante pour que cela constitue une occupation lucrative » (Marlière, 2014, p. 7).

2.4.2. Détermination du revenu imposable

À titre de remarque préliminaire, il est à noter que le bénéfice fiscal se différencie du bénéfice comptable. En effet, ces différences proviennent des faits suivants : les charges qui ont diminué le résultat comptable ne sont pas toutes (entièrement) déductibles, les amortissements fiscaux et comptables ne correspondent pas nécessairement, certains bénéfices sont exonérés, etc. (SPF Finances, 2015, p.82).

Il s'avère néanmoins que le bénéfice comptable constitue bel et bien le point de départ du processus de détermination du revenu effectivement imposable. Cependant, ce bénéfice comptable nécessite certaines corrections, redressements et déductions, regroupées en neuf opérations, avant de conduire au revenu effectivement soumis à l'impôt des sociétés.

1) Détermination de la base imposable : cette première opération consiste à déterminer le bénéfice fiscal (ou perte fiscale) par la sommation du mouvement des réserves imposables, des dépenses non admises et des dividendes distribués.

2) Ventilation du résultat fiscal : cette deuxième étape consiste à ventiler le résultat fiscal selon qu'il soit d'origine belge, étrangère bénéficiant d'une convention préventive de double imposition ou étrangère mais ne bénéficiant pas d'une telle convention.

3) Déduction des bénéfices exonérés par convention ou non imposables (art 199 et 200 du CIR 92) : il s'agit de déduire du bénéfice fiscal les revenus d'origine étrangère exonérés par convention puis, des bénéfices restant, de soustraire certains éléments non imposables.

4) Déduction des revenus définitivement taxés et des revenus mobiliers exonérés (art 202 à 205 du CIR 92) : cette opération consiste à déduire du résultat subsistant après la troisième opération les dividendes reçus en provenance d'une autre société à hauteur de 95 % du montant de ces dividendes.

5) Déduction pour revenus de brevets (art 205/1 à 205/4 du CIR 92) : cette mesure permet de déduire 80 % des revenus de brevets perçus et vise à promouvoir l'innovation des entreprises belges.

6) Déduction pour capital à risque (art 205 bis à 205 novies du CIR 92) : cette disposition fiscale vise à rendre plus neutre le choix du mode de financement et permet de déduire du bénéfice subsistant un montant correspondant à un pourcentage des fonds propres corrigés (le capital à risque).

7) Déduction des pertes antérieures (art 206 et 207 du CIR 92) : cette opération consiste à soustraire du bénéfice fiscal subsistant, les pertes de la (des) période(s) imposable(s) antérieure(s).

8) Déduction pour investissement (art 68 à 77 et 201 du CIR 92) : cette mesure octroie aux sociétés la possibilité de déduire un certain pourcentage des investissements qu'elles réalisent, ce pourcentage dépendant du type d'investissement effectué.

9) Déduction du stock des reports de la déduction pour capital à risque (art 536, alinéa 2 du CIR 92).

Si à l'issue de ces neuf opérations un bénéfice subsiste, celui-ci constituera le bénéfice effectivement imposable à l'impôt des sociétés.

2.4.3. Taux d'imposition

Le taux d'imposition des sociétés peut se subdiviser en deux catégories : le taux de base et le taux réduit. Le taux de base (art 215, alinéa 1^{er} du CIR 92) est un impôt proportionnel. Son taux est fixe et est de 33 %, auquel il faut ajouter une contribution complémentaire de crise de

3 %, ce qui nous donne un taux d'imposition équivalant à 33,99 %. Le taux réduit (art 215, alinéa 2 du CIR 92) est quant à lui un taux progressif et est accordé aux sociétés dont le bénéfice imposable ne dépasse pas 322.500 EUR. Les taux d'impositions réduits incluant la contribution complémentaire de crise sont repris dans le Tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2 : Taux réduits de l'impôt des sociétés incluant la contribution complémentaire de crise de 3 %

Taux réduits				
1 ^{ère} tranche	0,01 EUR	à	25.000,00 EUR	24,98 %
2 ^e tranche	25.000,00 EUR	à	90.000,00 EUR	31,93 %
3 ^e tranche	90.000,00 EUR	à	322.500,00 EUR	35,54 %

Source : Article 215, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992 (CIR). (1992). Moniteur belge, 30 juillet, p. 17120.

Cependant, certaines sociétés ne peuvent pas bénéficier de ce taux réduit, même si leur résultat imposable ne dépasse pas 322.500 EUR. Il s'agit des sociétés suivantes (art 215, alinéa 3 du CIR 92) :

- Les sociétés financières ;
- Les sociétés filles d'autres sociétés ;
- Les sociétés qui distribuent des dividendes excédant 13 % de leur capital libéré ;
- Les sociétés qui n'allouent pas à leur dirigeant d'entreprise une rémunération suffisante²⁷ ;
- Les sociétés d'investissement, les sociétés immobilières et les organismes de financement en pension (Marlière, 2014, p. 271).

3. Description de la situation de départ

En premier lieu, il est à noter que la situation qui est analysée dans cette seconde partie et décrite dans la première sous-section de ce point 3 est une situation purement fictive. Celle-ci a pour but de faciliter la comparaison fiscale entre une activité entrepreneuriale soumise à l'impôt des personnes physiques et une activité entrepreneuriale soumise à l'impôt des sociétés²⁸, le tout, en essayant de rester la plus proche possible de la réalité. Ensuite, outre la description de la situation générale, il est également à souligner que certaines données seront propres à l'activité exercée en entreprise individuelle et d'autres, à celle exercée en société. Il y a lieu donc de les présenter distinctement. Enfin, certaines hypothèses simplificatrices seront émises afin de garantir une élaboration plus aisée de cette analyse.

²⁷²⁷ Cette condition stipule que la société doit allouer à au moins un de ses dirigeants une rémunération de 36.000 EUR ou une rémunération au moins équivalente au revenu imposable de la société (art 215, alinéa 3, 4° du CIR 92).

²⁸ Activité exercée respectivement en entreprise individuelle ou en société.

3.1. La situation : données communes

Pour rappel, la situation dont il est question dans cette partie concerne un entrepreneur saisissant une opportunité d'affaires dans un but de lucre, via la création d'une entreprise.

3.1.1. La création de l'entreprise

L'entreprise créée est soit une entreprise individuelle soumise à l'impôt des personnes physiques, soit une société soumise à l'impôt des sociétés. L'entrepreneur crée cette entreprise individuellement le 1^{er} janvier 2014. Celui-ci effectue toutes les démarches nécessaires pour la constitution de son entreprise. Ces démarches sont (Portail belgium.be, 2012) :

- Ouvrir un compte à vue ;
- S'inscrire au guichet des entreprises ;
- S'inscrire à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE) ;
- S'affilier à une caisse d'assurances sociales.

L'entrepreneur acquiert ainsi le statut de travailleur indépendant²⁹.

3.1.2. L'entrepreneur

L'entrepreneur est un contribuable belge de plus de 18 ans et de moins de 65 ans disposant de connaissances en gestion. Celui-ci réside en Belgique, dans une habitation qui lui est propre et qu'il habite depuis plusieurs années. L'emprunt hypothécaire de son habitation est intégralement remboursé et il ne bénéficie d'aucune réduction pour habitation propre. Celui-ci est célibataire, sans enfant, ni personne à charge. Il ne possède aucun bien mobilier, ni de perte fiscale récupérable.

3.1.3. L'activité exercée

L'entrepreneur commence son affaire dès le 1^{er} janvier 2014, date de la création de son entreprise. Les activités qu'il exerce sont des activités commerciales quelconques qu'il exploite dans le but de réaliser des bénéfices. La période d'analyse étant de 4 ans, celui-ci se livre à son activité durant au moins 4 années à titre principal. L'entrepreneur prend un bien immobilier quelconque en location pour y développer son activité.

²⁹ « Le travailleur indépendant est une personne qui exerce en Belgique une activité professionnelle en raison de laquelle elle n'est pas engagée dans les liens d'un contrat ou d'un statut. [...] A ce titre, il bénéficie d'un statut social propre et est assujéti à un régime spécifique en matière de sécurité sociale » (SPF Economie, 2013).

3.1.4. Période imposable

La période imposable correspond à l'année civile. L'imposition sera toujours établie sur base des revenus de l'année antérieure³⁰. La période d'analyse étant de 4 ans, celle-ci se déroule entre 2014 et 2017. Les exercices d'imposition se déroulent donc durant les années 2015 jusqu'en 2018 et se rapportent aux revenus de 2014 jusqu'en 2017 respectivement.

3.1.5. Les investissements

Pour pouvoir exercer son activité dans les meilleures conditions, l'entrepreneur décide d'investir dès le départ dans du mobilier de bureau, du matériel informatique et une voiture. Le mobilier de bureau est acquis pour une valeur de 3.000 EUR et est amorti linéairement en 10 ans. Le matériel informatique est acheté pour une valeur de 2.500 EUR et est amorti linéairement en 5 ans. L'entrepreneur ne l'utilise pas à des fins personnelles. La voiture est payée au prix catalogue, à savoir 30.000 EUR et est amortie linéairement en 5 ans. Celle-ci consomme en moyenne 7l/100 km et dispose d'un moteur diesel. Son émission de CO₂ est de 106g/km. L'entrepreneur l'utilise à des fins privées et professionnelles. Pour pouvoir effectuer ces investissements, l'entrepreneur emprunte un montant de 40.000 EUR auprès d'une banque. La durée de son emprunt est de 5 ans, le taux d'intérêt est fixe et correspond à celui qui est exercé sur le marché.

3.1.6. Le chiffre d'affaires de l'activité

Le chiffre d'affaires que l'entrepreneur tire de son exploitation sera évolutif au cours des années d'activité. Il sera plus amplement détaillé au début de chacune des sections du chapitre suivant. Veuillez noter que les montants de chiffre d'affaires mentionnés seront considérés comme net des coûts des approvisionnements et marchandises.

3.1.7. Les charges liées à l'activité professionnelle

Au cours de son activité professionnelle, l'entrepreneur, via l'entreprise qu'il a créée, rencontre certaines charges professionnelles. Celles-ci sont reprises, pour la première année d'activité, dans le Tableau 3 ci-dessous. Le montant indiqué pour chacune de ces charges correspond au montant qui est repris comptablement. Un détail concernant ces charges est établi ci-après.

³⁰ Sauf exceptions...

Tableau 3 : Charges liées à l'activité professionnelle contractées durant l'année 2014

Charges liées à l'activité professionnelle		
Type de frais	Montant	Renvoi
Frais d'établissement	...	(1)
Loyer (charges comprises)	9.600,00 EUR	(2)
Honoraires comptables	1.500,00 EUR	(3)
Frais liés au véhicule	2.000,00 EUR	(4)
Frais de carburant	1.852,20 EUR	(5)
Frais de télécommunication	720,00 EUR	(6)
Frais de restaurant	500,00 EUR	(7)
Intérêts sur emprunt	1.600,00 EUR	(8)
Amortissements	6.800,00 EUR	(9)
Rémunération de l'entrepreneur	...	(10)

(1) Frais d'établissement

Les frais d'établissement se rapportent ici aux frais qui ont été engendrés lors de la constitution de l'entreprise. Ceux-ci peuvent être comptabilisés de deux manières : soit ils sont comptabilisés à l'actif du bilan et sont amortis en (au moins) 5 ans ; soit ils sont pris intégralement en charge durant l'exercice au cours duquel ils ont été engendrés (Cerrada, 2008, pp. 130-131). Le montant de ces frais n'étant pas le même s'agissant d'une entreprise individuelle ou d'une société, celui-ci est détaillé avec plus de précision dans leur partie respective (voir points 3.2 et 3.3 de cette section).

(2) Loyer

Pour pouvoir exercer son activité, l'entrepreneur prend en location un bien immobilier quelconque sis en Belgique qu'il consacre exclusivement à son activité professionnelle. Son contrat de bail commence le 1^{er} janvier 2014 et ne comprend pas de garantie locative, ni de date d'échéance. Le loyer mensuel est de 800 EUR et comprend les charges locatives. Le montant annuel de la location est donc de 9.600 EUR.

(3) Honoraires comptables

Les honoraires du comptable se chiffrent à un montant de 1.500 EUR par exercice.

(4) Frais liés au véhicule

Le montant de 2.000 EUR relatif aux frais de voiture repris dans le Tableau 3 comprend l'assurance du véhicule, la taxe de circulation, les frais d'entretien, de car wash et de parking.

(5) Frais de carburant

L'entrepreneur parcourt chaque année 21.000 km en voiture, dont un tiers correspond à une utilisation privée du véhicule, un tiers correspond aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail, et un dernier tiers correspond à des déplacements professionnels³¹ tels des visites chez des clients. Puisque la voiture consomme en moyenne 7l/100 km, et que, le tarif moyen du diesel est de 1,26 EUR/l (voir point 3.4 de cette section), on obtient un montant total de 1.852,20 EUR par an, au titre de frais de carburant.

(6) Frais de télécommunication

Le montant annuel de 720 EUR correspond à un contrat de 60 EUR par mois auprès d'un opérateur pour le téléphone, la connexion à internet, etc. et est destiné au bien immobilier dans lequel est exercée l'activité professionnelle. L'utilisation de la connexion est donc uniquement liée à l'activité professionnelle.

(7) Frais de restaurant

Ces frais ont été émis en vue d'une relation professionnelle.

(8) Intérêts sur emprunt

L'entrepreneur a contracté un emprunt auprès d'une institution bancaire en 2014 de 40.000 EUR en vue de ses investissements. La durée de cet emprunt est de 5 ans. Le taux d'intérêt annuel est fixe et est de 4 %, ce qui correspond au taux qui est pratiqué sur le marché (voir point 3.4).

(9) Amortissements

Le montant des amortissements comprend :

- La dotation annuelle aux amortissements pour le mobilier de bureau. Celui-ci étant amorti linéairement en 10 ans, le montant annuel des amortissements est de 300 EUR ;
- La dotation annuelle aux amortissements pour le matériel informatique. L'amortissement de ce type de biens est effectué linéairement en 5 ans, de sorte que le montant annuel des amortissements soit de 500 EUR.
- La dotation annuelle aux amortissements pour la voiture. L'amortissement est effectué linéairement en 5 ans, ce qui donne une dotation annuelle de 6.000 EUR.

La somme de ces dotations résulte donc en un montant de 6.800 EUR par an.

³¹ Autres que les déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

(10) Rémunération de l'entrepreneur

Il s'agit de la rémunération que l'entrepreneur (ou la société, selon le cas) s'octroie pour le fruit de son travail personnel. Tout comme le chiffre d'affaires, la rémunération sera évolutive au cours de l'activité. À nouveau, cette donnée sera plus amplement détaillée au début de chacune des sections du chapitre suivant.

3.1.8. Cotisations sociales

En tant que travailleur indépendant, l'entrepreneur a l'obligation de payer des cotisations sociales à sa caisse d'assurance sociale. Ces cotisations permettent d'acquérir certains droits tels que l'assurance maladie-invalidité, la pension, l'assurance faillite, les prestations familiales et l'assurance maternité (SPF Economie, 2013)³². Ces cotisations sociales consistent en un pourcentage trimestriel basé sur les revenus professionnels nets³³ obtenus trois ans auparavant par le travailleur indépendant. Cependant, concernant les indépendants débutants, il n'est pas possible de prendre comme référence les revenus nets des années antérieures. C'est pourquoi, des cotisations provisoires sont établies pour les trois premières années d'activité. Celles-ci correspondent aux cotisations minimum forfaitaires (Xerius, 2015). Les montants de ces cotisations minimum forfaitaires sont repris dans le Tableau 4 ci-après.

Tableau 4 : Cotisations sociales provisoires d'un travailleur indépendant débutant (barème pour les revenus de 2014)

Cotisations provisoires (2014)		
	Cotisations trimestrielles	Cotisations annuelles
Année 1	679,73 EUR	2.718,92 EUR
Année 2	696,31 EUR	2.785,24 EUR
Année 3	712,89 EUR	2.851,56 EUR

Source : <http://www.xerius.be/fr/independants/assurances-sociales/montant-cotisations-sociales/>

A partir de la quatrième année, les cotisations sont donc calculées de façon définitive. Les cotisations provisoires sont d'abord régularisées en fonction des revenus réellement obtenus durant les années de références respectives de ces cotisations (Xerius, 2015). Le Tableau 5 reprend les montants à prendre en considération pour la régularisation des cotisations sociales provisoires.

³² Pour plus d'informations sur ces droits, veuillez consulter la page suivante : http://economie.fgov.be/fr/entreprises/vie_entreprise/Creer/structurer_projet/statut_social_travailleurs_independants/#.VafMT_ntmkp

³³ Revenus professionnels diminués des frais professionnels (déductibles fiscalement) et avant impôts. Il s'agit donc des revenus professionnels nets imposables.

Tableau 5 : Cotisations sociales définitives d'un travailleur indépendant, régularisation des cotisations provisoires (barème pour les revenus de 2014)

Cotisations définitives (2014) : Régularisation					
	Revenu annuel de référence			Cotisations trimestrielles	Cotisations annuelles
Année 4	Revenu année 1	<	12.870,43 EUR	679,73 EUR	2.718,92 EUR
Année 5	Revenu année 2	<	12.870,43 EUR	696,31 EUR	2.785,24 EUR
Année 6	Revenu année 3	<	12.870,43 EUR	712,89 EUR	2.851,56 EUR
	Revenu	>	12.870,43 EUR		
Année 4	0,00 EUR	à	55.576,94 EUR	5,13 %	20,50 %
	55.576,94 EUR	à	81.902,81 EUR	3,54 %	14,16 %
	81.902,81 EUR	à	+ ∞	0,00 %	0 %
Année 5	0,00 EUR	à	55.576,94 EUR	5,25 %	21,00 %
	55.576,94 EUR	à	81.902,81 EUR	3,54 %	14,16 %
	81.902,81 EUR	à	+ ∞	0,00 %	0 %
Année 6	0,00 EUR	à	55.576,94 EUR	5,38 %	21,50 %
	55.576,94 EUR	à	81.902,81 EUR	3,54 %	14,16 %
	81.902,81 EUR	à	+ ∞	0,00 %	0 %

Source : <http://www.xerius.be/fr/independants/assurances-sociales/montant-cotisations-sociales/>

Les années suivantes, les cotisations sont calculées sur base des tranches afférentes aux revenus nets obtenus trois ans auparavant (Xerius, 2015) présentées dans le Tableau 6. Il est à noter que ces cotisations sociales sont déductibles, dans le chef de l'entrepreneur, au titre de frais professionnels (art 52, alinéa 1^{er}, 7^o).

Tableau 6 : Cotisations sociales définitives d'un travailleur indépendant (barème pour les revenus de 2014)

Cotisations définitives (2014)					
	Revenu annuel de référence			Cotisations trimestrielles	Cotisations annuelles
Année N	Revenu année N-3	<	12.870,43 EUR	729,46 EUR	2.917,84 EUR
	Revenu année N-3	>	12.870,43 EUR		
Année N	0,00 EUR	à	55.576,94 EUR	5,50 %	22,00 %
	55.576,94 EUR	à	81.902,81 EUR	3,54 %	14,16 %
	81.902,81 EUR	à	+ ∞	0,00 %	0 %

Source : <http://www.xerius.be/fr/independants/assurances-sociales/montant-cotisations-sociales/>

3.2. Données propres à l'activité exercée en entreprise individuelle

3.2.1. Assujettissement à l'impôt des personnes physiques

L'entrepreneur ayant opté pour une entreprise individuelle, son entreprise ne dispose pas de la personnalité juridique. Celui-ci a donc une responsabilité illimitée. De plus, son patrimoine et celui de son entreprise ne sont pas séparés. Il s'ensuit que son entreprise est soumise à l'impôt des personnes physiques.

3.2.2. Capital

Bien qu'il ne soit pas tenu d'apporter de capital de départ dans son entreprise individuelle, l'entrepreneur décide d'apporter le capital qui lui est nécessaire pour pouvoir exercer son activité dans les meilleures conditions. Ce capital est entièrement libéré en numéraire.

3.2.3. Frais d'établissement

Les frais qu'a engendrés l'entrepreneur pour la création de son entreprise individuelle équivalent à 400 EUR. Ceux-ci sont intégralement pris en charge durant la première année d'exercice au titre de frais d'établissement.

3.3. Données propres à l'activité exercée en société

3.3.1. Siège social

Le siège social de la société est localisé en Belgique.

3.3.2. Forme

La forme de société pour laquelle l'entrepreneur a opté est une SPRL (société privée à responsabilité limitée). Cette forme de société est dotée de la personnalité juridique, de sorte que l'entrepreneur n'est responsable qu'à concurrence de son apport dans l'entreprise (responsabilité limitée). La société et l'entrepreneur disposent donc d'un patrimoine séparé.

3.3.3. Assujettissement à l'impôt des sociétés

Étant donné que la société est dotée d'une personnalité juridique propre, qu'elle est résidente de Belgique et qu'elle se livre à des opérations à caractère lucratif, celle-ci est assujettie à l'impôt des sociétés.

3.3.4. Capital

L'entrepreneur, pour s'accorder avec la loi en vigueur, apporte un capital de 18.550 EUR (art 214, §1^{er} du Code des sociétés du 7 mai 1999³⁴). Ce capital est entièrement libéré en numéraire.

3.3.5. Période imposable

La période imposable des sociétés soumises à l'impôt des sociétés correspond toujours à l'exercice comptable et dépendra de la date de clôture du bilan³⁵. L'exercice comptable de la société dont il est question ici correspond à l'année civile.

3.3.6. Frais d'établissement

Les frais qu'a engendrés l'entrepreneur pour la création de sa société équivalent à 1.500 EUR. Ce montant comprend les frais de notaire, la publication de l'acte constitutif au Moniteur Belge et l'inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE). Les frais d'établissement sont intégralement pris en charge durant la première année d'exercice.

3.4. Hypothèses simplificatrices

Les hypothèses émises en vue de faciliter l'analyse sont les suivantes :

- Puisque la comparaison porte sur une période de 4 ans, il est fait l'hypothèse qu'il n'y a pas d'inflation et que la valeur de l'Euro ne varie pas par rapport aux autres devises. Ceci nous permet de garder des valeurs stables et comparables au fil des années ;
- De même, s'agissant d'une période d'analyse de 4 ans, il est émis l'hypothèse que la loi fiscale est reconduite chaque année et qu'elle ne change pas. La loi fiscale de référence est donc celle de l'année 2015 (exercice d'imposition 2015 – revenus 2014) ;
- Il est également établi comme référence que tous les montants, pourcentages et autres, mentionnés dans le Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992 correspondent à ceux qui sont indexés pour l'année 2015. Il n'y a dès lors pas d'indexation de ces montants pour les années à venir ;
- La déduction pour investissement ordinaire accordée aux sociétés reste applicable (le cas échéant) durant toute la période d'analyse. Il n'est pas pris en compte la possibilité d'étaler cette déduction ;

³⁴ Art. 214, § 1er. « Le capital social doit être de [18 550 EUR] au moins. »

³⁵ Sauf exceptions...

- Les règles et montants concernant les cotisations sociales sont ceux relatifs aux revenus de 2014. Il n'est donc ni tenu compte de l'indexation des montants et pourcentages de 2015, ni de la nouvelle méthode de calcul prenant cours à partir du 1^{er} janvier 2015³⁶.
- De plus, pour déterminer le montant des cotisations sociales, il n'est pas pris en compte la possibilité pour les travailleurs indépendants d'estimer à la hausse leurs cotisations payées durant les trois premières années (dans l'hypothèse où ils pensent obtenir des revenus supérieurs à ceux correspondant aux cotisations minimum forfaitaires) ;
- Il n'est pas non plus effectué, pour le calcul des cotisations sociales, d'indexation des revenus obtenus trois années antérieurement sur lesquels se base le calcul desdites cotisations. Cette hypothèse semble tout à fait cohérente compte tenu de l'absence d'inflation ;
- La caisse d'assurance sociale à laquelle l'entrepreneur s'est affilié ne rajoute pas de frais de gestion au montant des cotisations sociales ;
- L'entrepreneur n'exerce pas d'autres activités en dehors de son activité principale.
- L'entrepreneur a le même domicile fiscal depuis plusieurs années et ne le change pas dans l'avenir ;
- La taxe communale à laquelle est soumis l'entrepreneur est supposée être de 7 % et ne change pas, le domicile fiscal demeurant le même durant la période concernée par l'analyse ;
- Le taux d'intérêt annuel du marché pour un emprunt d'une durée de 5 ans est de 4 % et reste inchangé ;
- La moyenne des taux des obligations linéaires (taux OLO) sur 10 ans de 2012 est de 1,30 % et ne change pas ;
- Le tarif moyen du diesel est de 1,26 EUR/l et ne change pas ;
- Les charges liées à l'activité professionnelles afférentes au loyer, aux honoraires comptables, aux frais de véhicule, de carburant, de télécommunication et de restaurant restent inchangées durant l'entièreté de la période d'analyse (4 ans) ;
- Les dépenses qui nécessitent la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif sont justifiées par ce biais.

³⁶ Cette nouvelle méthode de calcul permet de payer des cotisations non pas sur les revenus obtenus trois ans auparavant, mais bien sur les revenus de l'année même, et ce à l'aide de régularisations. Le travailleur indépendant a également la possibilité d'estimer à la hausse, baisse ses revenus qui sont pris en compte pour le calcul. Pour plus d'informations à ce sujet, veuillez consulter l'adresse suivante : <http://www.ucm.be/Starter-et-independant/Pages-libres/Mes-cotisations-sociales/Cotisations-sociales-2015-les-grands-principes>.

- La TVA, ainsi que toutes les règles y afférentes sont volontairement omises ;
- De même, les versements anticipés, l'imposition distincte et le prélèvement de l'impôt par voie de précompte sont également omis. L'impôt est donc uniquement perçu sur base de la déclaration fiscale.
- Il n'est pas tenu compte des impôts sur le résultat dans le calcul du bénéfice/perte de l'exercice de la société. Ce dernier correspond donc au bénéfice/perte de l'exercice avant impôt. Cette simplification permet de calculer plus aisément le bénéfice/perte à affecter et n'a pas vraiment d'incidence dans le calcul de l'impôt des sociétés. En effet, si les impôts sur le résultat avaient été pris en compte, ceux-ci auraient été repris dans les dépenses non admises (art 198, §1^{er}, 1^o) lors de la première opération : détermination de la base imposable. Avec cette simplification, les impôts sur le résultat sont repris dans les réserves et donc également dans la première opération du calcul du revenu imposable.

Chapitre 2 : Étude fiscale de la situation

La mise en contexte étant établie, il est maintenant temps d'entrer dans le cœur même de cet ouvrage : la comparaison fiscale de l'entrepreneuriat. Cette étude étant établie sur une période de 4 ans, ce chapitre sera compartimenté en 4 sections, à savoir, une section par exercice d'imposition. Au début de chacune de ces sections sera établie une brève introduction présentant certaines hypothèses liées à l'activité exercée durant l'année de revenus auquel l'exercice d'imposition se rapporte. Ensuite, puisque ladite comparaison est exclusivement établie entre l'exercice d'une activité en entreprise individuelle et l'exercice d'une activité en société, il y a lieu, au sein de chaque section, d'introduire une distinction entre ces deux types d'entreprises. Il y sera détaillé les démarches pour obtenir le revenu imposable, l'impôt dû et le bénéfice net résultant de l'exercice de l'activité. Il est à noter que tous les articles du Code des impôts sur le revenu du 10 avril 1992 (ci-après : CIR 92) référencés dans cette partie sont repris dans l'Annexe D de cet ouvrage.

1. Exercice d'imposition 2015 – revenus 2014

1.1. Hypothèses liées à l'activité

Les hypothèses concernant la première année d'activité sont les suivantes :

- Le chiffre d'affaires net des coûts des approvisionnements et des charges obtenus au terme de l'exercice de l'activité est de 32.500 EUR ;
- La rémunération que l'entrepreneur ou la société octroie pour le travail du dirigeant est de 15.000 EUR ;
- Les frais d'établissement contractés en vue de la création de l'entreprise individuelle sont de 400 EUR et ceux relatifs à la création de la société sont de 1.500 EUR ;
- Il n'est pas tenu compte pour cet exercice d'imposition des éventuelles déductions pour investissement ;
- L'intégralité du bénéfice/perte de l'exercice de la société est affecté aux réserves imposables (légal et autres) et au bénéfice/perte reporté(e).

1.2. Activité exercée en entreprise individuelle

La situation dans laquelle l'entrepreneur exerce son activité en entreprise individuelle entraîne la non séparation du patrimoine du travailleur indépendant et de son entreprise. Dès lors, l'entrepreneur, en plus d'être imposé sur ses revenus propres, est imposé sur les revenus

obtenus par son entreprise au cours de la période imposable. Son revenu imposable pour cette première année d'exercice est repris dans le Tableau 7. Chacun des résultats est détaillé ci-après.

Tableau 7 : Revenu imposable de l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2015 – revenus 2014)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	47.500,00 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-36.196,97 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(22)
Revenu net	11.303,03 EUR	(23)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(24)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(25)
Revenu net	0,00 EUR	(26)
Ensemble des revenus nets	11.303,03 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	11.303,03 EUR	(29)

1.2.1. Revenu des biens immobiliers

(1) Revenu immobilier imposable

Les biens immobiliers sis en Belgique qui ne sont pas donnés en location sont imposables à hauteur du revenu cadastral majoré de 40 % (art 7, §1^{er}, a) du CIR 92). Le revenu que l'entrepreneur retire de son habitation propre est donc égal au revenu cadastral majoré de 40 %.

(2) Exonérations

Le revenu de l'habitation propre est exonéré (art 12, §3 du CIR 92). Dès lors, le montant repris au point (1) est exonéré d'impôt.

(3) Déductions

Il n'y en a pas.

(4) Revenu net

Le revenu net est donc nul puisque le revenu obtenu de l'habitation propre est exonéré.

1.2.2. Revenu des capitaux et biens mobiliers

(5) et (6) Revenu mobilier imposable et déductions

L'entrepreneur ne détient pas de biens mobiliers. Ses revenus sont donc nuls pour cette catégorie. Il n'y a donc pas non plus de déduction.

(7) Revenu net

Il n'y a pas de revenu mobilier.

1.2.3. Revenu professionnel

(8) Revenu professionnel imposable

Étant donné que l'entrepreneur exerce ses activités à titre principal en entreprise commerciale, ses revenus professionnels concernent les bénéfices qu'il retire de son exploitation (art 23 du CIR 92)³⁷. Ses bénéfices comprennent :

- Le chiffre d'affaires obtenu durant la période imposable (art 24, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92) : 32.500 EUR ;
- La rémunération que l'entrepreneur s'attribue pour son travail personnel (art 25, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92) : 15.000 EUR ;
- Les sommes affectées au remboursement des dettes. Celles-ci sont comprises dans le chiffre d'affaires ;

Le montant des revenus imposable est donc de 47.500 EUR.

(9) Revenus exonérés

Il n'y en a pas.

(10) Déductions

Pour l'exercice d'imposition 2015 – revenus 2014, les seules déductions qui peuvent être imputées sur les revenus sont celles afférentes aux frais professionnels et aux cotisations

³⁷ L'entrepreneur n'a pas d'autre source de revenu professionnel.

sociales, alors déduites au titre de frais professionnels. En effet, selon l’art 49 du CIR 92, « à titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment ». Le Tableau 8 reprend les montants de ces frais. Ceux-ci sont détaillés ci-après aux points (11) à (21). Le montant total des déductions pouvant être opérées sur les revenus professionnels est donc de 36.196,97 EUR.

Tableau 8 : Frais professionnels déductibles (année de revenus 2014)

Frais professionnels déductibles		
Type de frais	Montant	Renvoi
Frais d'établissement	400,00 EUR	(11)
Loyer (charges comprises)	9.600,00 EUR	(12)
Honoraires comptables	1.500,00 EUR	(13)
Frais liés au véhicule	500,00 EUR	(14)
Frais de carburant	1.513,05 EUR	(15)
Frais de télécommunication	720,00 EUR	(16)
Frais de restaurant	345,00 EUR	(17)
Intérêts sur emprunt	1.600,00 EUR	(18)
Amortissements	2.300,00 EUR	(19)
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR	(20)
Cotisations sociales	2.718,92 EUR	(21)
Total	36.196,97 EUR	

(11) Frais d'établissement

Les frais d'établissement peuvent être amortis intégralement durant la période imposable, ou être échelonnés (sans interruption) sur plusieurs années par dotation annuelle fixe (art 52, alinéa 1^{er}, 6^o et art 62 du CIR 92). Le montant repris en frais professionnels déductibles correspond donc à la totalité des frais encourus pour la création de l'entreprise, à savoir, 400 EUR.

(12) Loyer

Sont déductibles à titre de frais professionnels, les loyers et les charges locatives (art 52, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92). Le montant à prendre en compte est donc de 9.600 EUR.

(13) Honoraires comptables

Les honoraires comptables ne sont considérés comme des frais professionnels déductibles que s'ils sont justifiés par la production d'une fiche individuelle et d'un relevé récapitulatif (art

57, 1° du CIR 92). Puisque c'est le cas (voir point 3.4 du chapitre précédent : Hypothèses simplificatrices), le montant déductible est de 1.500 EUR.

(14) Frais liés au véhicule

Les frais professionnels provenant de l'utilisation d'un véhicule (autres que ceux utilisés pour le transport rémunéré des personnes) ne sont déductibles qu'à hauteur de 75 % de ces frais (art 65 et 66 du CIR 92). Cependant, seule la partie afférente à l'utilisation professionnelle du véhicule peut être déduite, la partie des frais relative aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail étant déjà comprise dans le forfait énoncé au point suivant. Ces frais liés au véhicule ne sont donc déductibles qu'à hauteur de 75 % de 2.000 EUR * $\frac{7.000}{21.000}$ km, ce qui équivaut à 500 EUR.

(15) Frais de carburant

Les frais afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail sont fixés forfaitairement à 0,15 EUR par km parcouru (art 66, §4 et §5 du CIR 92). Il s'agit d'un forfait comprenant le carburant, les amortissements et les autres frais liés au véhicule (SPF Finance, 2015). Dès lors, puisque l'utilisation du véhicule lié à ce type de déplacement était de 7.000 km, il s'ensuit un montant de 1.050 EUR³⁸ déductible. En outre, les frais de carburant afférents à l'utilisation professionnelle du véhicule sont eux, déductibles à hauteur de 75 % de ces frais. L'utilisation professionnelle du véhicule correspondait également à 7.000 km, ce qui nous donnait un montant total de 617,40 EUR ($7.000 * 1,26 / 100$ ³⁹). Le montant déductible est donc de 75 % de 617,40 EUR, ce qui équivaut à 463,05 EUR. Ce qui nous donne un total de 1.513,05 EUR⁴⁰ de frais de carburant déductibles.

(16) Frais de télécommunication

Ces frais sont intégralement effectués en vue d'acquérir ou conserver les revenus imposables et sont justifiés. Dès lors, le montant déductible est de 720 EUR.

(17) Frais de restaurant

31 % de frais de restaurant réalisé à des fins professionnels ne constituent pas des frais professionnels déductibles (art 53, alinéa 1^{er}, 8° bis du CIR 92). Le montant à reprendre est donc de 345 EUR.

³⁸ 0,15 * 7.000

³⁹ Tarif moyen du véhicule : 1,26 EUR/litre

Consommation moyenne : 7 litres/100 km

⁴⁰ 1.050 EUR + 463,05 EUR

(18) Intérêts sur emprunt

Les intérêts des capitaux empruntés à des tiers sont déductibles à titre de frais professionnels (art 52, alinéa 1^{er}, 2^o du CIR 92). Cependant, les intérêts ne sont pris en considération à titre de frais professionnels que s'ils ne dépassent pas un montant correspondant au taux pratiqué sur le marché (art 55 du CIR 92). Cette limitation n'est toutefois pas applicable en ce qui concerne les sommes payées à des établissements de crédit agréés (art 56, §2, 2^o du CIR 92). S'agissant ici d'un établissement de crédit, l'intégralité des intérêts payés est déductible, à savoir, 2.000 EUR.

(19) Amortissements

Les amortissements du mobilier de bureau et du matériel informatique sont repris en tant que frais professionnels déductibles dans la mesure où ils sont basés sur le prix d'acquisition (art 61 du CIR 92). Puisque c'est le cas, les dotations déductibles sont donc de 300 EUR et 500 EUR respectivement pour le mobilier de bureau et le matériel informatique. Cependant, pour la dotation afférente au véhicule, la règle est quelque peu différente. En premier lieu, seul 75 % de cette dotation n'est déductible. Ensuite, seule la partie afférente à l'utilisation professionnelle peut être reprise pour le calcul, puisque la partie afférente aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail a déjà été déduite forfaitairement au renvoi (15) (SPF Finance, 2015). Dès lors, le montant déductible des amortissements du véhicule est de 6.000 EUR * $\frac{7.000}{21.000}$ km * 75 %, ce qui est égal à 1.500 EUR. On obtient ainsi un total de 2.300 EUR d'amortissements déductibles fiscalement.

(20) Rémunération de l'entrepreneur

La rémunération que l'entrepreneur s'accorde à lui-même est déductible à titre de frais professionnels (15.000 EUR).

(21) Cotisations sociales

De même, les cotisations personnelles légalement dues sont également déductibles (art 52, alinéa 1^{er}, 7^o). Le montant des cotisations sociales pour cette première année d'exercice correspond au minimum forfaitaire et est de 2.718,92 EUR.

(22) Pertes antérieures

Il n'y en a pas pour cet exercice d'imposition.

(23) Revenu net

Le revenu net est donc égal au revenu imposable moins les frais professionnels déductibles (les autres données étant nulles), ce qui donne un montant de 11.303,03 EUR.

1.2.4. Revenus divers**(24) et (25) Revenus divers imposables, déductions et pertes antérieures**

Il n'y a pas de revenu pouvant être imposé à titre de revenu divers. Il n'y a pas non plus de pertes antérieures.

(26) Revenu net

Le revenu net est donc nul également.

1.2.5. Revenu imposable**(27) Ensemble des revenus nets**

Il s'agit de la somme des revenus nets des quatre catégories (art 6 du CIR 92). Les revenus nets afférents aux biens immobiliers, aux biens mobiliers et aux revenus divers étant nuls, ce montant correspond au revenu net provenant de l'activité professionnelle. Le montant de l'ensemble des revenus nets est donc de 11.303,03 EUR.

(28) Dépenses déductibles

Ces dépenses concernent principalement des rentes effectivement payées durant la période imposable (art 104 du CIR 92). Tel n'est pas le cas dans la situation actuelle.

(29) Revenu imposable

Le revenu imposable équivaut à l'ensemble des revenus nets diminués des dépenses déductibles (art 6 du CIR 92). Celui-ci est de 11.303,03 EUR.

1.2.6. Calcul de l'impôt à payer

Le revenu imposable étant défini, il est à présent possible de calculer l'impôt qui est dû par l'entrepreneur. Le Tableau 9 ci-après reprend les étapes permettant de déterminer l'impôt à payer.

Tableau 9 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2015 - revenus 2014)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				2.956,91 EUR	(30)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.837,50 EUR	(31)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(32)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(33)
Impôt d'Etat				1.119,41 EUR	(34)
Impôt d'Etat réduit	828,47 EUR	(35)	Additionnels régionaux	290,93 EUR	(38)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(36)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(39)
IPP fédéral	828,47 EUR	(37)	IPP régional	290,93 EUR	(40)
Impôt total				1.119,41 EUR	(41)
Taxe communale				78,36 EUR	(42)
Impôt à payer				1.197,77 EUR	(43)

(30) Impôt selon le barème fédéral

Les taux applicables au revenu imposable (art 130 du CIR 92) sont repris au Tableau 1 de la page 23. Dès lors, puisque le revenu imposable est de 11.303,03 EUR, le tarif d'imposition va jusqu'à la deuxième tranche d'imposition. Le montant d'impôt est donc de 2.956,91 EUR⁴¹.

(31) Impôt afférent à la quotité exemptée

Une quotité d'impôt est toutefois exemptée pour le calcul de l'impôt. Lorsque le revenu imposable du contribuable ne dépasse pas 26.280 EUR, le montant à considérer pour l'exemption est de 7.350 EUR⁴². Puisque le revenu imposable de l'entrepreneur (11.303,03 EUR) ne dépasse pas la limite énoncée, le montant d'impôt exempté est de 1.837,50 EUR⁴³.

(32) Réduction pour pension et revenus de remplacement

L'entrepreneur ne bénéficie pas de ce type de revenus. Il ne bénéficie donc pas de cette réduction.

(33) Réduction pour revenus d'origine étrangère

L'entrepreneur ne dispose pas de revenus d'origine étrangère.

⁴¹ $8.680 \times 25\% + (11.303,03 - 8.680) \times 30\%$

⁴² Lorsque le revenu imposable est supérieur à 26.280 EUR, le montant à considérer pour l'exemption (sauf exceptions) est de 7.070 EUR.

⁴³ $7.350 \times 25\%$

(34) Impôt d'État

Ce montant d'impôt est obtenu en diminuant de l'impôt établi selon le barème fédéral, la quotité d'impôt exemptée et les réductions fédérales des renvois (32) et (33). À ce résultat, est encore soustraite la partie impôt relative à certains revenus divers. Étant donné que, durant cet exercice d'imposition, l'entrepreneur n'a pas obtenu de revenus divers, l'impôt d'État équivaut à 1.119,41 EUR⁴⁴.

(35) Impôt d'État réduit

Pour rappel, l'impôt d'État réduit sert non seulement de base au calcul de l'impôt des personnes physiques fédéral, mais aussi, au calcul de l'impôt des personnes physiques régional. Il est obtenu en diminuant de l'impôt d'État, une quote-part lié au facteur d'autonomie. Ce facteur d'autonomie est de 25,990 %. L'impôt d'État réduit est donc égal à 1.119,41 EUR (Impôt d'État) * (1-25,990 %), ce qui donne un montant de 828,47 EUR.

(36) Réduction fédérales

L'entrepreneur n'en bénéficie pas.

(37) Impôt des personnes physiques fédéral

L'impôt des personnes physiques fédéral s'obtient en diminuant de l'impôt d'État réduit, les diverses réductions fédérales. Ces réductions étant de valeurs nulles, l'impôt des personnes physiques équivaut à 828,47 EUR.

(38) Additionnels régionaux

En multipliant l'impôt d'État réduit par le taux des centimes additionnels régionaux (35,117 %), on aboutit aux additionnels régionaux. Ceux-ci constituent, comme énoncé ci-avant, la base du calcul de l'impôt des personnes physiques régional. Leur montant est donc de 290,93 EUR⁴⁵.

(39) Réductions régionales

L'entrepreneur n'en bénéficie pas.

(40) Impôt des personnes physiques régional

Il correspond aux additionnels régionaux diminués des éventuelles réductions régionales (qui sont nulles ici). On obtient ainsi un montant d'impôt régional de 290,93 EUR.

⁴⁴ 2.956,91 – 1.837,50 – 0,00 – 0,00

⁴⁵ 828,47 * 35,117 %

(41) Impôt total

La somme de l'impôt des personnes physiques fédéral et régional donne le résultat de l'impôt total. Celui-ci est donc de 828,47 EUR + 290,93 EUR, ce qui est égal à 1.119,41 EUR.

(42) Taxe communale ou d'agglomération

Le taxe communale (ou d'agglomération) vient s'ajouter à l'impôt total pour définir l'impôt à payer. Celle-ci s'obtient en multipliant le montant de l'impôt total par le taux de la taxe communale (supposé ici être de 7 %). Le montant de cette taxe communale est ainsi de 78,36 EUR.

(43) Impôt à payer

L'impôt à payer correspond donc à l'impôt total, auquel on ajoute la taxe communale. Le montant d'impôt auquel est contraint l'entrepreneur pour l'exercice d'imposition 2015 est donc de 1.197,77 EUR.

1.2.7. Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur

Le bénéfice net d'impôt que l'entrepreneur retire de son activité via son entreprise est présenté dans le Tableau 10.

Tableau 10 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2015 – revenus 2014)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	-7.472,20 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.718,92 EUR
(-) Impôt	-1.197,77 EUR
Total	3.611,11 EUR

La perte de l'exercice avant impôt est obtenue en soustrayant au chiffre d'affaires net (35.000 EUR), les charges professionnelles reprises dans le Tableau 3 présenté en page 29, en imputant toutefois dans ce tableau le montant des frais d'établissement (400 EUR) et le montant de la rémunération de l'entrepreneur (15.000 EUR).

L'entrepreneur et son entreprise individuelle retirent donc un gain total de 3.611,11 EUR. Ce faible montant est en grande partie dû à la perte qu'a contractée l'entreprise individuelle.

1.3. Activité exercée en société

Puisque la société dispose d'une personnalité juridique qui lui est propre, il y a lieu, dans cette section, d'établir une séparation entre la situation relative à la société, dont le résultat fiscal soumis à l'impôt des sociétés, et la situation relative au patrimoine propre de l'entrepreneur (soumis à l'impôt des personnes physiques).

1.3.1. Impôt à payer par la société

Pour rappel, la détermination du revenu effectivement imposable d'une société assujettie à l'impôt des sociétés s'établit en 9 opérations. Celles-ci ont pour but de corriger le bénéfice comptable afin qu'il coïncide avec le bénéfice fiscal. Le Tableau 11 ci-dessous reprend ces opérations.

Tableau 11 : Revenu imposable de la société (exercice d'imposition 2015 – revenus 2014)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
1) Détermination de la base imposable		
Mouvements des réserves	-8.572,20 EUR	(1)
Dépenses non admises	1.853,16 EUR	(2)
Dividendes	0,00 EUR	(3)
Résultat	-6.719,04 EUR	(4)
Revenu imposable	0,00 EUR	(5)
Impôt à payer	0,00 EUR	(6)

1.3.1.1. La première opération : Détermination de la base imposable

Les sociétés sont imposables sur tous les bénéfices qu'elles recueillent durant l'année d'exercice, y compris les dividendes distribués (art 185 du CIR 92). Toutefois, il y a lieu de déduire de ces bénéfices certains frais professionnels déductibles. C'est pourquoi, la première opération comprend les mouvements des réserves, les dépenses non admises et les dividendes imposables distribués.

(1) Mouvements des réserves

Cette étape du calcul permettant de déterminer la base imposable comprend plusieurs éléments qu'il convient de spécifier. Ces éléments sont les suivants (Marlière, 2014, pp. 48 – 100) : les réserves incorporées au capital et primes d'émissions imposables ; la quotité imposable des plus-values de réévaluation ; la réserve légale ; les réserves indisponibles ; les

réserves disponibles ; le résultat reporté ; les provisions imposables ; les réserves occultes. Certains bénéfices réservés sont toutefois exonérés. Il s'agit : des réductions de valeurs sur créances commerciales ; des provisions pour risque et charges respectant les conditions d'exonération ; des plus-values exprimées mais non réalisées ; des plus-values réalisées taxées de manière étalée ; de la réserve d'investissement ; des autres réserves immunisées en vertu de lois particulières.

Puisque durant cet exercice, tout le résultat est affecté aux réserves imposables et au résultat reporté, les mouvements des réserves équivalent au chiffre d'affaires net (32.500 EUR) diminué des charges professionnelles reprises dans le Tableau 3 (p. 29), en incluant dans ce tableau le montant des frais d'établissement (1.500 EUR) et le montant de la rémunération de l'entrepreneur (15.000 EUR). Le montant total de ces charges est donc de 41.072,20 EUR. Le résultat est alors de -8.572,20 EUR correspondant aux mouvements des réserves.

(2) Dépenses non admises

Les dépenses non admises fiscalement (ci-après : DNA) ayant été effectuées par la société au cours de l'année d'exercice auquel se rapporte l'imposition sont les suivantes :

- 31 % des frais de restaurant ne sont pas déductibles (art 53, alinéa 1^{er}, 8° bis du CIR 92). Dès lors, le montant de DNA afférent à ces frais est de 155 EUR ;
- En ce qui concerne les frais liés au véhicule, à savoir les frais de carburant (1.852,20 EUR), les amortissements (6.000 EUR) et les autres frais liés au véhicule (2.000 EUR), seule une partie est déductible fiscalement. En ce qui concerne les frais de carburant, le taux de déductibilité de ces frais est repris dans l'art 66 du CIR 92. Celui-ci est de 75 %. En revanche, le taux de déductibilité des amortissements et des frais liés au véhicule (autres que le carburant) est, quant à lui, subordonné à l'émission de CO₂ par kilomètre du véhicule (art 198 bis du CIR 92). L'émission de CO₂ par kilomètre de ladite voiture étant de 106 g/km, le taux de déduction pour ces frais est de 80 %. Toutefois, selon la Circulaire de l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc) n° 30/201446, lorsqu'un véhicule est mis à disposition de tiers et que l'avantage de toute nature en résultant est imposé dans son chef, il s'ensuit que, pour éviter les doubles impositions, le montant des frais de voiture correspondant à l'avantage de toute nature est 100 % déductible. De plus, selon une doctrine de l'administration, 30 % de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation privée d'un véhicule mis gratuitement à

⁴⁶ Portant sur la limitation des frais de voitures, voitures mixtes et minibus mis à disposition de tiers lorsque l'avantage de toute nature correspondant constitue un élément imposable dans le chef de ceux-ci.

disposition d'un tiers se rapporte aux frais de carburant (Marlière, 2014, pp. 113-114). L'avantage de toute nature résultant pour l'entrepreneur dont il est question dans cette analyse étant de 1.697,14 EUR⁴⁷, 509,14 EUR correspond aux frais de carburant et 1.188 EUR se rapportent aux amortissements et aux autres frais. Dès lors, 335,76 EUR⁴⁸ constituent des DNA afférentes aux frais de carburant et 1.362,40 EUR⁴⁹, des DNA se rapportant aux amortissements et aux autres frais liés au véhicule.

Le montant total des dépenses non admises équivaut donc à 155 EUR + 335,76 EUR + 1.362,40 EUR, ce qui donne 1.853,16 EUR.

(3) Dividendes

Aucun dividende n'a été versé durant cette année d'exercice. Le montant de cette rubrique est donc nul.

(4) Résultat de la première opération

Le résultat de la première opération s'obtient en additionnant les mouvements des réserves, les dépenses non admises et les dividendes. Le montant en résultant est de – 6.719,04 EUR.

1.3.1.2. Résultat imposable (5)

Le résultat obtenu suite à la première opération étant négatif, il constitue une perte professionnelle reportable indéfiniment à l'impôt des sociétés⁵⁰ et il n'y a pas lieu d'aller plus loin pour déterminer le revenu imposable, celui-ci étant nul.

1.3.1.3. Calcul de l'impôt à payer (6)

Le revenu imposable étant nul, l'impôt à payer est nul également.

1.3.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

1.3.2.1. Revenu imposable

En exerçant ses activités en société, l'entrepreneur reste néanmoins assujéti à l'impôt des personnes physiques, à concurrence de son patrimoine propre, à savoir, ses revenus immobiliers, mobiliers, professionnels et divers. Cela comprend donc la rémunération que lui octroie la société. Le Tableau 12 reprend les étapes permettant de déterminer le revenu imposable de l'entrepreneur. Il est à souligner que, cette fois, tous les renvois ne seront pas

⁴⁷ La notion de l'avantage de toute nature, ainsi que son montant sont détaillés au renvoi (13) du point 1.3.2 relatif au revenu imposable de l'entrepreneur dans l'hypothèse de l'exercice de l'activité en société (p. 50).

⁴⁸ $(1.852,20 - 335,76) * (1 - 75 \%)$

⁴⁹ $(8.000 - 1.188) * (1 - 80 \%)$

⁵⁰ Celle-ci doit toutefois être déduite dès que cela est possible.

réexpliqués. En effet, la plupart d'entre eux ont déjà été exposés dans la section relative à l'activité exercée en entreprise individuelle. Dès lors, seuls les renvois nécessitant des explications seront détaillés ici.

Tableau 12 : Revenu imposable de l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2015 – revenus 2014)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(6)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(7)
(-) Déductions	0,00 EUR	(8)
Revenu net	0,00 EUR	(9)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(10)
(-) Déductions	0,00 EUR	(11)
Revenu net	0,00 EUR	(12)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	16.697,14 EUR	(13)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(14)
(-) Déductions	-3.219,83 EUR	(15)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(16)
Revenu net	13.477,31 EUR	(17)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(18)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(19)
Revenu net	0,00 EUR	(20)
Ensemble des revenus nets	13.477,31 EUR	(21)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(22)
Revenu imposable	13.477,31 EUR	(23)

(6) à (12) Revenu des biens immobiliers et revenu des biens mobiliers

Veuillez-vous référer aux renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39).

(13) Revenu professionnel imposable

Il s'agit des rémunérations qu'a obtenues l'entrepreneur via sa société. Ce montant reprend donc :

- La rémunération de l'entrepreneur en sa qualité de dirigeant d'entreprise (art 32, alinéa 1^{er} du CIR 92). Celle-ci est de 15.000 EUR.

- Les avantages de toute nature obtenus (art 32, alinéa 2, 2° du CIR 92) : le seul avantage qui peut être retenus durant cette année d'exercice est l'avantage résultant de l'utilisation personnelle du véhicule mis gratuitement à disposition (art 36, §2 du CIR 92). Le montant de l'avantage de toute nature lié au véhicule est calculé en appliquant un pourcentage de CO2 à 6/7 de la valeur d'acquisition du véhicule (à l'état neuf) en prenant en compte la période écoulée. Pour ledit véhicule, le pourcentage de CO2 s'élève à 6,6 % et la valeur d'acquisition qui tient compte de la période écoulée représente, pour l'année de revenu 2014, 100 %⁵¹ de 30.000 EUR. On obtient donc un avantage de toute nature équivalant à 1.697,14 EUR.

Le revenu professionnel imposable est donc de 15.000 EUR + 1.697,14 EUR, ce qui équivaut à 16.697,14 EUR

(14) Revenus professionnels exonérés

Il n'y en a pas.

(15) Déductions professionnelles

Outre les cotisations sociales (2.718,92 EUR), l'entrepreneur peut déduire forfaitairement des frais professionnels en pourcentage du montant brut de ses revenus (toutefois diminués des cotisations sociales) (art 51, alinéa 1^{er} du CIR 92). Ce pourcentage est de 3 % pour le dirigeant d'entreprise (art 51, alinéa 2, 2° du CIR 92). Dès lors, ce forfait est égal à 500,91 EUR⁵². Le montant total des frais professionnels déductibles est donc de 3.219,83 EUR⁵³.

(16) Pertes antérieures

Il n'y en a pas.

(17) Revenu professionnel net

Le revenu net s'obtient en diminuant du revenu imposable, les exonérations, les déductions et les pertes antérieures. Ce montant est donc de 13.477,31 EUR.

(18) à (20) Revenus divers

Veuillez-vous référer aux renvois (24) à (26) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 43).

⁵¹ Les pourcentages de la valeur catalogue prise en compte pour l'ATN diminuent chaque année. Ceux-ci sont repris à l'art 36, §2 du CIR 92. Veuillez toutefois noter que le montant de l'ATN ne peut pas être inférieur à 1.250 EUR.

⁵² $(16.697,14 - 2.718,92) \times 3 \%$

⁵³ 2.718,92 EUR + 500,91 EUR

(19) Ensemble des revenus nets

Ce montant correspond à la somme des revenus nets des quatre catégories de revenus, à savoir, le revenu net des biens immobiliers, des biens mobiliers, professionnel et divers. Puisque seul le revenu net professionnel est de valeur non nulle, le montant de l'ensemble des revenus nets équivaut au revenu net professionnel (13.477,31 EUR).

(20) Dépenses déductibles

Il n'y en a pas.

(21) Revenu imposable

Le revenu imposable correspond au montant de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles. Il équivaut donc à 13.477,31 EUR.

1.3.2.2. Calcul de l'impôt à payer

Le Tableau 13 reprend un détail du calcul permettant de déterminer l'impôt à payer par l'entrepreneur pour cet exercice d'imposition. À nouveau, veuillez noter que les renvois du tableau ne sont pas détaillés, un détail de ceux-ci étant déjà donné aux renvois (30) à (43) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 44-46).

Tableau 13 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2015 - revenus 2014)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				3.720,92 EUR	(22)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.837,50 EUR	(23)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(24)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(25)
Impôt d'Etat				1.883,42 EUR	(26)
Impôt d'Etat réduit	1.392,92 EUR	(27)	Additionnels régionaux	489,50 EUR	(30)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(28)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(31)
IPP fédéral	1.392,92 EUR	(29)	IPP régional	489,50 EUR	(32)
Impôt total				1.883,42 EUR	(33)
Taxe communale				131,84 EUR	(34)
Impôt à payer				2015,26 EUR	(35)

(22) Impôt de base selon le barème fédéral

Le revenu imposable de l'entrepreneur étant de 13.477,31 EUR, le tarif d'imposition atteint cette fois la troisième tranche d'imposition. Dès lors, le montant de 3.720,92 correspond au calcul suivant : $8.680 \times 25\% + (12.360 - 8.680) \times 30\% + (13.477,31 - 12.360) \times 40\%$.

(35) Impôt à payer

Le montant d'impôt que doit payer l'entrepreneur pour cet exercice d'imposition est donc de 2015,26 EUR. Il s'obtient en additionnant l'impôt total et la taxe communale.

1.3.3. Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur

Tableau 14 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en société (exercice d'imposition 2015 – revenus 2014)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	-8.572,20 EUR
(-) Impôt des sociétés	0,00 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.718,92 EUR
(-) Impôt des personnes physiques	-2.015,26 EUR
Total	1.693,62 EUR

La perte de l'exercice avant impôt est obtenue en soustrayant au chiffre d'affaires net (35.000 EUR), les charges professionnelles reprises dans le Tableau 3 (p. 29), en imputant toutefois dans ce tableau le montant des frais d'établissement (1.500 EUR) et le montant de la rémunération de l'entrepreneur (15.000 EUR). Ce montant correspond à celui repris aux mouvements des réserves de la première opération de la détermination du revenu imposable.

L'entrepreneur et sa société retirent donc un gain total de 1.693,62 EUR. Ce faible montant est en grande partie dû à la perte qu'a contractée la société. Toutefois, cette perte est en partie⁵⁴ reportable indéfiniment. En effet, si un bénéfice subsiste après la 6^e opération du calcul de détermination du revenu soumis à l'impôt des sociétés, la perte, ou une partie de celle-ci pourra être déduite au cours de la 7^e opération de (ou d'un) l'exercice d'imposition ultérieur.

2. Exercice d'imposition 2016 – revenus 2015

2.1. Hypothèses liées à l'activité

Les hypothèses concernant la deuxième année d'activité sont les suivantes :

- Le chiffre d'affaires net des coûts des approvisionnements et des charges obtenus au terme de l'exercice de l'activité est de 50.000 EUR ;
- La rémunération que l'entrepreneur ou la société octroie pour le travail du dirigeant est de 15.000 EUR ;

⁵⁴ Pour rappel, cette perte avait été amoindrie par certaines dépenses non admises.

- Les frais d'établissement ayant été pris intégralement en charge au cours de l'exercice précédent sont à présent nuls ;
- Si ce n'est les frais d'établissement, les frais professionnels (comptables) sont les mêmes que ceux de l'exercice précédent ;
- L'intégralité du bénéfice/perte de l'exercice de la société est affecté aux réserves imposables (légales et autres) et au bénéfice/perte reporté(e) ;
- La moyenne des taux des obligations linéaires (ci-après : taux OLO) sur 10 ans de 2014 est de 1,30 % ;
- La perte fiscale reportée (pour l'activité exercée en société uniquement) est de 6.719,04 EUR.

2.2. Activité exercée en entreprise individuelle

En premier lieu, veuillez noter que les développements permettant de déterminer l'impôt à payer pour cet exercice d'imposition sont identiques à ceux de l'exercice précédent, certaines données pouvant toutefois changer. De ce fait lesdits développements ne seront pas présentés dans cette sous-section, ceux-ci étant toutefois partiellement⁵⁵ repris au point A.1 de l'Annexe G.

2.2.1. Calcul de l'impôt à payer

Le Tableau 15 repris ci-dessous synthétise les étapes permettant de déterminer le montant d'impôt à payer. Afin d'octroyer plus de facilités aux lecteurs dans leurs recherches concernant une éventuelle explication à propos des montants du tableau, les renvois y indiqués correspondent à ceux du point A.1 de l'Annexe G. Il ressort de ce tableau que l'entrepreneur exploitant son activité en entreprise individuelle doit, pour l'exercice d'imposition 2016, payer un montant d'impôt de 9.249,10 EUR.

⁵⁵ Seuls les points nécessitant des explications seront développés en Annexe. Pour le reste, veuillez-vous référer au point 1.2 de cet ouvrage (pp. 37-46).

Tableau 15 : Synthèse du calcul de l'impôt à payer par l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2016 - revenus 2015)

Calcul de l'impôt		
	Montant	Renvoi
Ensemble des revenus nets	29.136,71 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	29.136,71 EUR	(29)
Impôt de base selon le barème fédéral	10.411,52 EUR	(30)
(-) Exemptions et Réductions	-1.767,50 EUR	(...)
Impôt total	8.644,02 EUR	(41)
Taxe communale	605,08 EUR	(42)
Impôt à payer	9.249,10 EUR	(43)

2.2.2. Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur

Le Tableau 16 présenté ci-après présente le gain total de l'entrepreneur en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2016 (revenus 2015).

Tableau 16 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2016 – revenus 2015)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	10.427,80 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.785,24 EUR
(-) Impôt	-9.249,10 EUR
Total	13.393,46 EUR

Le résultat de l'exercice avant impôt correspond au chiffre d'affaires net (50.000 EUR) diminué des charges professionnelles (39.572,20 EUR⁵⁶). Bien que ce résultat soit positif, le fait que le résultat de l'activité exercée en entreprise individuelle et la rémunération de l'entrepreneur soient cumulés soumet l'entrepreneur à un impôt très élevé. Ceci diminue donc fortement le gain total que l'entrepreneur retire de l'exploitation de son activité.

2.3. Activité exercée en société

2.3.1. Impôt à payer par la société

Le Tableau 17 ci-dessous reprend les opérations permettant de déterminer le revenu imposable de l'exercice d'imposition 2016.

⁵⁶ Les charges professionnelles sont reprises au Tableau 3 p. 29, lequel doit inclure une rémunération de 15.000 EUR.

Tableau 17 : Revenu imposable de la société (exercice d'imposition 2016 – revenus 2015)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
1) Détermination de la base imposable		
Mouvements des réserves	10.427,80 EUR	(1)
Dépenses non admises	1.875,06 EUR	(2)
Dividendes	0,00 EUR	(3)
Résultat	12.302,86 EUR	(4)
2) Ventilation du résultat fiscal		
Revenus d'origine belge	12.302,86 EUR	(5)
Revenus d'origine étrangère avec convention	0,00 EUR	(6)
Revenus d'origine étrangère sans convention	0,00 EUR	(7)
3) Déduction des bénéfices exonérés		
Bénéfices exonérés par convention	0,00 EUR	(8)
Eléments non imposables	0,00 EUR	(9)
Résultat	12.302,86 EUR	(10)
4) Déduction des RDT et RME		
Déduction des revenus définitivement taxés	0,00 EUR	(11)
Déduction des revenus mobiliers exonérés	0,00 EUR	(12)
Résultat	12.302,86 EUR	(13)
5) Déduction des revenus de brevet		
Déduction des revenus de brevet	0,00 EUR	(14)
Résultat	12.302,86 EUR	(15)
6) Déduction pour capital à risque		
Déduction des intérêts notionnels	-179,60 EUR	(16)
Résultat	12.123,26 EUR	(17)
7) Déduction des pertes antérieures		
Déductions des pertes antérieures	-6.719,04 EUR	(18)
Résultat	5.404,22 EUR	(19)
8) Déduction pour investissement		
Déduction pour investissement	0,00 EUR	(20)
Résultat	5.404,22 EUR	(21)
9) Déduction des reports de déduction de capital à risque		
Stock de déduction de capital à risque	0,00 EUR	(22)
Revenu imposable	5.404,22 EUR	(23)
Impôt à payer	1.349,97 EUR	(24)

2.3.1.1. La première opération : Détermination de la base imposable

(1) Mouvements des réserves

Durant cet exercice (comme le précédent), tout le résultat est affecté aux réserves imposables et au résultat reporté. Les mouvements des réserves équivalent donc au chiffre d'affaires net (50.000 EUR) diminué des charges professionnelles reprises dans le Tableau 3 (p. 29), en incluant dans ce tableau le montant de la rémunération de l'entrepreneur, c'est-à-dire, 15.000

EUR⁵⁷. Le montant de ces charges professionnelles est alors de 39.572,20 EUR. On obtient ainsi un montant de 10.427,80 EUR.

(2) Dépenses non admises

Les dépenses non admises fiscalement (ci-après : DNA) relatives à cet exercice d'imposition sont les suivantes :

- 31 % des frais de restaurant ne sont pas déductibles (art 53, alinéa 1^{er}, 8° bis du CIR 92). Dès lors, le montant de DNA afférent à ces frais est de 155 EUR ;

- Malgré le fait que le montant total des frais professionnels qu'a engendré la société soit identique à celui de l'année d'exercice précédente, le montant des dépenses non admises afférent aux frais de véhicule et de carburant de cet exercice d'imposition est légèrement plus élevé que lors du précédent exercice d'imposition. Cela s'explique par le fait que l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition gratuite du véhicule est légèrement plus faible que celui de l'exercice d'imposition précédent. En effet, la valeur catalogue du véhicule utilisée pour déterminer le montant de l'avantage est cette fois de 94 % (au lieu de 100 % comme pour l'exercice précédent). Le montant de l'avantage de toute nature afférent au véhicule est alors de 1.595,31 EUR⁵⁸. De ce fait, pour des frais dont le montant est identique par rapport à l'exercice précédent, il s'ensuit un montant déductible à 100 % plus faible et donc une plus grande proportion de dépenses non admises. Le montant des dépenses non admises afférents aux frais de véhicule est alors de 343,40 EUR en ce qui concerne les frais de carburant, et de 1.376,66 EUR en ce qui concerne les amortissements et les autres frais liés au véhicule. Pour des explications supplémentaires concernant ce calcul, veuillez-vous référer au renvoi (2) du point 1.3.1 : Impôt à payer par la société (p. 48).

Le montant total des DNA est donc de 1.875,06 EUR⁵⁹.

(3) Dividendes

Aucun dividende n'a été distribué durant cet exercice. Le montant à reprendre dans cette rubrique est donc nul.

⁵⁷ Les frais d'établissement ayant été intégralement pris en charge au cours de l'exercice précédent, leur montant est nul pour cet exercice.

⁵⁸ $(30.000 \times 94\%) \times (6/7) \times 6,60\%$. Pour plus de détails concernant le calcul de cet avantage de toute nature, veuillez-vous référer au renvoi (13) du point 1.3.2 : Impôt à payer par l'entrepreneur (p. 50).

⁵⁹ 155 EUR + 343,40 EUR + 1.376,66 EUR

(4) Résultat de la première opération

Le résultat de la première opération s'obtient en additionnant les mouvements des réserves, les dépenses non admises et les dividendes. Le montant qui en résulte est de 12.302,86 EUR.

2.3.1.2. La deuxième opération : Ventilation du résultat fiscal (5) à (7)

Cette opération a pour but de ventiler le résultat obtenu lors de la première opération en fonction de l'origine des revenus. Tout le résultat de l'opération précédente étant ici d'origine belge, aucune ventilation n'est établie.

2.3.1.3. La troisième opération : Déduction des bénéfices exonérés par convention ou non imposables (8) à (10)

Il n'y en a pas lors de cet exercice d'imposition. Le résultat à la suite de cette opération est donc identique à celui résultant de la première opération et est équivalent à 12.302,86 EUR.

2.3.1.4. La quatrième opération : Déduction des revenus définitivement taxés et des revenus mobiliers exonérés (11) à (13)

La société ne touchant pas de revenus provenant de dividendes ou d'autres revenus mobiliers, celle-ci ne bénéficie pas de cette déduction. Le résultat subsistant à la suite de cette opération est donc également de 12.302,86 EUR.

2.3.1.5. La cinquième opération : Déduction pour revenus de brevets (14) et (15)

La société ne dispose pas de revenu de brevets. La déduction de cette opération est donc nulle. Le résultat subsistant est toujours de 12.302,86 EUR.

2.3.1.6. La sixième opération : Déduction pour capital à risque

(16) Déduction des intérêts notionnels

L'objectif de cette mesure fiscale est de rendre plus neutre le choix du mode de financement des sociétés (capital vs fonds empruntés) en leur permettant de déduire de leur résultat fiscal un montant correspondant à la rentabilité fictive de leurs fonds propres, corrigés de toute une série d'éléments (le capital à risque) (Marlière, 2014, p.220). Le capital à risque à prendre en considération correspond au montant de capitaux propres de la société (déterminés selon le droit comptable) de la fin de la période imposable précédente (art 205 ter, §1^{er}, alinéa 1^{er} du CIR 92). Ce montant est toutefois diminué par divers éléments tels que ceux repris dans le

texte légal (art 205 ter du CIR 92)⁶⁰. Ce montant de capital à risque est alors multiplié par le taux moyen des obligations linéaires (OLO) à 10 ans des mois de juillet, août, et septembre de la pénultième année (art 205 quater du CIR 92). En ce qui concerne les petites sociétés telles que définie à l'art 15 du Code des sociétés⁶¹, ce taux est majoré de 0,5 % (art 205 quater, §6 du CIR 92).

Le montant des fonds propres corrigés de la fin de la période imposable précédente est de 9.977,80 EUR, ce qui correspond à 18.850 EUR de capital de départ diminué de la perte comptable de l'année de revenus 2014 (8.572,20 EUR). Le taux OLO moyen à 10 ans est quant à lui de 1,30 %, auquel est rajouté 0,5 % puisqu'il s'agit d'une petite société au sens de l'article 15 du Code des sociétés. Le taux est donc de 1,80 %. Dès lors, le montant des intérêts notionnels (capital à risque) est de $9.977,80 * 1,80 \%$, ce qui équivaut à 179,60 EUR.

(17) Résultat de la sixième opération

Du résultat de l'opération précédente (12.302,86 EUR) sont donc déduits les intérêts notionnels (179,60 EUR). Il en résulte un montant de 12.123,26.

2.3.1.7. La septième opération : Déduction des pertes antérieures

(18) Déduction des pertes antérieures

S'il persiste un bénéfice après la sixième opération, la société peut déduire de ces bénéfices les pertes qu'elle a contractées lors d'exercices d'impositions antérieurs (art . 206 du CIR 92). La perte antérieure correspond au résultat négatif obtenu lors de la première opération d'un exercice antérieur, sans limitation de montant, ni de limitation dans le temps. Toutefois, la société a l'obligation de déduire les éventuelles pertes antérieures dès qu'elle conserve un résultat positif après la sixième opération. Les pertes n'ayant pas pu être déduites par manque de revenu pourront être reportées indéfiniment dans le temps, tout en devant être déduites dès que cela est possible (Marlière, 2014, p. 235).

⁶⁰ Ceux-ci ne sont toutefois pas mentionnés dans cet ouvrage car aucun d'eux n'est rencontré dans la situation analysée. Pour plus d'informations à ce sujet, veuillez consulter l'art 205 ter repris dans l'Annexe D aux pages D.27 et D.28.

⁶¹ Art. 15. § 1er. Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier [et l'avant-dernier] exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : [7.300.000 euro];
- total du bilan : [3.650.000 euro];

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

Le résultat fiscal après la sixième opération étant positif, la société est donc dans l'obligation de déduire la perte relative à l'exercice précédent (6.719,04 EUR). Puisque cette dernière est inférieure au résultat (12.123,26), l'entière de la perte doit être déduite.

(19) Résultat de la septième opération

Cette opération diminue donc les 12.123,26 EUR de 6.719,04 EUR (perte antérieure), ce qui donne un résultat de 5.404,22 EUR.

2.3.1.8. La huitième opération : Déduction pour investissement (20) et (21)

La société n'ayant pas effectué d'investissement durant la période imposable, le montant de la déduction est donc nul. Le résultat reste donc de 5.404,22 EUR.

2.3.1.9. La neuvième opération : Déduction du stock des reports de la déduction pour capital à risque (22)

Cette opération permet à la société de déduire du résultat subsistant les stocks reportés d'intérêts notionnels accumulés jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 et n'ayant pas encore été déduits (Marlière, 2014, p. 264). Il n'y en a donc pas dans la situation visée dans cette analyse.

2.3.1.10. Revenu imposable (23)

À la suite de ces neuf opérations, résulte donc le revenu imposable. Celui-ci va dès lors servir de base au calcul de l'impôt. Il est, pour cet exercice d'imposition de 5.404,22 EUR.

2.3.1.11. Calcul de l'impôt à payer (24)

Puisque le revenu imposable de la société ne dépasse pas 322.500 EUR et que le dirigeant dispose d'une rémunération suffisante⁶², la société peut bénéficier des taux réduits pour le calcul de l'impôt. Il s'ensuit un impôt à payer par la société de 1.349,97 EUR⁶³.

2.3.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

Le Tableau 18 ci-dessous synthétise les étapes permettant d'obtenir l'impôt que l'entrepreneur est tenu de payer. À nouveau, il ne sera pas réexpliqué les étapes de ce raisonnement. Veuillez à cet effet vous référer au point A.2.2 de l'Annexe G en ce qui concerne les renvois du tableau précité.

⁶² À savoir, une rémunération de 36.000 EUR ou une rémunération au moins équivalente au revenu imposable de la société.

⁶³ $5.404,22 \times 24,98 \%$

Tableau 18 : Synthèse du calcul de l'impôt à payer par l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2016 - revenus 2015)

Calcul de l'impôt		
	Montant	Renvoi
Ensemble des revenus nets	13.312,21 EUR	(16)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(17)
Revenu imposable	13.312,21 EUR	(18)
Impôt de base selon le barème fédéral	3.654,89 EUR	(19)
(-) Exemptions et Réductions	-1.837,50 EUR	(...)
Impôt total	1.817,39 EUR	(30)
Taxe communale	127,22 EUR	(31)
Impôt à payer	1.944,60 EUR	(32)

L'impôt que doit payer l'entrepreneur est donc de 1.944,60 EUR pour cet exercice d'imposition.

2.3.3. Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur

Le Tableau 19 ci-dessous reprend les gains totaux que retire l'entrepreneur (et sa société) à la suite de l'exploitation de son activité.

Tableau 19 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en société (exercice d'imposition 2016 – revenus 2015)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	10.427,80 EUR
(-) Impôt des sociétés	-1.356,42 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.785,24 EUR
(-) Impôt des personnes physiques	-1.944,60 EUR
Total	19.341,54 EUR

Suite à la déduction des pertes (6.719,04 EUR), le revenu imposable de la société a conséquemment été diminué. Ceci a permis à la société de ne contracter qu'un impôt très faible, lui octroyant un bénéfice net d'impôt (9.077,83 EUR) assez élevé compte tenu du bénéfice de l'exercice avant impôt (10.427,80 EUR). Le gain total après impôt de cet exercice est donc assez élevé compte tenu des résultats.

3. Exercice d'imposition 2017 – revenus 2016

À titre préliminaire, veuillez noter qu'aucun développement ne sera établi dans cette section. Seuls des tableaux synthétiques seront utilisés dans le but de présenter les résultats de cet exercice d'imposition, les renvois y indiqués étant développés plus en profondeur au point B de l'Annexe G.

3.1. Hypothèses liées à l'activité

Les hypothèses afférentes à la troisième année d'activité sont les suivantes :

- Le chiffre d'affaires net des coûts des approvisionnements et des charges obtenus au terme de l'exercice de l'activité est de 80.000 EUR ;
- L'entreprise individuelle ou la société octroie, à la suite du résultat positif de l'entreprise, une rémunération de 30.000 EUR à l'entrepreneur. Cette rémunération supplémentaire a également pour but de conserver le tarif d'imposition réduit des sociétés ;
- Les frais professionnels (comptables) demeurent inchangés par rapport à l'exercice précédent ;
- L'intégralité du bénéfice/perte de l'exercice de la société est affecté aux réserves imposables (légales et autres) et au bénéfice/perte reporté(e) ;
- La moyenne des taux des obligations linéaires (ci-après : taux OLO) sur 10 ans de 2015 est de 1,30 % ;
- La perte fiscale antérieure ayant totalement été déduite lors de l'exercice précédent, est donc nulle pour cet exercice.

3.2. Activité exercée en entreprise individuelle

3.2.1. Calcul de l'impôt à payer

Le Tableau 20 ci-dessous présente une synthèse de la détermination du montant d'impôt devant être payé par l'entrepreneur lorsque ce dernier exerce son activité en entreprise individuelle. Les divers renvois de ce tableau sont développés au point B.1 de l'Annexe G. Ce qui se dégage est donc que l'impôt à payer par l'entrepreneur développant ses activités en entreprise individuelle au terme de l'exercice d'imposition 2017 est donc de 24.802,81 EUR.

Tableau 20 : Synthèse du calcul de l'impôt à payer par l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2017 - revenus 2016)

Calcul de l'impôt		
	Montant	Renvoi
Ensemble des revenus nets	59.070,39 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	59.070,39 EUR	(29)
Impôt de base selon le barème fédéral	24.947,70 EUR	(30)
(-) Exemptions et Réductions	-1.767,50 EUR	(...)
Impôt total	23.180,20 EUR	(41)
Taxe communale	1.622,61 EUR	(42)
Impôt à payer	24.802,81 EUR	(43)

3.2.2. Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur

Le Tableau 21 présenté ci-après reprend le bénéfice net d'impôt et charges sociales que l'entrepreneur retire de l'exercice de son activité.

Tableau 21 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2017 – revenus 2016)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	25.427,80 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	30.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.851,56 EUR
(-) Impôt	-24.802,81 EUR
Total	27.773,43 EUR

À nouveau, ce qui ressort de ce tableau est que l'entrepreneur consacre une grande partie de son revenu à l'impôt. En effet, la part de l'impôt correspond presque à la moitié de la totalité des revenus de l'entrepreneur.

3.3. Activité exercée en société

3.3.1. Impôt à payer par la société

Le Tableau 22 ci-dessous reprend une synthèse des opérations permettant de déterminer le revenu imposable relatif à l'exercice d'imposition 2017. Les renvois sont développés au point B.2.1 de l'Annexe G. Il en ressort que le revenu imposable de la société est ainsi de 26.981,75 EUR. Puisque la société respecte toujours la condition de la rémunération suffisante du

dirigeant⁶⁴, celle-ci bénéficie toujours du tarif réduit d'imposition. Il s'ensuit un impôt à payer de 6.877,77 EUR.

Tableau 22 : Revenu imposable de la société (exercice d'imposition 2017 – revenus 2016)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
1) Détermination de la base imposable	27.324,80 EUR	(1) à (4)
2) Ventilation du résultat fiscal		(5) à (7)
3) Déduction des bénéfices exonérés	0,00 EUR	(8) à (10)
4) Déduction des RDT et RME	0,00 EUR	(11) à (13)
5) Déduction des revenus de brevet	0,00 EUR	(14) à (15)
6) Déduction pour capital à risque	-343,00 EUR	(16) à (17)
7) Déduction des pertes antérieures	0,00 EUR	(18) à (19)
8) Déduction pour investissement	0,00 EUR	(20) à (21)
9) Déduction des reports de déduction de capital à risque	0,00 EUR	(22)
Revenu imposable	26.981,75 EUR	(23)
Impôt à payer	6.877,77 EUR	(24)

3.3.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

Le Tableau 23 ci-dessous reprend la démarche permettant de calculer l'impôt que doit payer l'entrepreneur lorsqu'il exerce ses activités en société.

Tableau 23 : Synthèse du calcul de l'impôt à payer par l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2017 - revenus 2016)

Calcul de l'impôt		
	Montant	Renvoi
Ensemble des revenus nets	27.697,12 EUR	(16)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(17)
Revenu imposable	27.697,12 EUR	(18)
Impôt de base selon le barème fédéral	9.763,70 EUR	(19)
(-) Exemptions et Réductions	-1.767,50 EUR	(...)
Impôt total	7.996,20 EUR	(30)
Taxe communale	559,73 EUR	(31)
Impôt à payer	8.555,94 EUR	(32)

L'impôt à payer pour l'entrepreneur résultant de cet exercice d'imposition est donc de 8.555,94 EUR.

⁶⁴ Cette condition veut que la société alloue à au moins un dirigeant une rémunération de 36.000 EUR, ou, une rémunération au moins équivalente au revenu imposable de la société. La rémunération de l'entrepreneur étant de 31.493,49 EUR et le revenu imposable de la société étant de 26.981,75 EUR, cette condition est donc bien respectée.

3.3.3. Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur

Le Tableau 24 ci-dessous reprend le bénéfice net d'impôt et charges sociales que retire l'entrepreneur (et sa société) à la suite de l'exercice de son activité en 2016.

Tableau 24 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en société (exercice d'imposition 2017 – revenus 2016)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	25.427,80 EUR
(-) Impôt des sociétés	-6.877,77 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	30.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.851,56 EUR
(-) Impôt des personnes physiques	-8.555,94 EUR
Total	37.142,53 EUR

Puisque la société n'a pas, durant cet exercice d'imposition, pu bénéficier de la déduction pour pertes antérieures⁶⁵, celle-ci se retrouve avec une base imposable nettement plus conséquente que lors de l'exercice d'imposition précédent. Seule une faible déduction pour capital à risque est venue diminuer ce revenu imposable. Il s'ensuit donc un impôt des sociétés bien plus élevé que lors de l'exercice précédent, non seulement à cause du chiffre d'affaires net plus élevé, mais aussi, à cause des déductions plus faibles. De plus, la rémunération de l'entrepreneur a dû être augmentée afin que la société satisfasse la condition relative à la rémunération suffisante du dirigeant et puisse bénéficier du tarif réduit d'imposition. Cela occasionne de ce fait une plus grande imposition pour l'entrepreneur. Toutefois, le gain total que l'entrepreneur et la société retirent de l'exploitation de l'activité est, malgré tout, assez élevé compte tenu des revenus.

4. Exercice d'imposition 2018 – revenus 2017

À nouveau, veuillez noter qu'aucun développement ne sera établi dans cette section. Seuls des tableaux synthétiques seront utilisés dans le but de présenter les résultats de cet exercice d'imposition, les renvois y indiqués étant développés plus en profondeur au point C de l'Annexe G. Toutefois, certaines précisions seront toutefois établies concernant la déduction pour investissement introduite dans cet exercice d'imposition. Il demeure toutefois important de rappeler qu'à partir de cet exercice d'imposition, les cotisations sociales sont définitives et se basent sur les revenus professionnels obtenus trois années antérieurement.

⁶⁵ Pour rappel, les pertes antérieures ont été intégralement déduites au cours de l'exercice d'imposition précédent et le résultat précédent était positif.

4.1. Hypothèses liées à l'activité

Les hypothèses afférentes à la quatrième année d'activité sont les suivantes :

- Le chiffre d'affaires net des coûts des approvisionnements et des charges obtenus au terme de l'exercice de l'activité est de 200.000 EUR ;
- L'entreprise individuelle ou la société alloue une rémunération de 40.000 EUR à l'entrepreneur. Cette rémunération supplémentaire a pour but de rester en conformité avec les conditions du tarif d'imposition réduit des sociétés ;
- L'entrepreneur (ou la société) investit dans une immobilisation corporelle quelconque⁶⁶ amortissable en 5 ans qu'il affecte exclusivement à l'exercice de son activité professionnelle. Le montant de l'investissement est de 50.000 EUR. Il n'est pas effectué d'emprunt pour le réaliser ;
- Les frais professionnels (comptables) demeurent inchangés par rapport à l'exercice précédent, excepté en ce qui concerne les amortissements. Ces derniers comprennent à présent la dotation afférente à l'amortissement de la nouvelle immobilisation ;
- L'intégralité du bénéfice/perte de l'exercice de la société est affecté aux réserves imposables (légales et autres) et au bénéfice/perte reporté(e) ;
- La moyenne des taux des obligations linéaires (ci-après : taux OLO) sur 10 ans de 2016 est de 1,30 % ;

4.2. Activité exercée en entreprise individuelle

4.2.1. Calcul de l'impôt à payer

Le Tableau 25 ci-dessous reprend une synthèse du calcul permettant de déterminer le montant d'impôt devant être payé par l'entrepreneur lorsque ce dernier exerce son activité en entreprise individuelle. Les divers renvois de ce tableau sont développés au point C.1 de l'Annexe G.

Quelques précisions sont toutefois nécessaires concernant le nouvel investissement établi durant cette période. En effet, une déduction pour investissement peut être opérée sur les bénéfices de la période imposable⁶⁷ au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise (art 69, §1^{er} du CIR 92). Toutefois, pour que cette déduction soit prise en compte, il est

⁶⁶ Il ne s'agit toutefois pas d'un véhicule.

⁶⁷ Cette déduction vient donc diminuer le revenu professionnel imposable dans le cadre de la détermination du revenu professionnel net.

indispensable que l'immobilisation soit exclusivement affectée à l'activité professionnelle (art 75, alinéa 1^{er}, 1^o). Puisque c'est le cas de l'investissement dont il est question ici, le taux de déduction à prendre en considération est de 3,5 %⁶⁸. Le montant de la déduction est donc de 1.750 EUR (voir renvoi (10) du point C.1 de l'Annexe G p. G.13).

Tableau 25 : Synthèse du calcul de l'impôt à payer par l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2018 - revenus 2017)

Calcul de l'impôt		
	Montant	Renvoi
Ensemble des revenus nets	167.254,11 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	167.254,11 EUR	(29)
Impôt de base selon le barème fédéral	79.039,56 EUR	(30)
(-) Exemptions et Réductions	-1.767,50 EUR	(...)
Impôt total	77.272,06 EUR	(41)
Taxe communale	5.409,04 EUR	(42)
Impôt à payer	82.681,10 EUR	(43)

Il ressort donc de ce tableau que l'impôt à payer par l'entrepreneur développant ses activités en entreprise individuelle au terme de l'exercice d'imposition 2018 est de 82.681,10 EUR.

4.2.2. Le bénéfice net obtenu par l'entreprise individuelle et l'entrepreneur

Le Tableau 26 présenté ci-après reprend le bénéfice net d'impôt et charges sociales que l'entrepreneur retire de l'exercice de son activité via son entreprise individuelle.

Tableau 26 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2018 – revenus 2017)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	125.427,80 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	40.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-2.917,84 EUR
(-) Impôt	-82.681,10 EUR
Total	79.828,86 EUR

À nouveau, ce qui découle de ce tableau est que l'entrepreneur consacre une part beaucoup trop importante de son bénéfice à l'imposition. Au cours de cet exercice, il y affecte plus de la moitié de son revenu.

⁶⁸ Il s'agit du taux de déduction correspondant aux autres investissements de l'Avis relatif à la déduction pour investissement du 26 mars 2014.

4.3. Activité exercée en société

4.3.1. Impôt à payer par la société

Le Tableau 27 ci-après correspond à une synthèse des opérations permettant de déterminer le revenu imposable de l'exercice d'imposition 2018. Les renvois sont développés au point C.2.1 de l'Annexe G.

À nouveau, quelques précisions sont nécessaires concernant le nouvel investissement établi cette fois par la société. En effet, cette dernière peut également bénéficier d'une déduction pour investissement ordinaire (art 201, alinéa 2 du CIR 92). Celle-ci sera imputée au cours de la huitième opération permettant de déterminer le revenu imposable de l'exercice⁶⁹. Toutefois, la société ne peut prendre en compte cette déduction que dans la mesure où elle renonce irrévocablement à la déduction pour capital à risque (art 201, alinéa 4 du CIR 92). Le taux de la déduction pour investissement ordinaire est alors de 4 %⁷⁰. Puisque le montant de la déduction pour capital à risque est de 676,90 EUR et que le montant de la déduction pour investissement équivaut à 2.000 EUR, seule cette dernière déduction est prise en compte⁷¹ (voir renvois (16) et (20) au point C.2.1 de l'Annexe G, p. G.17).

Tableau 27 : Revenu imposable de la société (exercice d'imposition 2018 – revenus 2017)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
1) Détermination de la base imposable	127.346,64 EUR	(1) à (4)
2) Ventilation du résultat fiscal		(5) à (7)
3) Déduction des bénéfices exonérés	0,00 EUR	(8) à (10)
4) Déduction des RDT et RME	0,00 EUR	(11) à (13)
5) Déduction des revenus de brevet	0,00 EUR	(14) à (15)
6) Déduction pour capital à risque	0,00 EUR	(16) à (17)
7) Déduction des pertes antérieures	0,00 EUR	(18) à (19)
8) Déduction pour investissement	-2.000,00 EUR	(20) à (21)
9) Déduction des reports de déduction de capital à risque	0,00 EUR	(22)
Revenu imposable	125.346,64 EUR	(23)
Impôt à payer	39.561,70 EUR	(24)

L'impôt dont est assujettie la société pour l'exercice d'imposition 2018 est donc de 39.561,70 EUR.

⁶⁹ Uniquement s'il persiste un bénéfice après la septième opération. Si la déduction pour investissement ordinaire ne peut pas être déduite, elle pourra être reportée à l'exercice d'imposition suivant uniquement (art 201, alinéa 6 du CIR 92).

⁷⁰ Taux de déduction correspondant à celui pour les autres investissements de l'Avis relatif à la déduction pour investissement du 26 mars 2014.

⁷¹ La société choisit la voie la moins imposable.

4.3.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

Le Tableau 28 ci-dessous synthétise la démarche permettant de calculer l'impôt que doit payer l'entrepreneur lorsqu'il exerce ses activités en société.

Tableau 28 : Synthèse du calcul de l'impôt à payer par l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2018 - revenus 2017)

Calcul de l'impôt		
	Montant	Renvoi
Ensemble des revenus nets	36.493,83 EUR	(16)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(17)
Revenu imposable	36.493,83 EUR	(18)
Impôt de base selon le barème fédéral	13.722,22 EUR	(19)
(-) Exemptions et Réductions	-1.767,50 EUR	(...)
Impôt total	11.954,72 EUR	(30)
Taxe communale	836,83 EUR	(31)
Impôt à payer	12.791,55 EUR	(32)

L'impôt à payer pour l'entrepreneur résultant de cet exercice d'imposition est donc de 12.791,55 EUR.

4.3.3. Le bénéfice net obtenu par la société et l'entrepreneur

Le Tableau 29 ci-dessous reprend le bénéfice net d'impôt et charges sociales que retirent l'entrepreneur et sa société à la suite de l'exercice de son activité en 2017.

Tableau 29 : Bénéfice net d'impôt de l'activité exercée en société (exercice d'imposition 2018 – revenus 2017)

Bénéfice net d'impôt	
Bénéfice/Perte de l'exercice avant impôt	125.427,80 EUR
(-) Impôt des sociétés	-39.561,70 EUR
Rémunération de l'entrepreneur	40.000,00 EUR
(-) Cotisations sociales	-3.656,08 EUR
(-) Impôt des personnes physiques	-12.791,55 EUR
Total	109.418,47 EUR

Suite à l'augmentation de son bénéfice par rapport à l'année précédente, la société est soumise à un impôt plus élevé. Toutefois, la part de cet impôt dans le revenu ne représente pas une proportion aussi élevée que dans la situation en entreprise individuelle. En outre, la société a à nouveau dû augmenter la rémunération de l'entrepreneur pour continuer à bénéficier du taux d'imposition réduit. Il s'ensuit une taxation plus importante dans le chef de l'entrepreneur. Le gain total obtenu au cours de cet exercice représente toutefois près de deux tiers des gains avant impôt.

Partie 3 : Analyse des résultats

L'objet de cet ouvrage étant avant tout la comparaison fiscale de l'entrepreneuriat, il convient d'approfondir l'étude fiscale réalisée dans la partie précédente en comparant les résultats obtenus, et ce, dans le but de déterminer le type d'entreprise le plus intéressant fiscalement pour exercer l'entrepreneuriat⁷². Il sera dès lors également nécessaire de confronter les diverses conclusions obtenues avec la réalité.

Chapitre 1 : Comparaison des résultats

En premier lieu, il est indispensable d'effectuer cette analyse au sein de chacun des exercices d'imposition étudié. Des tableaux de synthèse seront utilisés dans le but de comparer les deux types d'entreprises. Cela permettra, non seulement de déterminer le type d'entreprise le plus intéressant fiscalement en fonction des diverses hypothèses relatives aux dits exercices, mais aussi, d'introduire une position sur la question. Ainsi, il sera effectué en second lieu une comparaison globale concernant cette étude fiscale.

1. Exercice d'imposition 2015 – revenus 2014

Le Tableau 30 reprend une synthèse des résultats de l'exercice d'imposition 2015 en ce qui concerne l'activité exercée en entreprise individuelle et l'activité exercée en société. Ce tableau ne constitue en aucun cas un développement vers le gain total, le but étant uniquement de comparer ces deux manières d'entreprendre.

Tableau 30 : Synthèse des résultats de l'exercice d'imposition 2015 – revenus 2014

Exercice d'imposition 2015 - revenus 2014			
	Entreprise individuelle	Société	
		Société	Entrepreneur
Bénéfice/Perte de l'exercice	-7.742,20 EUR	-8.572,20 EUR	
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR	15.000,00 EUR	
Cotisations sociales	2.718,92 EUR	2.718,92 EUR	
Revenu imposable	11.303,03 EUR	0,00 EUR	13.477,31 EUR
		13.477,31 EUR	
Impôt à payer	1.197,77 EUR	0,00 EUR	2.015,26 EUR
		2.015,26 EUR	
Gain total	3.611,11 EUR	1.693,62 EUR	

⁷² Pour rappel, la définition de l'entrepreneuriat qui avait été retenue pour l'analyse de cet ouvrage visait un entrepreneur saisissant une opportunité d'affaires dans un but de lucre, via la création d'une entreprise.

Les principales conclusions qui ressortent de ce tableau sont les suivantes :

- En ce qui concerne la perte (comptable) de l'exercice, la différence entre les deux types d'entreprises est uniquement due à la prise en charge de l'entière des frais d'établissement. Puisque les frais d'établissement de l'entreprise individuelle sont de 400 EUR et les frais d'établissement de la société sont de 1.500 EUR, il s'ensuit une différence de 1.100 EUR dans le résultat de l'exercice.
- La rémunération de l'entrepreneur est identique.
- Les cotisations sociales sont également identiques puisqu'il s'agit de la cotisation minimale forfaitaire afférente à la première année d'exercice.
- Le revenu imposable provenant de l'exercice de l'activité en entreprise individuelle est plus faible que dans la situation de l'exercice de l'activité en société. Cela s'explique par le fait que la perte provenant de l'entreprise individuelle a pu être imputée sur le revenu de l'entrepreneur, et a donc diminué sa base imposable. En revanche, les pertes de la société n'ont pas pu être prises en compte pour cet exercice d'imposition. Une partie de celles-ci pourront toutefois être déduites lors d'un exercice d'imposition ultérieur.
- L'impôt total lié à l'exercice de l'activité est de ce fait plus faible en entreprise individuelle qu'en société, la perte de l'entreprise individuelle venant diminuer le revenu imposable de l'entrepreneur, le soumettant à un impôt plus faible (deuxième tranche d'imposition) que lors de l'exercice de l'activité en société (impôt nul en société et troisième tranche d'imposition à l'impôt des personnes physiques). Cet impôt plus faible peut donc être très avantageux lorsqu'on démarre une activité.
- Le gain total provenant de l'exercice de l'activité en entreprise individuelle est donc plus élevé que lorsque l'activité est exercée en société. Cela est non seulement dû au meilleur résultat de l'exercice, mais aussi, à un impôt plus faible.

2. Exercice d'imposition 2016 – revenus 2015

Les principaux résultats de l'exercice d'imposition 2016 sont repris dans le Tableau 31 ci-dessous.

Tableau 31 : Synthèse des résultats de l'exercice d'imposition 2016 – revenus 2015

Exercice d'imposition 2016 - revenus 2015			
	Entreprise individuelle	Société	
		Société	Entrepreneur
Bénéfice/Perte de l'exercice	10.427,80 EUR	10.427,80 EUR	
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR	15.000,00 EUR	
Cotisations sociales	2.785,24 EUR	2.785,24 EUR	
Revenu imposable	29.136,71 EUR	5.404,22 EUR	13.312,21 EUR
		18.716,44 EUR	
Impôt à payer	9.249,10 EUR	1.349,97 EUR	2.015,26 EUR
		3.294,58 EUR	
Gain total	13.393,46 EUR	19.347,98 EUR	

Les principales conclusions qui ressortent de ce tableau sont les suivantes :

- Le bénéfice et la rémunération sont identiques et ont été fixés hypothétiquement afin de permettre une meilleure comparaison fiscale.
- Les cotisations sociales sont identiques également car elles correspondent aux cotisations minimum forfaitaires pour la deuxième année d'exercice.
- Le revenu imposable résultant de l'exercice de l'activité en société est nettement inférieur à celui provenant de l'entreprise individuelle. Cela est principalement dû au fait que la société a pu bénéficier de la déduction de ces pertes reportées. En effet, celles-ci ont considérablement diminué la base imposable (-6.719,04 EUR).
- L'impôt total de cet exercice est donc nettement inférieur en société qu'en entreprise individuelle. L'impôt de ce dernier représente presque 3 fois l'impôt total de la société et de l'entrepreneur (lorsqu'il exerce en société).
- Le gain total provenant de l'exploitation de l'activité en société est donc plus faible qu'en entreprise individuelle grâce à la perte reportée qu'elle a pu déduire de son bénéfice.

3. Exercice d'imposition 2017 – revenus 2016

Le Tableau 32 ci-après résume les résultats de l'exercice d'imposition afférent aux revenus de 2016.

Tableau 32 : Synthèse des résultats de l'exercice d'imposition 2017 – revenus 2016

Exercice d'imposition 2017 - revenus 2016			
	Entreprise individuelle	Société	
		Société	Entrepreneur
Bénéfice/Perte de l'exercice	25.427,80 EUR	25.427,80 EUR	
Rémunération de l'entrepreneur	30.000,00 EUR	30.000,00 EUR	
Cotisations sociales	2.851,56 EUR	2.851,56 EUR	
Revenu imposable	59.070,39 EUR	26.981,75 EUR	27.697,12 EUR
		54.678,87 EUR	
Impôt à payer	24.802,81 EUR	6.877,77 EUR	8.555,94 EUR
		15.433,71 EUR	
Gain total	27.773,43 EUR	37.142,53 EUR	

Concernant l'exercice d'imposition 2017, il est possible, grâce au Tableau 32, d'établir les constats suivants :

- Le bénéfice et la rémunération ont été fixés dans l'hypothèse de départ de l'exercice. Ils sont donc identiques
- Les cotisations sociales sont également identiques puisqu'il s'agit de la cotisation minimale forfaitaire afférente à la troisième année d'exercice.
- Le revenu imposable total obtenu à la suite de l'exercice de l'activité en société est inférieur à celui découlant de l'activité en entreprise individuelle. Pourtant, la société n'a plus bénéficié de la déduction de ces pertes antérieures, celles-ci ayant été totalement déduites au cours de l'exercice précédent. Il est donc possible d'en déduire qu'en exploitant en société, l'entrepreneur bénéficie de plus de déduction que dans le cas de l'entreprise individuelle⁷³.
- Grâce à cette base imposable plus faible, l'impôt total provenant de la situation en société est également plus faible que dans celle en l'entreprise individuelle. Toutefois, il ressort que le montant de différence d'impôt à payer entre les deux situations est bien plus élevé que le montant de différence de revenu imposable. Cela s'explique par le tarif d'imposition plus faible de l'impôt des sociétés. Il en résulte donc la conclusion que le tarif de l'impôt devant

⁷³ À méditer, ce résultat étant probablement dû à la situation dont il est question dans cette analyse.

être payé lorsque l'activité est exercée en société est plus faible qu'en entreprise individuelle. Cela se confirme dans les Tableaux 1 et 2 présentant les taux d'imposition (pp. 23, 26).

- Le gain total provenant de l'exercice de l'activité en société est donc plus élevé que lorsque l'activité est exercée en entreprise individuelle, notamment grâce au tarif plus avantageux d'imposition.

4. Exercice d'imposition 2018 – revenus 2017

Le Tableau 33 reprend une synthèse des résultats de l'exercice d'imposition 2018 en ce qui concerne l'activité exercée en entreprise individuelle et l'activité exercée en société.

Tableau 33 : Synthèse des résultats de l'exercice d'imposition 2018 – revenus 2017

Exercice d'imposition 2018 - revenus 2017			
	Entreprise individuelle	Société	
		Société	Entrepreneur
Bénéfice/Perte de l'exercice	125.427,80 EUR	125.427,80 EUR	
Rémunération de l'entrepreneur	40.000,00 EUR	40.000,00 EUR	
Cotisations sociales	2.917,84 EUR	3.656,08 EUR	
Revenu imposable	167.254,11 EUR	125.346,64 EUR	36.493,83 EUR
		161.840,47 EUR	
Impôt à payer	82.681,10 EUR	39.561,70 EUR	12.791,55 EUR
		52.353,25 EUR	
Gain total	79.828,86 EUR	109.418,47 EUR	

Les principales conclusions qui ressortent de ce tableau sont les suivantes :

- Les cotisations sociales payées par l'entrepreneur sont plus élevées dans le cas de l'exercice en société qu'en entreprise individuelle. Cela est dû au fait que ces cotisations se basent sur le revenu professionnel imposable obtenu 3 années auparavant. Or, lors dudit exercice, le revenu professionnel imposable était très faible en entreprise individuelle. Cependant, compte tenu des revenus professionnels de plus en plus importants en entreprise individuelle lors des exercices d'imposition ultérieurs, l'entrepreneur doit s'attendre à payer des cotisations bien plus élevées que dans le cas d'une exploitation en société⁷⁴.

- Concernant le revenu imposable, il s'agit du même constat que dans l'exercice d'imposition précédent.

⁷⁴ La rémunération de l'entrepreneur que la société lui octroie évolue moins fortement que le revenu professionnel de l'entreprise individuelle.

- Cependant, concernant le montant d'impôt à payer, il s'avère que le montant de la différence est d'autant plus important à mesure que les revenus augmentent. Cela peut s'expliquer par le fait que le tarif d'imposition des sociétés est moins progressif que celui des personnes physiques. Toutefois, il est à noter que l'impact de la déduction pour investissement sur le montant d'impôt à payer est plus important dans le cas de l'exploitation en entreprise individuelle puisque les taux d'imposition sont plus élevés. Cela peut donc s'avérer intéressant lors des premières années d'activités, années au cours desquels de nombreux investissements sont réalisés⁷⁵.

- Le gain total est donc nettement plus avantageux en société à mesure que les revenus augmentent.

5. Comparaison globale

Ce qu'il est possible de conclure de cette comparaison est que l'entrepreneuriat est plus intéressant fiscalement en société plutôt qu'en entreprise individuelle. Ce constat provient principalement de deux facteurs : la personnalité juridique propre de la société et le tarif d'imposition plus faible de l'impôt des sociétés.

Le premier facteur fait en sorte que le patrimoine de l'entrepreneur et celui de sa société sont séparés. Il s'ensuit que leurs revenus propres sont également séparés et imposés séparément, qui plus est à des impôts distincts⁷⁶. Ce procédé aura donc comme conséquence de réduire le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques, cassant ainsi sa progressivité⁷⁷.

Le second facteur provient du taux d'imposition plus faible pour l'impôt des sociétés que pour l'impôt des personnes physiques. En effet, non seulement le tarif d'imposition réduit des sociétés est moins progressif que l'impôt des personnes physiques, mais aussi, le taux de base, lorsque la société y est contrainte, est en moyenne moins élevé que l'impôt des personnes physiques⁷⁸.

Toutefois, il s'avère qu'à court terme, lorsque l'entreprise est en perte, le résultat après impôt soit plus intéressant dans le cas d'une activité exercée en entreprise individuelle, la perte de

⁷⁵ Cet aspect avait été négligé volontairement en début d'activité.

⁷⁶ L'un étant soumis à l'impôt des personnes physiques, et l'autre à l'impôt des sociétés.

⁷⁷ Pour rappel, l'impôt des sociétés est un impôt progressif. Au plus les revenus sont élevés, au plus le tarif d'imposition est élevé.

⁷⁸ Toutefois, pour des petits montants, l'impôt des personnes physiques est plus faible que l'impôt de base des sociétés. Cependant, une société n'obtenant que des faibles revenus bénéficiera en général du tarif réduit d'imposition.

l'entreprise pouvant être déduite immédiatement des autres revenus professionnels⁷⁹. Cette constatation ne vaut cependant qu'à court terme. En effet, une société présentant un résultat fiscal négatif pourra reporter indéfiniment cette perte. Il en résultera une déduction lors d'un exercice d'imposition ultérieur en cas de bénéfice de la société. Cela signifie qu'à plus long terme les résultats cumulés après impôt de la société et de l'entreprise individuelle seront à peu près identiques.

En conclusion, l'entrepreneuriat exercé en société est fiscalement plus avantageux qu'en entreprise individuelle, et ce, dans pratiquement toutes les circonstances. C'est en tout cas ce qu'il ressort de la présente étude. Il s'agit donc à présent de faire le lien entre ce constat et la réalité.

⁷⁹ Et donc de la rémunération de l'entrepreneur. Celle-ci pouvant même être reportée le cas échéant.

Chapitre 2 : Lien avec la réalité

Dans la réalité, la plupart des comptables et banquiers s'évertuent à conseiller les entrepreneurs exerçant leur activité en entreprise individuelle de passer en société dès qu'ils obtiennent des bénéfices. Les motifs de cette recommandation sont multiples.

D'un point de vue fiscal, le fait d'exercer son activité en société permet d'alléger la pression fiscale. En effet, il ressort d'une étude récente établie par l'institut économique Molinari (2015) que le citoyen belge est le plus taxé parmi les citoyens européens (RTL info, 2015). Dès lors, si les revenus d'indépendant sont élevés, il est fiscalement plus intéressant d'exercer en société. En outre, il y a, en société, plus de liberté au niveau du choix de la rémunération et de son montant (Xerius, 2015). En effet, il n'a pas été abordé dans cet ouvrage, le cas des versements de dividendes. Ce procédé permet à la société de verser une rémunération supplémentaire à l'entrepreneur, imposée dans le chef de ce dernier à un taux moindre qu'à l'impôt des personnes physiques⁸⁰. Veuillez noter que les dividendes et les précomptes avaient été volontairement écartés de l'analyse afin d'effectuer une comparaison plus directe entre l'imposition afférente à l'exercice d'une activité en entreprise individuelle et celle exploitée en société. Ce choix a donc une incidence sur l'imposition de la société. Cela n'est cependant pas le cas en entreprise individuelle puisque tous les revenus sont imposés indistinctement à l'impôt des personnes physiques.

Concernant l'aspect juridique, une société dispose d'une personnalité juridique propre, ce qui permet la séparation entre le patrimoine de la société et celui de l'entrepreneur. L'entrepreneur n'est donc responsable que de son apport dans la société⁸¹. En entreprise individuelle, il n'y a pas cette séparation du patrimoine. Dès lors l'entrepreneur est responsable sur l'ensemble de ses biens (responsabilité illimitée). La constitution d'une société offre donc plus de sécurité à l'entrepreneur sur le plan juridique (Xerius, 2015).

Sur le plan économique, l'obtention de fonds est nettement plus aisée en société qu'en entreprise individuelle. Cela est non seulement dû au fait que les banques ont une meilleure vision de la structure financière de la société (Xerius, 2015), mais aussi, car une société a la possibilité d'émettre des actions pour se financer.

Toutefois, outre ces avantages, il subsiste certains inconvénients à l'exercice de l'activité en société, notamment les diverses formalités comptables et juridiques bien plus lourdes qu'en

⁸⁰ Pour les dividendes, le taux du précompte mobilier est de 25 % et est libératoire.

⁸¹ Sauf exceptions

entreprise individuelle, ainsi que l'apport du capital requis par la loi lors de la constitution de la société. Une alternative à cet apport pourrait être la création d'une SPRL Starter (SPRL-S). En effet, ce type de société est exclusivement réservé aux personnes physiques et nécessite un capital minimal de seulement 1 EUR. Cependant, ce dernier doit correspondre au plan financier de l'entreprise⁸² et doit atteindre un montant de 18.500 EUR (il s'agit du montant de capital requis pour une SPRL) après 5 ans maximum (SPF Economie, 2013). De plus, en ce qui concerne le capital, la responsabilité de l'entrepreneur qui constitue une société peut être intégralement prise en considération dans l'hypothèse d'une faillite endéans les 3 ans de la création et s'il peut être prouvé que le fondateur a insufflé un montant de capital social insuffisant lors de la constitution (Xerius, 2015).

Cette préférence pour la société ne concerne pas uniquement les travailleurs indépendants. En effet, de nombreux directeurs exécutifs (CEO), directeurs financiers (CFO) ou autres salariés disposant d'un revenu élevé utilisent une « management company » afin d'optimiser leur package salarial. Ce procédé consiste, pour le salarié disposant d'un revenu élevé, à créer une société à responsabilité limitée, cette dernière vendant alors ses services à la société initiale. Il en résulte ainsi un allègement de l'impôt pour le salarié concerné.

Les conclusions tirées dans le chapitre précédent sont donc en concordance avec la réalité. L'entrepreneuriat en société est plus intéressant qu'en entreprise individuelle, non seulement sur le plan fiscal, mais aussi juridique et économique.

⁸² Les modalités sont nettement plus strictes à ce niveau-là.

Conclusion

Tout au long de cet ouvrage, a donc été analysé le phénomène entrepreneurial. Il a d'abord été établi une description de ce phénomène dans le but de fournir aux lecteurs une définition de cette notion, ainsi qu'un détail sur les différentes manifestations possibles de ce phénomène, mais aussi sur ses déterminants. Par après, compte tenu de l'étendue de ce cadre d'analyse, la notion de l'entrepreneuriat a été réduite à un entrepreneur saisissant une opportunité d'affaires dans un but de lucre, via la création d'une entreprise. Dès lors s'est posée la question de savoir quelle était le type d'entreprise le plus intéressant fiscalement entre une situation entrepreneuriale en société et une situation identique en entreprise individuelle. C'est pourquoi, une situation entrepreneuriale fictive a été inventée dans le but de comparer fiscalement ces deux types d'entreprises, et ce, sur plusieurs périodes afin d'y inclure des hypothèses différentes (notamment au niveau du chiffre d'affaires et de la rémunération de l'entrepreneur).

De cette étude fiscale, il a été déduit que l'entrepreneuriat était nettement plus intéressant fiscalement lorsqu'il était exercé en société plutôt qu'en entreprise individuelle, et ce, dans pratiquement toutes les circonstances⁸³. La raison de ce constat est principalement double. Non seulement, le fait qu'entreprendre en société casse la progressivité de l'impôt des personnes physiques, mais aussi, que le tarif d'imposition des sociétés est moins progressif que celui des personnes physiques. Cette conclusion fut alors confrontée à la réalité, qui la confirma, rajoutant même quelques avantages non fiscaux tels que la personnalité juridique propre de la société et l'accès plus aisé au financement. Le frein principal de l'exercice de l'entrepreneuriat par ce biais étant toutefois le montant de capital devant être apporté lors de sa constitution. Il peut donc être conclu que l'entrepreneuriat est fiscalement plus avantageux en société plutôt qu'en entreprise individuelle, le but d'un entrepreneur étant alors d'y apporter le capital social requis par la loi.

Les limites de cette étude sont cependant multiples. Tout d'abord, n'étant qu'un simple étudiant en fin de cursus universitaire, mes connaissances en fiscalité ne sont pas suffisantes pour mener à bien une analyse poussée dans ce domaine, celui-ci nécessitant de nombreuses années d'expérience pour le maîtriser. Ensuite, la situation qui a été comparée est une situation fictive. Dès lors, celle-ci peut ne pas correspondre, sous certains aspects, à la réalité.

⁸³ Seul le cas d'une perte engendrait un meilleur résultat à court terme en entreprise individuelle. Toutefois, à plus long terme, ce n'était plus vraiment le cas puisque la perte était récupérée en société.

Puis, des hypothèses simplificatrices ont été émises dans le but d'orienter la comparaison vers les points les plus pertinents. Ainsi, les dividendes, les précomptes, et d'autres facteurs encore ont été volontairement omis. Cela peut donc légèrement fausser l'analyse. Enfin, il n'a pas été réellement établi d'optimisation fiscale dans cette comparaison. Dès lors, certaines déductions, réductions et autres n'ont pas été abordées.

Compte tenu de ces limites, il pourrait donc être intéressant d'effectuer cette étude sur base d'une, ou plusieurs situations réelles, sans limiter la comparaison à l'aide d'hypothèses, voire en essayant de l'optimiser fiscalement. En outre, les types d'entreprises sur lesquels l'analyse s'est portée ont été réduits, de sorte que seules la société et l'entreprise individuelle ont été comparées. Il pourrait dès lors s'avérer pertinent d'introduire à cette étude d'autres types d'entreprises, telles les ASBL, les professions libérales, etc. De même, la notion de l'entrepreneuriat a également été restreinte. Il serait alors également intéressant d'en analyser (la quasi) l'entièreté et ainsi prendre en compte d'autres manifestations entrepreneuriales. Enfin, cette étude s'est cantonnée à la Belgique. Or, établir cette comparaison au sein de plusieurs pays semble également fascinant.

Bibliographie

- Amman, B. (2000). L'entreprise familiale à la lumière de l'entrepreneuriat. In T. Verstraete (Eds.), *Histoire d'entreprendre : les réalités de l'entrepreneuriat* (pp. 229-238). Caen : Éd. EMS management et société.
- Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus - Exercice d'imposition 2015. (21 janvier 2015). *Moniteur belge*, 21 janvier, p. 3060.
- Avis relatif à la déduction pour investissement. (26 mars 2014). *Moniteur belge*, 26 mars, p. 23941.
- Brenet, P. (2013). *Au-delà de l'essaimage : extrapreneuriat, quand les salariés deviennent entrepreneurs*.
<http://business.lesechos.fr/entrepreneurs/aides-reseaux/pourquoi-l-extrapreneuriat-n-existe-pas-57438.php> (Consulté le 22/06/2015) Article de Brenet sur l'extrapreneuriat publié par « Les Echos Business ».
- Brenet, P. (2013). L'extrapreneuriat : quand les salariés deviennent entrepreneurs. In C. Léger-Jarniou (Eds.), *Le grand livre de l'entrepreneuriat* (pp. 99-116). Paris : Éd. Dunod.
- Carrier, C. (2000). Intrapreneuriat : à la recherche de complice innovant et entreprenant. In T. Verstraete (Eds.), *Histoire d'entreprendre : les réalités de l'entrepreneuriat* (pp. 199-210). Caen : Éd. EMS management et société.
- Cerrada, K., De Rongé, Y., De Wolf, M. & Gatz, M. (2008). *Comptabilité et analyse des états financiers*. Bruxelles : Éd. De Boeck Université.
- Chabaud, D., & Sammut, S. (2014). Entrepreneuriat et entreprises familiales, de la proximité à un champ de recherche spécifique. *Revue de l'entrepreneuriat*. 13 (3), 7-10.
- Circulaire de l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc) n° 29/2014 portant sur l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques et la modification des règles en matière d'impôt des non-résidents, suite à l'élargissement de l'autonomie fiscale des régions dans le cadre de la sixième réforme de l'Etat (2014). N° Ci.RH.331/633.424, d.d. 07.07.2014

Circulaire de l'Administration générale de la Fiscalité (AGFisc) n° 30/2014 portant sur la limitation des frais de voitures, voitures mixtes et minibus mis à disposition de tiers lorsque l'avantage de toute nature correspondant constitue un élément imposable dans le chef de ceux-ci (2014). N° Ci.RH.243/633.725, d.d. 15.07.2014

Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992 (CIR). (1992). *Moniteur belge*, 30 juillet, p. 17120.

Code des sociétés du 7 mai 1999. (1999). *Moniteur belge*, 6 août, p. 29440.

Condor, R. (2013). *Avis d'expert : Entreprendre à plusieurs, une autre forme d'entrepreneuriat*.

<http://business.lesechos.fr/entrepreneurs/aides-reseaux/10033043-avis-d-expert-entreprendre-a-plusieurs-une-autre-forme-d-entrepreneuriat-55758.php> (Consulté le 18/06/2015) Article de Condor sur l'entrepreneuriat publié par « Les Echos Business ».

Condor, R. (2013). Entreprendre à plusieurs : une autre forme d'entrepreneuriat. In C. Léger-Jarniou (Eds.), *Le grand livre de l'entrepreneuriat* (pp. 63-80). Paris : Éd. Dunod.

Debrosse, S. (2006). *Le passage en société, analyse comparative : Belgique, Pays-Bas, Danemark et Suède*. Mémoire de licence en sciences de gestion non publié, Université catholique de Louvain, Louvain-La-Neuve.

Donéa, M.P., Marlière, M. & Tainmont, L. (2014). *Les codes thématiques Larcier : Code fiscal 2014 réalisé sur mesure pour l'ICHEC-ESSF*. Bruxelles : Éd. Larcier.

Ernst & Young (2013). *The EY G20 Entrepreneurship Barometer 2013*.

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Strategic-Growth-Markets/The-EY-G20-Entrepreneurship-Barometer-2013> (Consulté le 29/06/2015) Etude sur l'entrepreneuriat intentée par Ernst & Young.

Global Entrepreneurship Monitoring (GEM) (2015). *Study of entrepreneurship*.

<http://gemconsortium.org/> (Consulté le 21/05/2015) Etude internationale et nationale de l'entrepreneuriat.

Janssen, F. (Eds.). (2009). *Entreprendre : Une introduction à l'entrepreneuriat*. Bruxelles : Éd. De Boeck Université.

- Janssen, F. & Surlemont, B. (2009). L'entrepreneur : ses caractéristiques et ses motivations. In F. Janssen (Eds.). (2009). *Entreprendre : Une introduction à l'entrepreneuriat* (pp. 33-48). Bruxelles : Éd. De Boeck Université.
- Janssen, F. & Surlemont, B. (2009). L'entrepreneuriat : éléments de définition. In F. Janssen (Eds.). (2009). *Entreprendre : Une introduction à l'entrepreneuriat* (pp. 25-32). Bruxelles : Éd. De Boeck Université.
- La Constitution coordonnée du 17 février 1994. (1994). *Moniteur belge*, 17 février, p. 4054.
- Lambin, J.J., Chumpitaz, R. & De Moerloose, C. (2005) *Marketing stratégique et opérationnel : du marketing à l'orientation marché*. Paris : Éd. Dunod.
- Léger-Jarniou, C. (Eds.). (2013). *Le grand livre de l'entrepreneuriat*. Paris : Éd. Dunod.
- Léger-Jarniou, C. (2013). Un état des lieux de l'entrepreneuriat. In C. Léger-Jarniou (Eds.), *Le grand livre de l'entrepreneuriat* (pp. 7-23). Paris : Éd. Dunod.
- Mankiw, G.N. & Taylor, M.P. (2013). *Principes de l'économie*. Bruxelles : Éd. De Boeck.
- Marlière, M. (2014). *Impôt des sociétés*. Syllabus, ICHEC.
- Mertens de Wilmars, S. & Rijpens, J. (2009). Entreprendre en économie sociale. In F. Janssen (Eds.). (2009). *Entreprendre : Une introduction à l'entrepreneuriat* (pp. 267-284). Bruxelles : Éd. De Boeck Université.
- OCDE (2013). *Science, technologie et industrie : Tableau de bord de l'OCDE 2013*. Éd. OCDE.
http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2013-fr (Consulté le 30/06/2015) Publications sur l'évolution de la science, la technologie, de l'innovation et de l'industrie.
- OCDE (2014). *Panorama de l'entrepreneuriat 2014*. Éd. OCDE.
http://dx.doi.org/10.1787/entrepreneur_aag-2014-fr (Consulté le 26/05/2015)
 Présentation des indicateurs clés de l'entrepreneuriat.

Paturel, R. (2000). Reprise d'entreprise par une personne physique : une pratique de l'entrepreneuriat. In T. Verstraete (Eds.), *Histoire d'entreprendre : les réalités de l'entrepreneuriat* (pp. 187-198). Caen : Éd. EMS management et société.

Portail belgium.be (2012). *Indépendant à titre principal*.

http://www.belgium.be/fr/economie/entreprise/creation/independants/a_titre_principal/ (Consulté le 14/07/2015) Spécifications sur le travailleur indépendant.

Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises (2003). *Journal officiel de l'Union européenne*, L 124, 20 mai, pp. 36-41.

RTL info (2015). *Nouveau classement des Européens les plus taxés: et le pays qui arrive en tête est...*

<http://www.rtl.be/info/belgique/economie/sans-surprise-le-belge-reste-l-europeen-le-plus-taxe-742057.aspx> (Consulté le 29/07/2015). Article concernant le classement européen de taxation.

S.A. Tax Consult N.V. (2010). *Optimization of the remuneration package of senior executives by using a management company*.

http://www.taxconsult.be/media/files/Management_Co.pdf (Consulté le 25/05/2015). Explications concernant les « management companies ».

Schmitt, C., Janssen, F. & Baldegger, R. (2009). Entrepreneuriat et économie. In F. Janssen (Eds.). (2009). *Entreprendre : Une introduction à l'entrepreneuriat* (pp. 49-63). Bruxelles : Éd. De Boeck Université.

Schumpeter, J. (1935). *Théorie de l'évolution économique* (J.J. Anstett, Trad.). Paris : Éd. Librairie Dalloz. (Œuvre originale publiée en 1926).

Service Public Fédéral (SPF) Economie (2014). *Choisir un statut juridique, entreprise individuelle ou société ?*

http://economie.fgov.be/fr/modules/publications/general/choisir_statut_juridique.jsp (Consulté le 07/07/2015) Informations de base pour entreprendre en personne physique ou en société.

Service Public Fédéral (SPF) Economie (2013). *La société privée à responsabilité limitée "Starter" (SPRL-S)*.

http://economie.fgov.be/fr/entreprises/vie_entreprise/Creer/structurer_projet/formes_societes/societe_privée_responsabilité_limitée/sprl-s/#.VbvlSvntmko (Consulté le 30/07/2015) Informations de base sur la SPRL-S.

Service Public Fédéral (SPF) Economie (2013). *Le statut social des travailleurs indépendants*.

http://economie.fgov.be/fr/entreprises/vie_entreprise/Creer/structurer_projet/statut_social_travailleurs_independants/#.VafMT_ntmkp (Consulté le 16/07/2015) Précisions sur les travailleurs indépendants.

Service Public Fédéral (SPF) Finances (2015). *Amortissement*.

http://finances.belgium.be/fr/particuliers/transport/deduction_frais_de_transport/autres_deplacements_professionnels/amortissement/ (Consulté le 15/07/2015). Règles concernant l'amortissement pour un particulier d'un véhicule professionnel.

Service Public Fédéral (SPF) Finances (2015). *Mémento fiscal n°27*.

http://finances.belgium.be/fr/Actualites/150603_fiscaal_memento_2015_online_beschi_kbaar.jsp (Consulté le 08/07/2015) Aperçu mis à jour de la fiscalité en Belgique.

Service Public Fédéral (SPF) Finances (2015). *Voiture*.

http://finances.belgium.be/fr/particuliers/transport/deduction_frais_de_transport/traitement_domicile_travail/voiture/ (Consulté le 21/07/2015) Détail concernant les frais déductibles du véhicule.

Stiglitz, J.E. & Lafay, J.-D. & Walsh, C.E. (2014). *Principes d'économie moderne*. Louvain-La-Neuve : Éd. De Boeck.

Tiberghien (2015). *Manuel de droit fiscal 2014-2015*. Waterloo : Éd. Wolters Kluwer

Verstraete, T. (1999). *Entrepreneuriat : connaître l'entrepreneur, comprendre ses actes*. Paris : Éd. L'Harmattan.

Verstraete, T. (2003). *Proposition d'un cadre théorique pour la recherche en entrepreneuriat : $PhE = f[(C \times S \times P) \subset (E \times O)]$* . Éd. de l'ADREG.

Verstraete, T. (Eds.). (2000). *Histoire d'entreprendre : les réalités de l'entrepreneuriat*. Caen : Éd. EMS management et société.

Verstraete, T., & Fayolle, A. (2005). Paradigmes et entrepreneuriat. *Revue de l'entrepreneuriat*, 4(1), 33-52.

World Bank Group (2014). *Doing Business 2015, going beyond efficiency*.

<http://français.doingbusiness.org/> (Consulté le 25/06/2015) Mesure de la réglementation des affaires.

Xerius (2015). *D'une entreprise personne physique à une société*.

<http://www.xerius.be/fr/independants/assurances-sociales/entreprise-personne-physique-a-societe/> (Consulté le 30/07/2015) Motifs du passage en société.

Xerius (2015). *Montant de vos cotisations sociales*.

<http://www.xerius.be/fr/independants/assurances-sociales/montant-cotisations-sociales/> (Consulté le 16/07/2015) Méthode de calcul des cotisations sociales pour les indépendants débutants.

Annexes

Table des matières des annexes

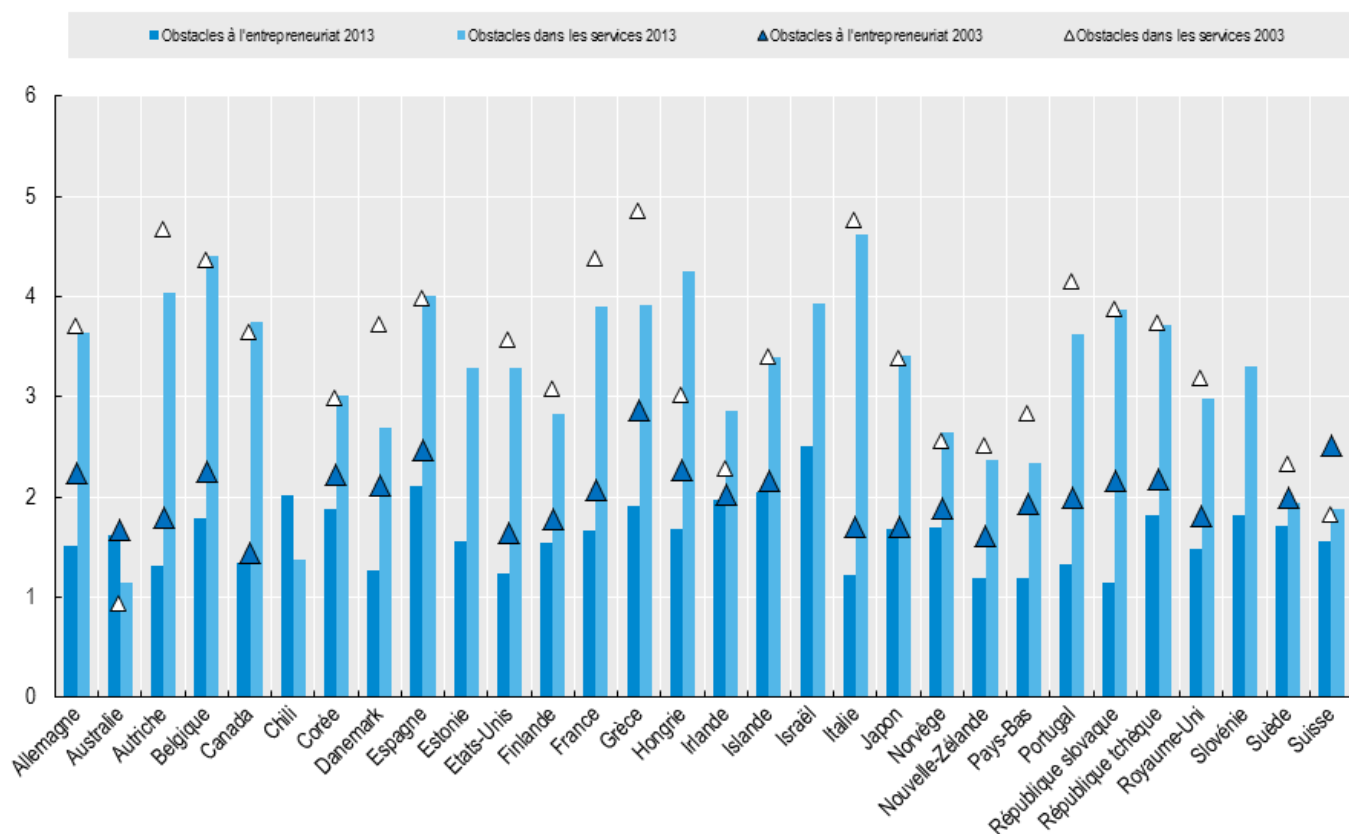
ANNEXE A : LES DÉTERMINANTS DE L'ENTREPRENEURIAT	A.1
1. <i>Cadre réglementaire de la création d'entreprise</i>	<i>A.1</i>
2. <i>Accès au financement : le capital-investissement.....</i>	<i>A.3</i>
3. <i>Raisons culturelles de la création d'entreprise.....</i>	<i>A.5</i>
ANNEXE B : CLASSEMENT PAR PAYS DE LA FACILITÉ DE FAIRE DES AFFAIRES	B.1
ANNEXE C : ARTICLES 170, 171 ET 172 DE LA CONSTITUTION	C.1
ANNEXE D : ARTICLES PERTINENTS DU CODE DES IMPÔTS SUR LES REVENUS DU 10 AVRIL 1992	D.1
ANNEXE E : MODÈLE DES CENTIMES ADDITIONNELS ÉLARGIS	E.1
ANNEXE F : TABLEAU COMPARATIF DES RÉDUCTIONS FÉDÉRALES ET RÉGIONALES.....	F.1
ANNEXE G : DÉTAILS CONCERNANT LA DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE	G.1
A. EXERCICE D'IMPOSITION 2016 – REVENUS 2015	G.1
1. <i>Activité exercée en entreprise individuelle</i>	<i>G.1</i>
2. <i>Activité exercée en société</i>	<i>G.3</i>
2.1. Impôt à payer par la société	G.3
2.2. Impôt à payer par l'entrepreneur	G.4
B. EXERCICE D'IMPOSITION 2017 – REVENUS 2016	G.6
1. <i>Activité exercée en entreprise individuelle</i>	<i>G.6</i>
2. <i>Activité exercée en société</i>	<i>G.9</i>
2.1. Impôt à payer par la société	G.9
2.2. Impôt à payer par l'entrepreneur	G.11
C. EXERCICE D'IMPOSITION 2018 – REVENUS 2017	G.13
1. <i>Activité exercée en entreprise individuelle</i>	<i>G.13</i>
2. <i>Activité exercée en société</i>	<i>G.16</i>
2.1. Impôt à payer par la société	G.16
2.2. Impôt à payer par l'entrepreneur	G.18

Annexe A : Les déterminants de l'entrepreneuriat

1. Cadre réglementaire de la création d'entreprise

Graphique A.1.1 : Obstacles à l'entrepreneuriat

Échelle de 0 à 6 du moins au plus restrictif

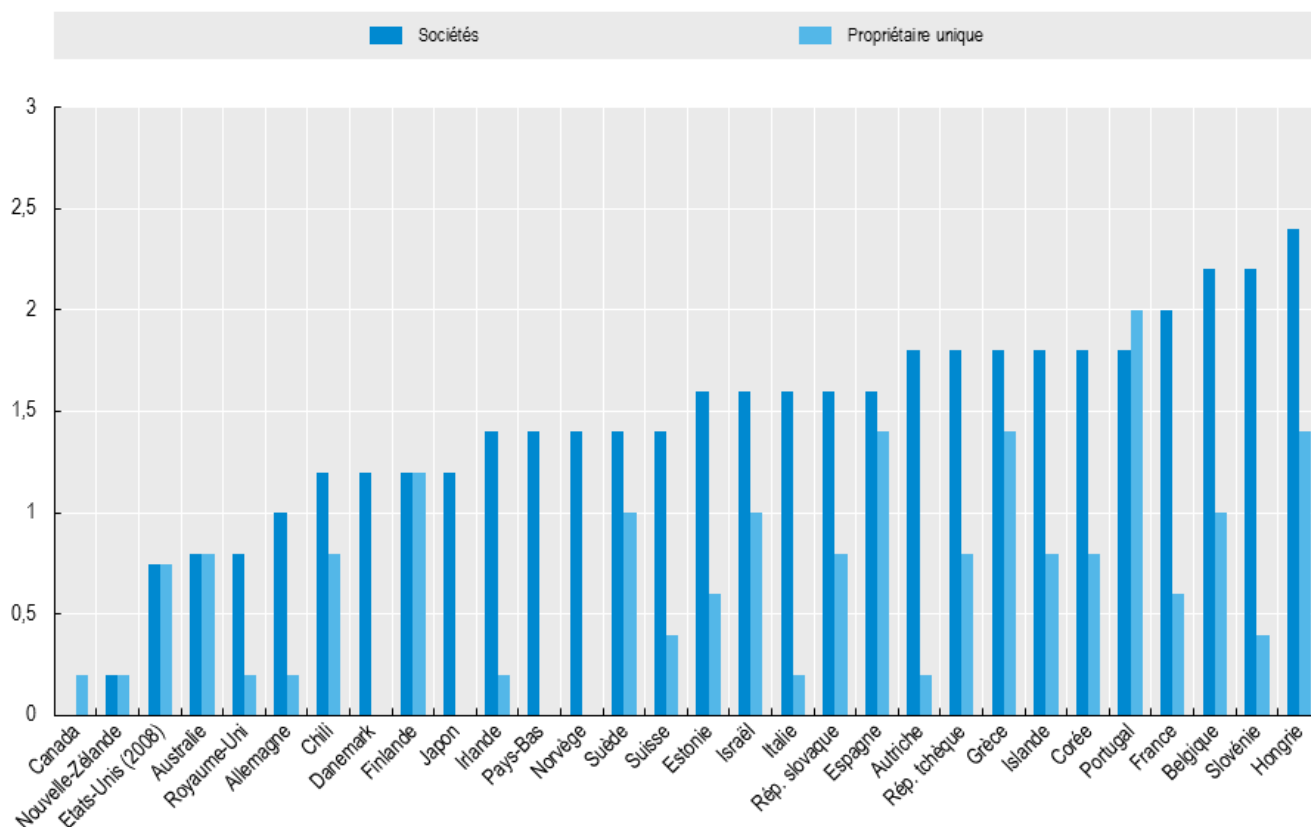


Source : <http://dx.doi.org/10.1787/888933141494>

Les obstacles à l'entrepreneuriat sont un indicateur composite qui mesure les différents règlements administratifs dans le domaine de l'entrepreneuriat et qui se compose de trois sous-indicateurs pondérés de manière égale : les charges administratives associées à la création d'entreprise ; l'opacité réglementaire et administrative ; et les obstacles à la concurrence.

Graphique A.1.2 : Obstacles administratifs à la création de sociétés et d'entreprises individuelles

Échelle de 0 à 6 du moins au plus restrictif



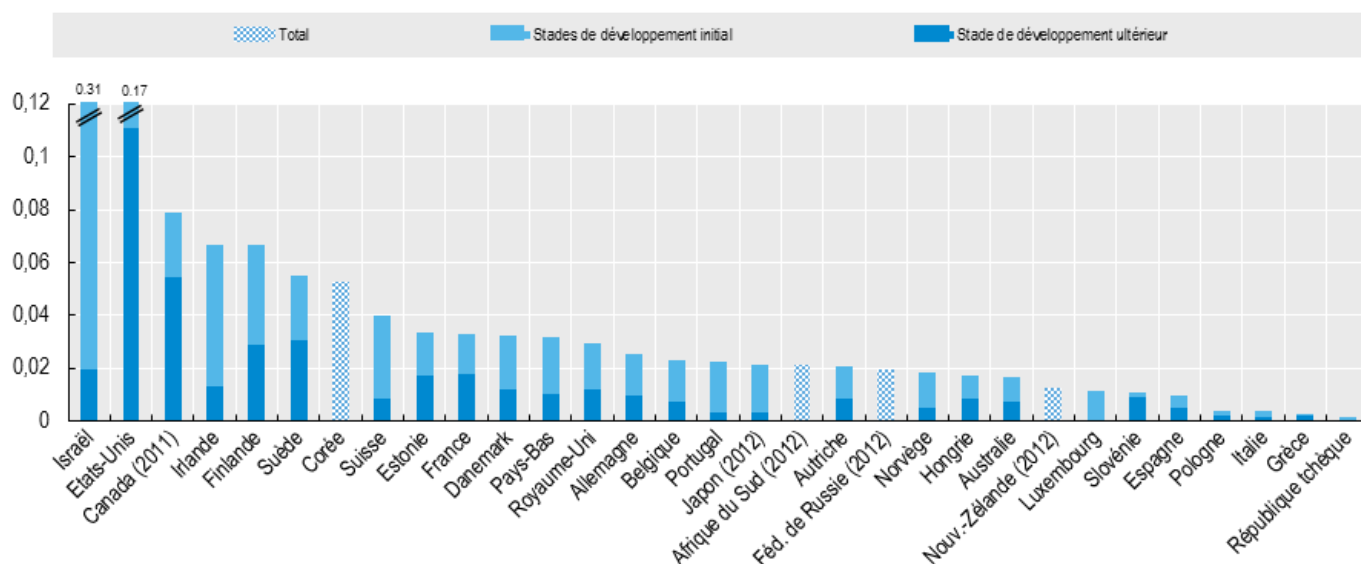
Source : <http://dx.doi.org/10.1787/888933141513>

L'indicateur charges administratives associées à la création d'entreprise est un indicateur composite composé de trois sous-indicateurs pondérés de manière égale : les charges administratives pour les entreprises constituées en société ; les charges administratives pour les entreprises individuelles ; et les obstacles présents dans le secteur des services (distribution de détail, services professionnels). L'indicateur composite et les sous-indicateurs donnent une mesure de la restrictivité d'un pays sur une échelle de 0 (le moins restrictif) à 6 (le plus restrictif) (OCDE, 2014, p. 86).

2. Accès au financement : le capital-investissement

Graphique A.2.1 : Obstacles administratifs à la création de sociétés et d'entreprises individuelles

En pourcentage, 2013



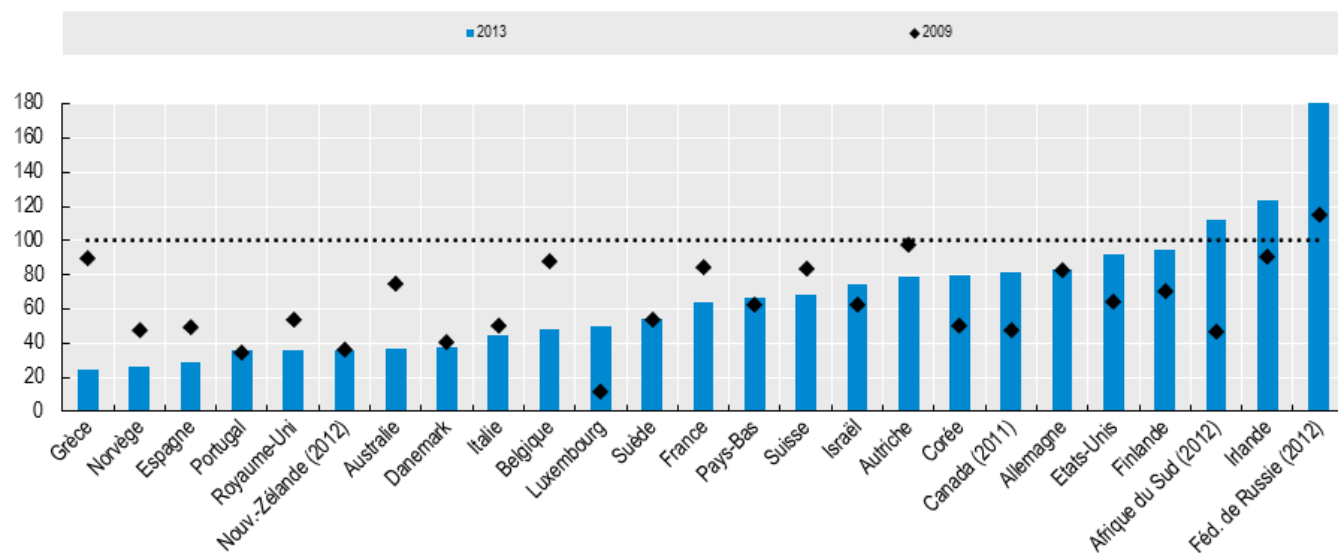
Source : <http://dx.doi.org/10.1787/888933141589>

Le capital-risque est un sous-ensemble du capital-investissement (c'est-à-dire des fonds propres fournis à des entreprises non cotées en bourse) et désigne les investissements en fonds propres réalisés pour financer les phases de prédémarrage, de démarrage et de développement initial d'une entreprise (Source : EVCA, Association européenne du capital-investissement et du capital-risque).

Les sociétés financées par le capital-risque (sociétés en portefeuille) sont de nouvelles ou jeunes entreprises qui sont (en partie ou totalement) financées par du capital-risque. Le taux de sociétés financées par le capital-risque est obtenu en calculant le nombre d'entreprises qui ont reçu du capital-risque l'année t sur 1 000 entreprises en activité l'année t (OCDE, 2014, p.90).

Graphique A.2.2 : Tendances du capital-risque

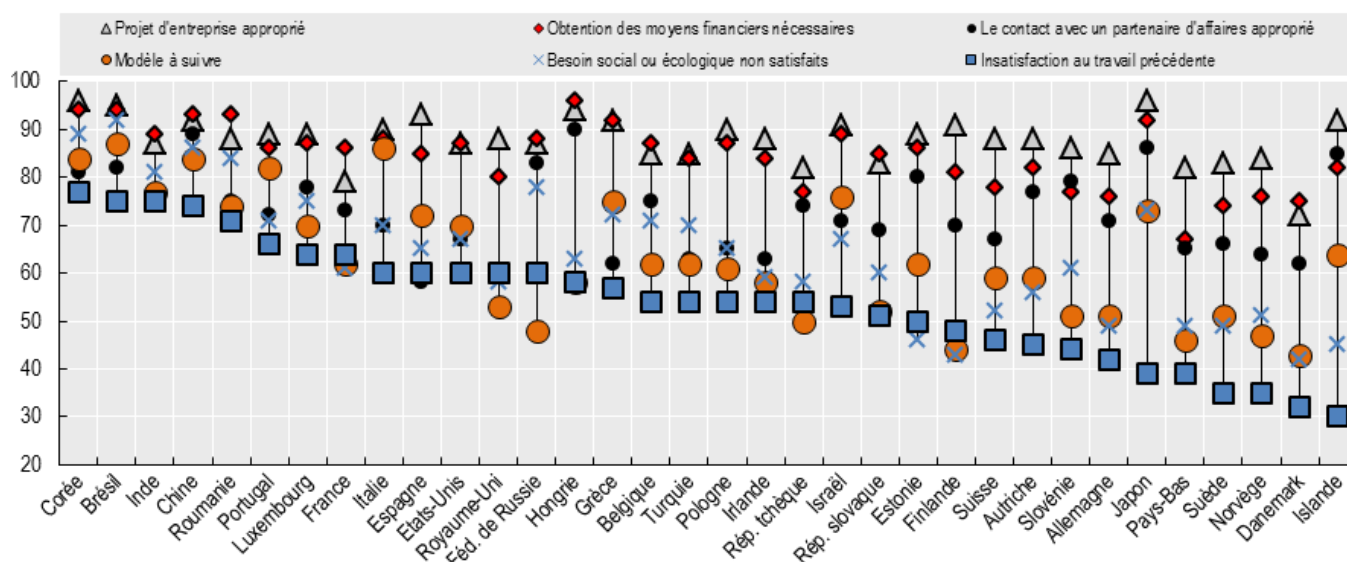
Indice 2007= 100

Source : <http://dx.doi.org/10.1787/888933141608>

3. Raisons culturelles de la création d'entreprise

Graphique A.3.1 : Éléments importants pris en compte au moment de créer une entreprise

Pourcentages, 2012

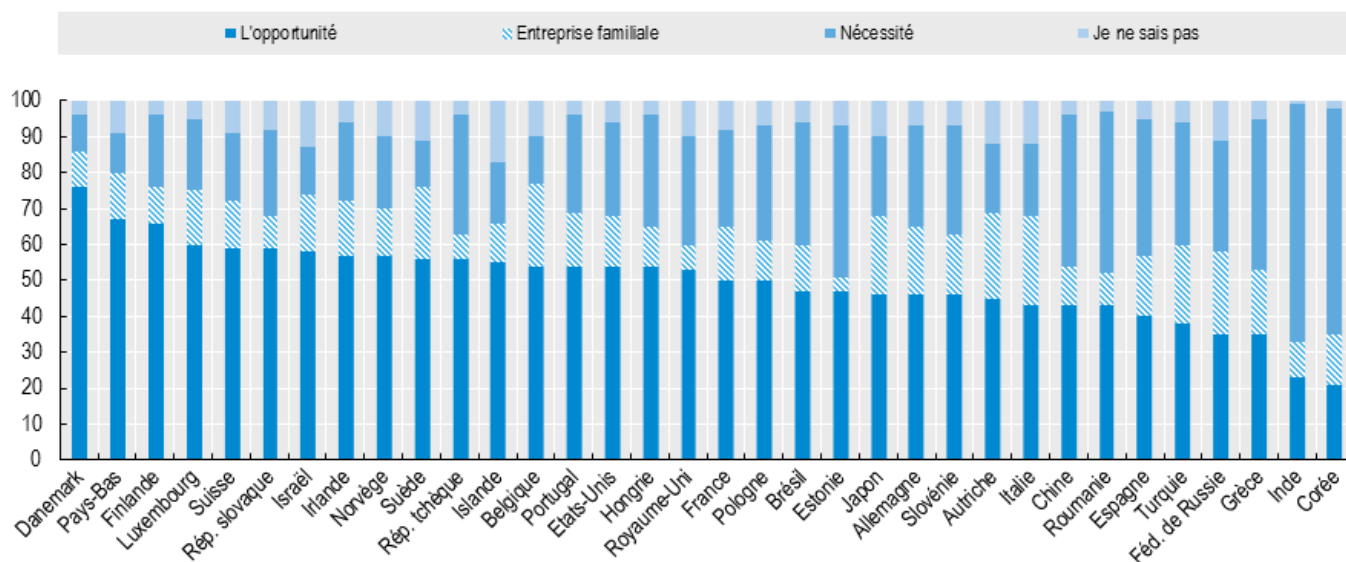


Source : <http://dx.doi.org/10.1787/888933141532>

Pour l'indicateur Éléments pris en compte pour décider de prendre des mesures visant à créer ou reprendre une entreprise, les répondants ont indiqué si chaque élément leur semblait « très important », « assez important », « pas très important » ou « pas important du tout ». Les éléments sont : idée d'entreprise adéquate, obtention des financements nécessaires, relations avec un partenaire adéquat, modèle auquel s'identifier, réponse à un besoin social ou écologique non satisfait, et mécontentement à l'égard de la situation professionnelle antérieure (graphique 6.1). Les répondants ne sont que des individus qui ont lancé ou repris une entreprise, ont envisagé de le faire avant d'y renoncer, ou ont l'opportunité de reprendre une affaire familiale (OCDE, 2014, p. 88).

Graphique A.3.2 : Raisons du démarrage d'une entreprise

Pourcentage, 2012



Source : <http://dx.doi.org/10.1787/888933141551>

L'indicateur Raison du lancement d'une entreprise transcrit la réponse à la question « Tout compte fait, diriez-vous que vous avez lancé ou que vous lancez votre entreprise parce qu'une occasion s'est présentée, par nécessité, ou par suite de l'obligation ou de l'opportunité de reprendre l'affaire d'un membre de votre famille ? » Les répondants ne comprennent que des individus qui ont lancé une entreprise ou prennent des mesures pour le faire.

Annexe B : Classement par pays de la facilité de faire des affaires

4 DOING BUSINESS 2015

TABLE 1.1 Ease of doing business ranking

Rank	Economy	DTF score	Rank	Economy	DTF score	Rank	Economy	DTF score
1	Singapore	88.27	64	Cyprus	66.55	127	Mozambique	56.92
2	New Zealand	86.91	65	Croatia	66.53	128	Lesotho	56.64
3	Hong Kong SAR, China	84.97	66	Oman	66.39	128	Pakistan	56.64
4	Denmark	84.20	67	Samoa	66.17	130	Iran, Islamic Rep.	56.51
5	Korea, Rep.	83.40	68	Albania	66.06	131	Tanzania	56.38
6	Norway	82.40	69	Tonga	65.72	132	Ethiopia	56.31
7	United States	81.98	70	Ghana	65.24	133	Papua New Guinea	55.78
8	United Kingdom	80.96	71	Morocco	65.06	134	Kiribati	55.48
9	Finland	80.83	72	Mongolia	65.02	135	Cambodia	55.33
10	Australia	80.66	73	Guatemala	64.88	136	Kenya	54.98
11	Sweden	80.60	74	Botswana	64.87	137	Yemen, Rep.	54.84
12	Iceland	80.27	75	Kosovo	64.76	138	Gambia, The	54.81
13	Ireland	80.07	76	Vanuatu	64.60	139	Marshall Islands	54.72
14	Germany	79.73	77	Kazakhstan	64.59	140	Sierra Leone	54.58
15	Georgia	79.46	78	Vietnam	64.42	141	Uzbekistan	54.26
16	Canada	79.09	79	Trinidad and Tobago	64.24	142	India	53.97
17	Estonia	78.84	80	Azerbaijan	64.08	143	West Bank and Gaza	53.62
18	Malaysia	78.83	81	Fiji	63.90	144	Gabon	53.43
19	Taiwan, China	78.73	82	Uruguay	63.89	145	Micronesia, Fed. Sts.	53.07
20	Switzerland	77.78	83	Costa Rica	63.67	146	Mali	52.59
21	Austria	77.42	84	Dominican Republic	63.43	147	Côte d'Ivoire	52.26
22	United Arab Emirates	76.81	85	Seychelles	63.16	148	Lao PDR	51.45
23	Latvia	76.73	86	Kuwait	63.11	149	Togo	51.29
24	Lithuania	76.31	87	Solomon Islands	63.08	150	Uganda	51.11
25	Portugal	76.03	88	Namibia	62.81	151	Benin	51.10
26	Thailand	75.27	89	Antigua and Barbuda	62.64	152	Burundi	51.07
27	Netherlands	75.01	90	China	62.58	153	São Tomé and Príncipe	50.75
28	Mauritius	74.81	91	Serbia	62.57	154	Algeria	50.69
29	Japan	74.80	92	Paraguay	62.50	155	Djibouti	50.48
30	Macedonia, FYR	74.11	93	San Marino	62.44	156	Iraq	50.36
31	France	73.88	94	Malta	62.11	157	Bolivia	49.95
32	Poland	73.56	95	Philippines	62.08	158	Cameroon	49.85
33	Spain	73.17	96	Ukraine	61.52	159	Comoros	49.56
34	Colombia	72.29	97	Bahamas, The	61.37	160	Sudan	49.55
35	Peru	72.11	97	Dominica	61.37	161	Senegal	49.37
36	Montenegro	72.02	99	Sri Lanka	61.36	162	Suriname	49.29
37	Slovak Republic	71.83	100	St. Lucia	61.35	163	Madagascar	49.25
38	Bulgaria	71.80	101	Brunei Darussalam	61.26	164	Malawi	49.20
39	Mexico	71.53	102	Kyrgyz Republic	60.74	165	Equatorial Guinea	49.01
40	Israel	71.25	103	St. Vincent and the Grenadines	60.66	166	Tajikistan	48.57
41	Chile	71.24	104	Honduras	60.61	167	Burkina Faso	48.36
42	Belgium	71.11	104	Lebanon	60.61	168	Niger	47.63
43	South Africa	71.08	106	Barbados	60.57	169	Guinea	47.42
44	Czech Republic	70.95	107	Bosnia and Herzegovina	60.55	170	Nigeria	47.33
45	Armenia	70.60	108	Nepal	60.33	171	Zimbabwe	46.95
46	Rwanda	70.47	109	El Salvador	59.93	172	Timor-Leste	46.89
47	Puerto Rico (U.S.)	70.35	110	Swaziland	59.77	173	Bangladesh	46.84
48	Romania	70.22	111	Zambia	59.65	174	Liberia	46.61
49	Saudi Arabia	69.99	112	Egypt, Arab Rep.	59.54	175	Syrian Arab Republic	46.51
50	Qatar	69.96	113	Palau	59.50	176	Mauritania	44.21
51	Slovenia	69.87	114	Indonesia	59.15	177	Myanmar	43.55
52	Panama	69.22	115	Ecuador	58.88	178	Congo, Rep.	43.29
53	Bahrain	69.00	116	Maldives	58.73	179	Guinea-Bissau	43.21
54	Hungary	68.80	117	Jordan	58.40	180	Haiti	42.18
55	Turkey	68.66	118	Belize	58.14	181	Angola	41.85
56	Italy	68.48	119	Nicaragua	58.09	182	Venezuela, RB	41.41
57	Belarus	68.26	120	Brazil	58.01	183	Afghanistan	41.16
58	Jamaica	67.79	121	St. Kitts and Nevis	58.00	184	Congo, Dem. Rep.	40.60
59	Luxembourg	67.60	122	Cabo Verde	57.94	185	Chad	37.25
60	Tunisia	67.35	123	Guyana	57.83	186	South Sudan	35.72
61	Greece	66.70	124	Argentina	57.48	187	Central African Republic	34.47
62	Russian Federation	66.66	125	Bhutan	57.47	188	Libya	33.35
63	Moldova	66.60	126	Grenada	57.35	189	Eritrea	33.16

Note: The rankings are benchmarked to June 2014 and based on the average of each economy's distance to frontier (DTF) scores for the 10 topics included in this year's aggregate ranking. For the economies for which the data cover 2 cities, scores are a population-weighted average for the 2 cities. An arrow indicates an improvement in the score between 2013 and 2014 (and therefore an improvement in the overall business environment as measured by Doing Business), while the absence of one indicates either no improvement or a deterioration in the score. The score for both years is based on the new methodology.

Source: Doing Business database.

Annexe C : Articles 170, 171 et 172 de la Constitution

Art. 170.

§ 1. Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi.

§ 2. Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

§ 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province [1 ou la collectivité supracommunale]¹ que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1er.

§ 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

Art. 171.

Les impôts au profit de l'Etat, de la communauté et de la région sont votés annuellement.

Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées.

Art. 172.

Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.

Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

Annexe D : Articles pertinents du Code des impôts sur les revenus du 10 avril

1992

Art. 1.

§ 1. Sont établis à titre d'impôts sur les revenus:

- 1° un impôt sur le revenu global des habitants du royaume, dénommé impôt des personnes physiques;
- 2° un impôt sur le revenu global des sociétés résidentes, dénommé impôt des sociétés;
- 3° un impôt sur les revenus des personnes morales belges autres que les sociétés, dénommé impôt des personnes morales;
- 4° un impôt sur les revenus des non-résidents, dénommé impôt des non-résidents.

§ 2. Les impôts sont perçus par voie de précomptes dans les limites et aux conditions prévues au titre VI, chapitre premier.

Art. 2.

§ 1er. Pour l'application du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, les termes suivants ont le sens défini dans le présent article.

1° Habitants du Royaume

Par habitants du Royaume, on entend:

- a) les personnes physiques qui ont établi:
 - leur domicile en Belgique;
 - lorsqu'elles n'ont pas de domicile en Belgique, le siège de leur fortune en Belgique;
- b) les agents diplomatiques belges et les agents consulaires de carrière belges accrédités à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer;
- c) les autres membres de missions diplomatiques et de postes consulaires belges à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer, à l'exclusion des fonctionnaires consulaires honoraires;
- d) les autres fonctionnaires, agents et représentants ou délégués de l'Etat belge, des Communautés, Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes, ainsi que d'établissements de droit public belge, qui ont la nationalité belge et exercent leurs activités à l'étranger dans un pays dont ils ne sont pas résidents permanents.

L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait. Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques.

Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage.

...

5° Sociétés

On entend par:

a) société: toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés;

b) société résidente: toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés;

b)bis. Société intra-européenne: toute société d'un Etat membre de l'Union européenne:

- qui n'est pas une société résidente,
- qui a une forme juridique citée dans l'annexe I, partie A, de la Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre,

- qui, selon la législation fiscale d'un Etat membre de l'Union européenne, autre que la Belgique, est considérée comme ayant dans cet Etat son domicile fiscal sans être considérée, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un Etat tiers, comme ayant son domicile fiscal hors de l'Union européenne, et

- qui, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, est assujettie à un des impôts analogues à l'impôt des sociétés énumérés à l'annexe Ire, partie B, de la directive précitée;

c) société étrangère: toute société qui n'a pas en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration;

d) société de financement: toute société dont l'activité consiste exclusivement ou principalement en la prestation de services financiers au profit de sociétés qui ne forment pas un groupe directement ou indirectement avec la société prestataire;

e) société de trésorerie: toute société dont l'activité exclusive ou principale consiste à effectuer des placements de trésorerie;

f) société d'investissement: toute société dont l'objet consiste dans le placement collectif de capitaux.

g) société immobilière réglementée: toute société immobilière réglementée, publique ou institutionnelle, telle que visée par l'article 2 de la loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées.

5°bis Fonds commun de placement

Par fonds commun de placement, il faut entendre le patrimoine indivis géré par une société de gestion d'organismes de placement collectif pour le compte des participants, conformément aux dispositions de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuille d'investissement ou conformément à des dispositions analogues de droit étranger.

6° Capital libéré

Par capital libéré, on entend le capital social réellement libéré au sens de ce qui est prévu en matière d'impôt des sociétés.

...

15° Habitation propre

Par habitation propre, il faut entendre l'habitation visée à l'article 5/5, § 4, aliéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

§ 2. Pour l'application dans leur chef des dispositions du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, le cédant, le donneur de gage et le prêteur, qui agissent en exécution d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt portant sur des instruments financiers, sont censés rester propriétaires de ceux-ci pendant toute la durée du contrat.

Par dérogation à l'alinéa 1er, les revenus des capitaux et biens mobiliers produits par des instruments financiers cédés, donnés en gage ou prêtés en exécution d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt, ne sont pas censés avoir été recueillis par le cédant, le donneur de gage ou le prêteur.

§ 3. Les termes "impôt Etat", "impôt Etat réduit", "impôt des personnes physiques fédéral", "centimes additionnels régionaux", "diminution d'impôt régionale", "augmentation d'impôt régionale", "réduction d'impôt régionale", "crédit d'impôt régional", "impôt des personnes physiques régional" et "impôt total" ont pour l'application du présent Code et des arrêtés pris en son exécution, la signification qui leur est donnée dans le titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

Art.3.

Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume.

...

Art. 5.

Les habitants du royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger.

...

Art. 7.

§ 1er. Les revenus des biens immobiliers sont:

1° pour les biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location:

a) pour les biens sis en Belgique:

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis, du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination ou de l'habitation propre;

- le revenu cadastral majoré de 40 pct lorsqu'il s'agit d'autres biens;

b) pour les biens sis à l'étranger: la valeur locative;

2° pour les biens immobiliers qui sont donnés en location:

a) pour les biens sis en Belgique donnés en location à une personne physique qui ne les affecte ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle:

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis, ou du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination;

- le revenu cadastral majoré de 40 pct lorsqu'il s'agit d'autres biens;

b) le revenu cadastral quand il s'agit de biens sis en Belgique, donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme et affectés par le locataire à des fins agricoles ou horticoles;

b bis) le revenu cadastral majoré de 40 pct quand il s'agit de biens immobiliers bâtis, donnés en location à une personne morale autre qu'une société, en vue de les mettre à disposition:

- d'une personne physique pour occupation exclusivement à des fins d'habitation;

- de plusieurs personnes physiques pour occupation conjointement et exclusivement à des fins d'habitation;

c) le montant total du loyer et des avantages locatifs, sans pouvoir être inférieur au revenu cadastral, quand il s'agit d'autres biens immobiliers non bâtis sis en Belgique ou du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination, ou au revenu cadastral majoré de 40 pct lorsqu'il s'agit d'autres biens immobiliers bâtis sis en Belgique;

d) le montant total du loyer et des avantages locatifs, quand il s'agit de biens immobiliers sis à l'étranger;

3° les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires.

§ 2. Lorsqu'un avantage locatif consiste en une dépense une fois faite par le locataire, son montant est réparti sur toute la durée du bail.

Art. 12.

§ 1er. Sont exonérés les revenus de biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers sis dans un Etat membre de l'Espace économique européen qu'un contribuable ou un occupant a affectés sans but de lucre à l'exercice public d'un culte, ou de l'assistance morale laïque à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance.

§ 2. Sans préjudice de la perception du précompte immobilier, les revenus de biens immobiliers sis dans un Etat membre de l'Espace économique européen donnés en location en vertu d'un bail de carrière ou d'un bail similaire dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen, sont exonérés.

Cette exonération s'applique également aux revenus de biens immobiliers sis dans un Etat membre de l'Espace économique européen donnés en location en vertu d'un bail à ferme concernant des terrains ou d'un bail similaire dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen prévoyant une première période d'occupation d'une durée minimale de dix-huit ans.

§ 3. Le revenu de l'habitation propre est exonéré.

Art. 17.

§ 1er. Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir:

- 1° les dividendes;

- 2° les intérêts;

3° les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers;

4° les revenus compris dans des rentes viagères ou temporaires qui ne constituent pas des pensions et qui, après le 1er janvier 1962, sont constituées à titre onéreux à charge de personnes morales ou d'entreprises quelconques. Les rentes viagères qui sont constituées moyennant versement à capital abandonné, formé, soit au moyen de cotisations ou primes visées à l'article 34, § 1er, 2°, soit dans le cadre d'une pension complémentaire des indépendants visée à l'article 34, § 1er, 2°bis, ne constituent pas des pensions;

5° les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.

§ 2. Lorsque le montant des revenus est libellé en monnaie étrangère, il est converti en EUR au cours du change au moment du paiement ou de l'attribution de ces revenus.

Art. 23.

§ 1er. Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir:

- 1° les bénéfices;
- 2° les profits;
- 3° les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure;
- 4° les rémunérations;
- 5° les pensions, rentes et allocations en tenant lieu.

§ 2. Le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après exécution des opérations suivantes:

1° le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus;

2° les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison d'une activité professionnelle quelconque, sont déduites des revenus des autres activités professionnelles;

3° des revenus professionnels déterminés conformément aux 1° et 2°, sont déduites les pertes professionnelles des périodes imposables antérieures;

4° (...)

§ 3. Le Roi détermine les modalités et l'ordre selon lesquels s'opèrent les exonérations et les déductions.

Art. 24.

Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent:

1° de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci;

2° de tout accroissement de la valeur des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels;

3° de toute plus-value, même non exprimée ou non réalisée sur des immobilisations financières et des autres titres en portefeuille qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, dans la mesure où leur valeur s'est accrue et à la fin de la période imposable n'excède pas leur valeur d'investissement ou de revient;

4° de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt.

Les éléments de l'actif visés ci-dessus comprennent tous les avoirs quelconques, en ce compris les stocks et commandes en cours d'exécution.

Les plus-values sur des véhicules visés à l'article 66 ne sont prises en considération qu'à concurrence de 75 pct.

La propriété indivise d'un fonds commun de placement n'est pas considérée comme constituant une entreprise telle que visée à l'alinéa 1er.

Sont considérées comme réalisées, les plus-values constatées à l'occasion de la conversion de valeurs mobilières en parts de fonds communs de placement.

Art. 25.

Les bénéfices comprennent également:

- 1° la rémunération que l'entrepreneur s'attribue pour son travail personnel;
- 2° les avantages de toute nature que l'entrepreneur obtient en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle;
- 3° les profits des spéculations de l'entrepreneur;
- 4° les sommes affectées au remboursement total ou partiel de capitaux empruntés, à l'extension de l'entreprise ou à l'accroissement de la valeur des éléments de l'actif;
- 5° les réserves, fonds de prévision ou provisions quelconques, le résultat reporté à nouveau et toutes sommes auxquelles une affectation analogue est donnée;
- 6° les indemnités de toute nature que l'entrepreneur obtient en cours d'exploitation:
 - a) en compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices de l'entreprise, à l'exception des indemnités perçues à l'occasion de la libération de quantités de référence conformément aux réglementations fédérales et régionales relatives à l'application du prélèvement supplémentaire dans le secteur du lait et des produits laitiers;
 - b) en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices.

Art. 36.

§ 1er. Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages.

§ 2. L'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition visé à l'article 65 est calculé en appliquant un pourcentage-CO₂ à 6/7 de la valeur catalogue du véhicule mis gratuitement à disposition.

Par valeur catalogue, il faut entendre le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée réellement payée comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes.

La valeur catalogue est multipliée par un pourcentage qui est déterminé dans le tableau cidessous, afin de tenir compte de la période écoulée à partir de la date de la première immatriculation du véhicule:

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un mois commencé compte pour un mois entier)

Pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération lors du calcul de l'avantage

De 0 à 12 mois	100 pct
De 13 à 24 mois	94 pct
De 25 à 36 mois	88 pct
De 37 à 48 mois	82 pct
De 49 à 60 mois	76 pct
A partir de 61 mois	70 pct

Le pourcentage de base CO₂ s'élève à 5,5 pct pour une émission de référence- CO₂ de 115 g/km pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel et pour une émission de référence- CO₂ de 95 g/km pour les véhicules à moteur alimenté au diesel.

Le Roi détermine chaque année l'émission de référence-CO₂ en fonction de l'émission CO₂ moyenne sur une période de 12 mois consécutifs se terminant le 30 septembre de l'année qui précède la période imposable par rapport à l'émission CO₂ moyenne de l'année de référence 2011 selon les modalités qu'il fixe. L'émission CO₂ moyenne est calculée sur la base de l'émission CO₂ des véhicules visés à l'article 65 qui sont nouvellement immatriculés.

Lorsque l'émission du véhicule concerné dépasse l'émission de référence précitée, le pourcentage de base est augmenté de 0,1 pct par gramme de CO₂, avec un maximum de 18 pct.

Lorsque l'émission du véhicule concerné est inférieure à l'émission de référence précitée, le pourcentage de base est réduit de 0,1 pct par gramme de CO₂, avec un minimum de 4 pct.

Les véhicules pour lesquels aucune donnée relative à l'émission de CO₂ n'est disponible au sein de la direction de l'immatriculation des véhicules sont assimilés, s'ils sont propulsés par un moteur à essence, au LPG ou au gaz naturel, aux véhicules émettant un taux de CO₂ de 205 g/km et, s'ils sont propulsés par un moteur au diesel, aux véhicules émettant un taux de CO₂ de 195 g/km.

L'avantage ne peut jamais être inférieur à 1.250 EUR (montant indexé) par an.

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage à prendre en considération est celui qui est déterminé conformément aux alinéas précédents, diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage.

Art. 49.

A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou,

quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles.

Art. 52.

Sous réserve des dispositions des articles 53 à 66bis, constituent notamment des frais professionnels:

1° le loyer et les charges locatives, ainsi que le précompte immobilier, y compris les centimes additionnels afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'exercice de la profession et tous frais généraux résultant de leur entretien, chauffage, éclairage, etc.;

2° les intérêts des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'exploitation, ainsi que tous frais, rentes ou redevances analogues relatives à cette exploitation;

3° les rémunérations des membres du personnel et les frais connexes suivants:

a) les charges sociales légalement dues;

b) les cotisations et primes patronales, versées en exécution:

- d'une assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou en cas de décès;

- d'un engagement collectif ou individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès;

- d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale;

- d'un engagement collectif ou individuel qui doit être considéré comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie;

c) les cotisations d'assurance ou de prévoyance sociale non visées au b) et dues en vertu d'obligations contractuelles;

d) la cotisation spéciale due en vertu de l'article 38, § 3novies, de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés.

4° les rémunérations des membres de la famille du contribuable, qui travaillent avec lui;

5° les pensions, les rentes viagères ou temporaires, ainsi que les allocations en tenant lieu, attribuées en exécution d'une obligation contractuelle, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit;

6° les amortissements relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps;

7° les cotisations personnelles dues en exécution de la législation sociale ou d'un statut légal ou réglementaire excluant les intéressés du champ d'application de la législation sociale;

7°bis les cotisations visées au point 7° incluent notamment les cotisations visées à l'article 45 de la loi programme du 24 décembre 2002, à l'exception des primes ou cotisations payées directement à un organisme de pension par l'Institut national d'assurance maladie-invalidité

pour des contrats en exécution du régime d'avantages sociaux prévu à l'article 54 de la loi du 14 juillet 1994 relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités et qui sont exonérées dans le chef du bénéficiaire en application de l'article 38, alinéa 1er, 16°.

8° les sommes que le contribuable paie, pour lui-même, pour son conjoint et pour les membres de son ménage qui sont à sa charge, à une mutualité agréée par arrêté royal, au titre de cotisations dans le cadre d'une assurance complémentaire en vue de bénéficier d'une intervention dans le coût des soins de santé qui sont remboursables en application de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994, sans toutefois tomber dans le champ d'application de l'arrêté royal du 30 juillet 1964 portant les conditions dans lesquelles l'application de la même loi coordonnée est étendue aux travailleurs indépendants, à concurrence du montant de l'intervention qui peut être procurée en application de la loi coordonnée précitée;

9° les avantages non récurrents liés aux résultats payés ou attribués en application du chapitre II de la loi du 21 décembre 2007 relative à l'exécution de l'accord interprofessionnel 2007-2008 ainsi que du Titre XIII, Chapitre unique «Mise en place d'un système d'avantages non récurrents liés aux résultats pour les entreprises publiques autonomes» de la loi du 24 juillet 2008 portant des dispositions diverses et qui sont effectivement soumis à la cotisation spéciale et la cotisation de solidarité prévues à l'article 38, § 3 novies, de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés.

10° les cotisations en vue de bénéficier d'une indemnité en cas d'incapacité de travail pour cause de maladie et d'invalidité;

11° les intérêts effectivement payés de dettes contractées auprès de tiers par des dirigeants d'entreprise en vue de l'acquisition d'actions ou parts représentatives d'une fraction du capital social d'une société résidente dont ils perçoivent périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable; sauf en ce qui concerne les établissements visés à l'article 56, ne sont pas considérées comme des tiers, la société elle-même ainsi que toute entreprise à l'égard de laquelle cette société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.

Art. 53.

Ne constituent pas des frais professionnels:

1° les dépenses ayant un caractère personnel, telles que le loyer et les charges locatives afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'habitation, les frais d'entretien du ménage, d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession;

2° l'impôt des personnes physiques, y compris les sommes versées à valoir sur cet impôt et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire;

3° les taxes additionnelles et les centimes additionnels y afférents calculés sur la base ou le montant de l'impôt des personnes physiques et du précompte immobilier qui sont établis en faveur des Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes;

4° la cotisation spéciale de sécurité sociale;

5° les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à l'impôt des personnes physiques et aux précomptes, à l'exception du précompte immobilier, majoré des centimes additionnels, afférents au revenu cadastral des biens immobiliers à partir de biens immobiliers affectés à l'exercice de l'activité professionnelle;

6° les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les confiscations et les pénalités de toute nature, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations visées à l'article 30;

7° les frais de vêtements, sauf s'il s'agit de vêtements professionnels spécifiques,

a) qui sont imposés comme vêtements de travail par la réglementation relative à la protection du travail ou par une convention collective de travail, ou

b) qui, en tant que vêtements spéciaux, sont portés pour exercer la profession, qui sont adaptés à cette fin et qui, compte tenu de la nature de l'activité professionnelle, sont obligatoires, nécessaires ou d'usage, à l'exclusion, dans les deux cas, des vêtements qui, dans la vie privée courante, sont considérés ou peuvent servir comme tenues de ville, du soir, de cérémonie, de voyage ou de loisir;

8° 50 pct de la quotité professionnelle des frais de réception et de cadeaux d'affaires, à l'exclusion toutefois des articles publicitaires portant de manière apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice;

8°bis 31 pct de la quotité professionnelle des frais de restaurant, à l'exclusion toutefois des frais de restaurant des représentants du secteur alimentaire, dont la nécessité dans l'exercice de l'activité professionnelle, dans le cadre d'une relation potentielle ou réelle de fournisseur à client, est établie par le contribuable;

9° les frais de toute nature qui se rapportent à la chasse, à la pêche, à des yachts ou autres bateaux de plaisance et à des résidences de plaisance ou d'agrément, sauf dans l'éventualité et dans la mesure où le contribuable établit qu'ils sont nécessités par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci ou qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés;

10° tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels;

11° les allocations à des tiers en remboursement de frais visés aux 7° à 10°, dans la mesure où ces frais ne sont eux-mêmes pas considérés comme des frais professionnels;

12° les rémunérations que le contribuable attribue à son conjoint travaillant avec lui, à l'exception des rémunérations visées à l'article 30, 3°;

13° les rémunérations des autres membres de la famille du contribuable dans la mesure où elles dépassent un traitement ou salaire normal eu égard à la nature et à la durée des prestations effectives des bénéficiaires;

14° les avantages visés à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 11° et 25°, à l'exclusion de l'intervention de l'employeur ou de l'entreprise dans le montant des titres-repas limitée, le cas échéant, à 1 EUR par titre-repas lorsque cette intervention répond aux conditions visées à l'article 38/1;

15° les pertes des sociétés prises en charge par des personnes physiques sauf s'il s'agit de dirigeants d'entreprise qui réalisent cette prise en charge par un paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme, effectué en vue de sauvegarder des revenus professionnels que ces dirigeants retirent périodiquement de la société et que la somme ainsi payée a été affectée par la société à l'apurement de ses pertes professionnelles;

16° les intérêts visés à l'article 52, 11°, à partir de la date à laquelle le dirigeant d'entreprise a réalisé ses parts ou à partir du jour et dans la mesure où la société a remboursé le capital social représenté par les parts;

17° les cotisations versées par les membres de la Chambre des représentants, du Sénat, des Parlements de communauté et de région, du Parlement européen et des députations permanentes à leur parti ou à une de ses composantes;

18° sans préjudice de l'article 52, 11°, les intérêts de dettes contractées par une personne physique en vue de la souscription ou de l'acquisition d'actions ou parts représentatives du capital social d'une société;

19° pour les contribuables qui attribuent des rémunérations visées à l'article 30, 3°, les frais professionnels qui sont propres aux conjoints aidants visés à l'article 33, alinéa 1er;

20° pour les conjoints aidants visés à l'article 33, alinéa 1er, les frais professionnels qui se rapportent aux activités du conjoint qu'ils ont aidé;

21° les cotisations et primes patronales visées à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 20°;

22° dans la mesure où elles excèdent un montant maximum de 2.320 EUR (montant indexé) par an, les cotisations et primes patronales visées à l'article 52, 3°, b, qui sont versées en exécution d'engagements individuels de pension complémentaire visés à l'article 6 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, conclus au profit de personnes qui perçoivent des rémunérations visées à l'article 30, 1°;

23° les capitaux qui ont la nature d'une indemnité en réparation totale ou partielle d'une perte permanente de revenus en cas d'incapacité de travail et qui sont alloués directement par l'employeur ou l'ancien employeur aux membres ou anciens membres du personnel;

24° les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont accordés, directement ou indirectement, à une personne:

a) dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 504bis du même Code;

b) dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même Code.

Art. 55.

Les intérêts d'obligations, de prêts, de créances, de dépôts et d'autres titres constitutifs d'emprunts ne sont pris en considération à titre de frais professionnels que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant correspondant au taux pratiqué sur le marché compte tenu des éléments particuliers propres à l'appréciation du risque lié à l'opération, et notamment de la situation financière du débiteur et de la durée du prêt.

Le taux à prendre en considération est:

1° soit celui qui est pratiqué le jour à partir duquel les sommes empruntées ou reçues en dépôt commencent à produire des revenus, la prorogation et la reconduction tacite de toute convention au-delà du terme initialement prévu étant assimilées à la conclusion d'une nouvelle convention;

2° soit, lorsque la convention stipule un intérêt variable ou une clause d'indexation, le taux pratiqué à l'échéance des revenus, ou les taux qui, éventuellement, ont été successivement pratiqués au cours de la période à laquelle se rapportent les revenus, dans l'éventualité et dans la mesure où la stipulation particulière a sorti ses effets.

Art. 56.

§ 1er. Pour l'application de l'article 55, aucune limitation n'est applicable en ce qui concerne les sommes payées par les établissements de crédit soumis à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit ainsi que par la Banque nationale de Belgique et l'Institut de Réescompte et de Garantie.

§ 2. Aucune limitation n'est également applicable en ce qui concerne les sommes payées:

1° en raison d'obligations émises publiquement et d'autres titres analogues constitutifs d'emprunts;

2° à l'un des établissements suivants:

a) les établissements de crédit de droit belge, agréés conformément à la loi du 22 mars 1993 précitée, les établissements de crédit relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen, et autorisés, conformément à la loi du 22 mars 1993 précitée, à exercer leurs activités sur le territoire belge, soit par l'établissement d'une succursale, soit en libre prestation de service, et les autres établissements de crédit relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen, agréés en cette qualité dans leur Etat d'origine conformément aux dispositions nationales de cet Etat transposant la Directive 2006/48/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et son exercice, et non actifs sur le territoire belge;

b) la Banque Nationale de Belgique;

c) l'Institut de Réescompte et de Garantie;

d) les entreprises de prêts hypothécaires soumises à l'arrêté royal n° 225 du 7 janvier 1936 réglementant les prêts hypothécaires et organisant le contrôle des entreprises de prêts hypothécaires, ainsi que les entreprises hypothécaires soumises à la loi du 4 août 1992 relative au crédit hypothécaire ou les entreprises relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen soumises à une législation analogue en vigueur dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen;

e) les sociétés qui ont pour objet exclusif ou principal le financement de ventes à tempérament agréées conformément à la loi du 12 juin 1991 relatif au crédit à la consommation et les entreprises analogues relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen agréées en cette qualité dans leur Etat d'origine conformément aux dispositions nationales de cet Etat transposant la Directive 2008/48/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2008 concernant les contrats de crédit aux consommateurs et abrogeant la Directive 87/102/CE du Conseil;

f) la Banque européenne d'investissement;

g) (abrogé);

h) les entreprises d'assurances de droit belge, agréées conformément à la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, les entreprises d'assurances relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen, et autorisées, conformément à la loi du 9 juillet 1975 précitée, à exercer leurs activités sur le territoire belge, soit par l'établissement d'une succursale, soit en libre prestation de service, et les autres entreprises d'assurance, relevant d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen, agréés en cette qualité dans leur Etat d'origine conformément aux dispositions nationales de cet Etat transposant les Directives européennes en matière d'agrément des entreprises d'assurance, et non actives sur le territoire belge;

i) la Société fédérale de Participations et d'Investissement et les sociétés régionales d'investissement régies par la loi du 2 avril 1962 ainsi que celles qui sont régies par le décret flamand du 7 mai 2004 relatif aux sociétés d'investissement des autorités flamandes;

j) (abrogé);

k) (abrogé).

§ 3. Le paragraphe 2, 2°, ne s'applique pas aux sommes payées à un établissement avec lequel le débiteur des sommes est directement ou indirectement lié au sens de l'article 11 du Code des sociétés ou d'une disposition analogue en vigueur dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen.

Art. 57.

Les dépenses ci-après ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi:

1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3°;

2° rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires;

3° indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur.

Art. 61.

Les amortissements sont considérés comme des frais professionnels dans la mesure où ils sont basés sur la valeur d'investissement ou de revient, où ils sont nécessaires et où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable.

Par valeur d'investissement ou de revient, il faut entendre, suivant le cas, le prix d'acquisition, le prix de revient, la valeur d'apport ou, lorsqu'il s'agit de droits d'usage dont l'entreprise dispose sur des immobilisations corporelles, en vertu de contrats de crédit-bail ou de conventions d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, la partie des versements échelonnés prévus au contrat ou dans la convention représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat ou de la convention, étant entendu que ces notions ont la signification qui leur est donnée par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Art. 62.

La quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement, peuvent être amortis, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable.

Art. 65.

En ce qui concerne les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les

camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les frais accessoires visés à l'article 62 sont amortis de la même manière que la valeur d'investissement ou de revient de ces véhicules.

Art. 66.

§ 1er. Les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 pct.

Les frais professionnels visés à l'alinéa 1er comprennent également les moins-values sur ces véhicules.

§ 2. Le § 1er ne s'applique pas:

1° aux véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles;

2° aux véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet;

3° aux véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers.

§ 3. Les frais visés au § 1er, comprennent les frais afférents aux véhicules visés au § 2, 1° et 3°, qui appartiennent à des tiers, ainsi que le montant des frais visés au présent article qui sont remboursés à des tiers.

§ 4. Par dérogation au § 1er, les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen d'un véhicule visé dans cette disposition, sont fixés forfaitairement à 0,15 EUR par kilomètre parcouru. La présente dérogation n'est pas applicable aux véhicules qui sont exonérés de la taxe de circulation conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

§ 5. Le montant forfaitaire fixé au § 4 peut exclusivement être accordé au contribuable lorsque le véhicule en question:

1° soit est sa propriété;

2° soit est immatriculé à son nom auprès de la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules;

3° soit est mis à sa disposition de façon permanente ou habituelle en vertu d'un contrat de location ou de leasing;

4° soit appartient à son employeur ou à sa société et que l'avantage éventuel découlant de l'utilisation de ce véhicule est taxé dans son chef.

Dans les cas visés à l'alinéa 1er, 1° à 3°, le forfait peut être accordé au conjoint ou à un enfant du contribuable, lorsque ce conjoint ou cet enfant utilise le véhicule pour le déplacement visé au § 4, étant toutefois entendu que le forfait ne peut être accordé qu'à un seul contribuable pour ce qui concerne le trajet effectué en commun.

Dans les cas visés à l'alinéa 1er, 4°, ce forfait ne peut être supérieur à l'éventuel avantage résultant de l'utilisation de ce véhicule imposé dans le chef du contribuable, le cas échéant majoré de l'intervention visée à l'article 36, § 2, dernier alinéa.

Art. 69.

§ 1er. La déduction pour investissement est opérée sur les bénéfices ou profits de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations ont été acquises ou constituées, et est déterminée comme suit:

1° le pourcentage de base de la déduction est égal à l'augmentation, exprimée en pour cent, de la moyenne des indices des prix à la consommation du Royaume de la pénultième année précédente celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition auquel est rattachée la période imposable au cours de laquelle l'investissement est effectué, par rapport à la moyenne des indices des prix à la consommation de l'année précédente, arrondie à l'unité supérieure ou inférieure selon que la fraction atteint ou non 50 pct et majorée de 1,5 point, sans que le pourcentage ainsi obtenu puisse être inférieur à 3,5 pct ou supérieur à 10,5 pct;

2° le pourcentage de base est majoré de 10 points en ce qui concerne:

- a) les brevets;
- b) les immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement;
- c) les immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus spécialement, à la récupération d'énergie dans l'industrie;
- d) un système d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement horeca;
- e) pour les investissements des années 2010 à 2012, les stations de rechargement des véhicules électriques;

3° le pourcentage de base est majoré de 17 points en ce qui concerne les immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et de leur contenu et des véhicules d'entreprise visés à l'article 44bis, § 1er, alinéa 3.

Le Roi peut, lorsque les circonstances économiques le justifient, majorer, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, le pourcentage de base.

Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution de l'alinéa 2.

Pour l'application de l'alinéa 1er, 2°, d, on entend par établissement Horeca: tout lieu ou local accessible au public, quelles que soient les conditions d'accès, dont l'activité principale et permanente consiste à préparer et/ou servir des repas et/ou des boissons pour consommation sur place ou non, et ce même gratuitement.

§ 2. Par dérogation au § 1er, alinéa 1er, 1°, la déduction pour investissement est égale à 3 pct, lorsqu'il s'agit d'immobilisations corporelles exclusivement destinées à assurer le processus de production de récipients réutilisables contenant des boissons et produits industriels, tels que visés au livre III "Ecotaxes" de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat.

Ce pourcentage s'applique également aux immobilisations corporelles exclusivement destinées à assurer la reprise dans les points de vente, le stockage temporaire, l'acheminement vers la ligne d'embouteillage ou vers une centrale de distribution en vue d'un triage et d'un nettoyage, et le triage et le nettoyage en vue du transfert des récipients réutilisables visés à l'alinéa 1er vers les installations d'embouteillage respectives.

Le Roi détermine les modalités d'application de la déduction pour investissement visée aux alinéas 1er et 2, les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour en bénéficier, ainsi que les critères auxquels les immobilisations doivent répondre pour donner droit à la déduction et Il précise ce qu'il y a lieu d'entendre par processus de production.

Art. 75.

La déduction pour investissement n'est pas non plus applicable:

1° aux immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle;

2° aux immobilisations acquises ou constituées en vue de céder à un tiers le droit d'usage en vertu d'un contrat de crédit-bail ou d'une convention d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans les cas où ces immobilisations sont amortissables dans le chef de l'entreprise qui dispose de ces droits;

3° aux immobilisations dont le droit d'usage a été cédé à un autre contribuable selon des modalités différentes de celles visées au 2°, à moins que cette cession n'ait été effectuée à une personne physique ou à une société, qui satisfait elle-même aux conditions, critères et limites d'application de la déduction pour investissement à un pourcentage identique ou supérieur, qui affecte ces immobilisations en Belgique à la réalisation de bénéfices ou de profits et qui n'en cède pas l'usage à une tierce personne en tout ou en partie;

4° aux immobilisations non amortissables ainsi qu'aux immobilisations dont l'amortissement est réparti sur moins de 3 périodes imposables;

5° aux voitures et voitures mixtes telles qu'elles sont définies par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sauf s'il s'agit:

a) de véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles;

b) de véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet;

6° aux frais accessoires au prix d'achat et aux coûts indirects de production, lorsque ces frais ou coûts ne sont pas amortis en même temps que les immobilisations auxquelles ils se rapportent.

Art. 90.

Les revenus divers sont:

1° sans préjudice des dispositions du 8° et du 10°, les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers;

2° les prix et subsides perçus pendant deux ans, pour la tranche dépassant 3.810 EUR (montant indexé), les autres subsides, rentes ou pensions attribués à des savants, des écrivains ou des artistes par les pouvoirs publics ou par des organismes public sans but lucratif, belges ou étrangers, à l'exclusion des sommes qui, payées ou attribuées au titre de rémunérations pour services rendus, constituent des revenus professionnels. Le Roi exonère, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, aux conditions qu'il détermine, les prix et subsides attribués par des institutions qu'il agréé;

3° les rentes alimentaires régulièrement attribuées au contribuable par des personnes du ménage dont il ne fait pas partie, lorsqu'elles lui sont attribuées en exécution d'une obligation

résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère, ainsi que les capitaux tenant lieu de telles rentes;

4° les rentes ou rentes complémentaires visées au 3° payées au contribuable après la période imposable à laquelle elles se rapportent en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif;

5° les revenus recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle:

a) soit à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non;

b) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires;

c) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile;

6° les lots afférents aux titres d'emprunts, à l'exclusion des lots qui ont été exemptés d'impôts belges, réels et personnels, ou de tous impôts;

7° les produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tenderie;

8° les plus-values réalisées, à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles non bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse:

a) de biens qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition a été soumis à la formalité d'enregistrement;

b) de biens qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition à titre onéreux par le donateur ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition à titre onéreux par le donateur a été soumis à la formalité d'enregistrement;

9° les plus-values sur actions ou parts qui:

- soit, sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé;

- soit, sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à une personne morale visée à l'article 227, 2° ou 3°, dont le siège social, le principal établissement ou le siège de direction ou d'administration n'est pas situé dans un Etat membre de l'Espace économique européen, d'actions ou parts représentatives de droits sociaux d'une société résidente si, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, le cédant, ou son auteur dans les cas où les actions ou parts ont été acquises autrement qu'à titre onéreux, a possédé directement ou indirectement, à lui seul ou avec son conjoint, ses descendants, ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et ceux de son conjoint, plus de 25 pct des droits dans la société dont les actions ou parts sont cédées;

10° les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse:

a) de biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition;

b) de biens bâtis qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur;

c) de biens non bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lesquels un bâtiment a été érigé par le contribuable, dont la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur et pour autant que l'ensemble ait été aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

Par date d'acquisition ou d'aliénation, on entend:

- la date de l'acte authentique de l'acquisition ou de l'aliénation;
- ou, à défaut d'acte authentique, la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation a été soumis à la formalité d'enregistrement.

11° les indemnités pour coupon manquant ou pour lot manquant afférentes aux instruments financiers qui font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt.

12° les indemnités personnelles provenant de l'exploitation d'une découverte payées ou attribuées à des chercheurs par une université, une haute école, le «Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds fédéral de la Recherche scientifique - FFWO/FFRS», le «Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen - FWO», le «Fonds de la Recherche scientifique - FNRS - FRS-FNRS» ou une institution scientifique agréée conformément à l'article 275/3, § 1er, alinéa 2, sur la base d'un règlement relatif à la valorisation édicté par cette université, cette haute école ou cette institution scientifique. Par «chercheur», on entend tout chercheur visé à l'article 275/3, § 1er, alinéas 1er et 2, qui - seul ou au sein d'une équipe - mène des recherches dans une université, une haute école ou une institution scientifique agréée, ainsi que les professeurs. Par «découvertes», on entend des inventions brevetables, produits de culture, dessins et modèles, topographies de semi-conducteurs, programmes informatiques et bases de données, qui peuvent être affectés à des fins commerciales.

Art. 104.

Les dépenses suivantes sont déduites de l'ensemble des revenus nets, dans la mesure où elles ont été effectivement payées au cours de la période imposable:

1° 80 pct des rentes alimentaires régulièrement payées par le contribuable à des personnes qui ne font pas partie de son ménage, lorsqu'elles leur sont payées en exécution d'une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère, ainsi que 80 pct des capitaux tenant lieu de telles rentes.

2° 80 pct des rentes ou rentes complémentaires dues par le contribuable aux conditions fixées au 1°, mais qui sont payées après la période imposable au cours de laquelle elles sont dues et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif. Toutefois, les rentes payées pour les enfants pour lesquels l'article 132bis a été appliqué pour un exercice d'imposition antérieur ne sont pas déductibles.

3° (...)

4° (...)

4°bis (...)

4°ter (...)

5° (...)

6° (...)

7° (...)

8° (...)

9° (...)

10° (...)

11° (...)

Art. 130.

L'impôt est fixé à:

25 pct pour la tranche de revenu de 0,01 EUR à 8.680 EUR (montant indexé);

30 pct pour la tranche de 8.680 EUR (montant indexé) à 12.360 EUR (montant indexé);

40 pct pour la tranche de 12.360 EUR (montant indexé) à 20.600 EUR (montant indexé);

45 pct pour la tranche de 20.600 EUR (montant indexé) à 37.750 EUR (montant indexé);

50 pct pour la tranche supérieure à 37.750 EUR (montant indexé).

Lorsqu'une imposition commune est établie, le tarif d'imposition est appliqué au revenu imposable de chaque contribuable.

Art. 131.

Pour le calcul de l'impôt, le montant de base suivant est exempté d'impôt:

1° lorsque le revenu imposable du contribuable ne dépasse pas 26.280 EUR (montant indexé): 7.350 EUR (montant indexé);

2° lorsque le revenu imposable du contribuable est compris entre 15.220 EUR et 15.220 EUR majoré de la différence entre le montant mentionné au 1° et le montant mentionné au 3°: le montant mentionné au 1° diminué de la différence entre le revenu imposable et 15.220 EUR;

3° dans les autres cas: 7.070 EUR (montant indexé).

En cas d'application des articles 145/37 ou 539 et lorsque le revenu imposable du contribuable dépasse 26.280 EUR (montant indexé), augmentés de la différence entre le montant de base visé à l'alinéa 1er, 1°, et le montant de base visé à l'alinéa 1er, 3°, le montant de base exempté d'impôt est, par dérogation à l'alinéa 1er, égal à 7.070 EUR (montant indexé), majorés de la différence positive entre:

a) la différence entre le montant de base visé à l'alinéa 1er, 1°, et le montant de base visé à l'alinéa 1er, 3°

et

b) la différence positive entre:

- le revenu imposable diminué du montant qui, en principe, entre en considération pour l'application des réductions d'impôt visées aux articles 145/37 ou 539, éventuellement limitées au montant maximum fixé à ces articles

et

- 15.220 EUR.

Ce montant est majoré de 1.500 EUR (montant indexé) lorsque le contribuable est atteint d'un handicap.

Art. 155.

Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

Il en est de même pour:

- les revenus exonérés en vertu d'autres traités ou accords internationaux, pour autant que ceux-ci prévoient une clause de réserve de progressivité;

- les revenus professionnels payés ou attribués à des membres et anciens membres du parlement européen ou à leurs ayants droit et soumis à l'impôt au profit des Communautés européennes.

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets.

Art. 156.

Est réduite de moitié, la partie de l'impôt calculé conformément aux articles 130 à 145, 146 à 154, 169 et 170, qui correspond proportionnellement:

1° aux revenus de biens immobiliers sis à l'étranger;

2° aux revenus professionnels qui ont été réalisés et imposés à l'étranger, à l'exclusion des revenus de capitaux et biens mobiliers que le contribuable a affectés à l'exercice de son activité professionnelle dans les établissements dont il dispose en Belgique; en ce qui concerne les rémunérations des dirigeants d'entreprise, la présente disposition n'est applicable que dans la mesure où ces revenus sont imputés sur les résultats d'établissements situés à l'étranger, en raison de l'activité exercée par les bénéficiaires au profit de ces établissements;

3° aux revenus divers ci-après:

a) bénéfices ou profits réalisés et imposés à l'étranger;

b) prix, subsides, rentes ou pensions à charge de pouvoirs publics ou organismes publics étrangers;

c) rentes alimentaires à charge de non-habitants du Royaume.

Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction est calculée par contribuable sur l'ensemble de ses revenus nets.

Art. 179.

Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés résidentes ainsi que, à partir du 1er janvier 1995, les caisses d'épargne communales visées à l'article 124 de la nouvelle loi communale et les organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle.

Art. 185

§ 1er. Les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

§ 2. Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;

b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1er s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990 et des conventions internationales préventives de la double imposition.

§ 3. Le montant des pertes professionnelles éprouvées dans des établissements étrangers ou inhérentes à des actifs situés à l'étranger dont dispose la société et qui sont situés dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, n'est pas pris en considération pour déterminer la base imposable, sauf pour ce qui concerne la partie proportionnelle de ces pertes pour laquelle la société démontre qu'elle n'est pas déduite des bénéfices imposables de cet établissement dans l'Etat où il est situé ni compensée avec des bénéfices exonérés en Belgique d'autres établissements étrangers de la société.

Art. 198.

§ 1er. Ne sont pas considérés comme des frais professionnels:

1° l'impôt des sociétés, y compris les cotisations distinctes dues en vertu des articles 219bis à 219quater, les sommes versées à valoir sur l'impôt des sociétés et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance de l'article 261, mais à l'exclusion de la cotisation distincte due en vertu de l'article 219;

2° la taxe et la taxe additionnelle sur les participations supportées par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire, visées à l'article 113 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus;

3° les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à l'impôt des sociétés et aux précomptes, à l'exception du précompte immobilier;

4° la taxe annuelle sur les participations bénéficiaires prévue par l'article 183bis du Code des droits et taxes divers;

5° les impôts, taxes et rétributions régionaux autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à ces impôts, taxes et rétributions non déductibles;

6° la taxe spéciale sur les avoirs en bons de caisse détenus par les intermédiaires financiers prévue par les articles 201/3 à 201/9 du Code des droits et taxes divers;

7° les réductions de valeur et les moins-values sur les actions ou parts, à l'exception des moins-values actées à l'occasion du partage total de l'avoir social d'une société jusqu'à concurrence de la perte du capital libéré représenté par ces actions ou parts et des réductions de valeur et des moins-values sur les actions ou parts appartenant à un portefeuille commercial, tel que visé à l'article 35ter, § 1er, alinéa 2, a, de l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes annuels des établissements de crédit, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif;

8° la taxe exceptionnelle sur les versements affectés à une épargne à long terme prévue par l'article 183duodecies du Code des droits et taxes divers;

9° les frais de véhicules visés à l'article 65, à concurrence de 17 pct de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition visé à l'article 36, § 2;

10° sans préjudice de l'application de l'article 219, les paiements effectués directement ou indirectement vers des Etats visés à l'article 307, § 1er, alinéa 3, et qui n'ont pas été déclarés conformément audit article 307, § 1er, alinéa 3, ou, si les paiements ont été déclarés, pour lesquels le contribuable ne justifie pas par toutes voies de droit qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles;

11° sans préjudice de l'application des articles 54 et 55, les intérêts d'emprunts payés ou attribués si, et dans la mesure de ce dépassement, le montant total desdits emprunts, autres que des obligations ou autres titres analogues émis par appel public à l'épargne et autres que les emprunts octroyés par des établissements visés à l'article 56, § 2, 2°, excède cinq fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période:

- soit, lorsque les bénéficiaires effectifs de ceux-ci ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique;

- soit, lorsque les bénéficiaires effectifs de ceux-ci font partie d'un groupe auquel appartient le débiteur;

12° les participations au capital ou aux bénéfices, en ce compris les participations attribuées aux travailleurs dans le cadre d'un plan d'épargne d'investissement, en vertu de la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés;

13° les indemnités pour coupon manquant payées ou attribuées en exécution de conventions de sûreté réelle ou de prêts portant sur des actions ou parts, à concurrence d'un montant égal à la différence entre d'une part le montant total du dividende brut payé ou attribué pour les actions ou parts auxquelles ces indemnités pour coupon manquant se rapportent et d'autre part le montant total brut des dividendes soit effectivement recueillis soit par rapport auxquels une indemnité pour coupon manquant a été recueillie pour ces actions ou parts;

14° la partie des primes, des subsides en capital et en intérêt visés aux articles 193bis, § 1er, alinéa 2, et 193ter, § 1er, qui a été antérieurement exonérée définitivement et qui est remboursée à la région concernée.

15° (...)

§ 2. Exclusivement pour l'application du § 1er, 7°, sont toutefois, par dérogation à l'article 184, considérées comme du capital libéré, les réductions de capital libéré opérées antérieurement pour l'apurement comptable de pertes éprouvées ou pour la constitution d'une réserve destinée à couvrir une perte prévisible et utilisée à l'apurement comptable de la perte éprouvée.

Pour l'application du § 1er, 7°, en ce qui concerne les entreprises visées à l'article 192, § 1er, alinéa 4, le transfert interne d'actions ou parts du ou vers le portefeuille commercial est considéré comme une aliénation. Les réductions de valeur sur ces actions ou parts sont considérées comme des dépenses déductibles de la période imposable au cours de laquelle ces actions ou parts quittent le portefeuille commercial. Par contre, les réductions de valeur sur ces actions ou parts sont considérées comme des dépenses non déductibles de la période imposable au cours de laquelle ces actions ou parts entrent dans le portefeuille commercial, conformément au § 1er, 7°.

Pour le calcul de la réduction de valeur en application de l'alinéa 2, la valeur des actions ou parts arrêtée au 31 décembre 2011 sera considérée comme étant la valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeurs admises antérieurement lorsque les actions ou parts concernées sont déjà portées dans les comptes de la société à la date du 31 décembre 2011.

§ 3. Le terme "groupe" visé au § 1er, 11°, désigne l'ensemble des sociétés liées au sens de l'article 11 du Code des sociétés.

En cas d'emprunts garantis par un tiers ou d'emprunts pour lesquels un tiers a procuré les moyens au créancier en vue du financement des emprunts, et qu'il subit en tout ou partiellement les risques liés aux emprunts, ce tiers est considéré être le bénéficiaire réel des intérêts de cet emprunt, lorsque cette garantie ou cette procuration de moyens a comme objectif principal l'évasion fiscale.

La limite de déductibilité visée au § 1er, 11°, deuxième tiret, n'est pas applicable aux emprunts contractés par:

- des sociétés de leasing mobilier visées à l'article 2 de l'arrêté royal n° 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement, et des sociétés dont l'activité principale consiste en factoring ou leasing immobilier, et cela au sein du secteur financier et dans la mesure du capital emprunté effectivement utilisé pour les activités de leasing et de factoring;
- des sociétés dont l'activité principale consiste en la réalisation d'un projet de partenariat public-privé attribué suite à une mise en concurrence conformément à la législation en matière de marchés publics.

Pour les contribuables soumis à l'impôt des sociétés, auxquels s'applique la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, le capital libéré, visé au § 1er, 11°, s'entend des fonds associatifs, tels qu'ils ressortent du bilan établi par ces contribuables.

Pour l'application du § 1er, 11°, doivent être considérées comme des réserves taxées, les réserves exonérées qui ont été constituées à l'occasion d'une opération visée à l'article 184bis, § 4, ou à l'article 211, par prélèvement sur les réserves taxées ou par la création corrélative d'une réserve taxée négative, en raison du fait que la société absorbante ou bénéficiaire possédait des actions ou parts de la société absorbée ou scindée au moment de l'opération.

§ 4. Pour l'application du § 1er, 11°, deuxième tiret, en ce qui concerne les opérations de financement réalisées dans le cadre d'une convention-cadre de gestion centralisée de trésorerie d'un groupe, dans le chef de la société chargée de cette gestion centralisée, on entend par intérêts d'emprunts payés ou attribués, la différence positive entre:

- d'une part, les intérêts payés ou attribués afférents à des sommes mises à sa disposition par des sociétés du groupe;

- et d'autre part, les intérêts reçus ou obtenus afférents à des sommes qu'elle met effectivement à la disposition de sociétés du groupe dans le cadre de cette convention-cadre de gestion centralisée de trésorerie, à l'exception des établissements visés à l'article 56, § 2, 2°, et des sociétés visées au § 3, alinéa 3 ou établies dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen et exerçant des activités analogues à ces dernières.

Pour la détermination de la différence positive susmentionnée, il n'est pas tenu compte des intérêts reçus ou obtenus afférents à des sommes que la société chargée de la gestion centralisée met à la disposition de sociétés du groupe qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue ou qui sont établies dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôt sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Pour l'application de l'alinéa 2, les dispositions du droit commun en matière d'impôts qui sont applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Espace économique européen sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

La société doit établir que tant les intérêts payés ou attribués que les intérêts reçus ou obtenus sont afférents à la gestion centralisée de trésorerie et résultent de la convention-cadre de cette gestion centralisée de trésorerie.

Pour l'application du présent paragraphe, il faut entendre par:

1° gestion centralisée de trésorerie, la gestion au jour le jour de la trésorerie ou la gestion à court terme de la trésorerie, ou exceptionnellement à plus long terme pour tenir compte des circonstances spécifiques dans le cadre de la gestion normale de trésorerie;

2° convention-cadre, la convention dans laquelle les sociétés qui font partie d'un groupe, précisent le modèle de financement utilisé et les activités au sein de la gestion centralisée de trésorerie. Cette convention doit définir entre autres:

- a) les activités qui sont liées à la gestion quotidienne de la trésorerie et que la société effectue pour les membres du groupe;

- b) le mode de compensation de créances et de dettes entre les sociétés affiliées à la susdite convention-cadre;

- c) les modalités d'intervention des sociétés et les taux d'intérêt pratiqués.

Art. 198. bis

Exception faite des frais de carburant, le pourcentage prévu à l'article 66, § 1er, est:

1° en ce qui concerne le taux de déductibilité, selon le cas, porté ou réduit à:

- a) 120 pct pour les véhicules qui émettent 0 gramme de CO₂ par kilomètre;

- b) pour les véhicules à moteur alimenté au diesel:

- 100 pct s'ils émettent au maximum 60 grammes de CO₂ par kilomètre;

- 90 pct s'ils émettent plus de 60 grammes de CO2 par kilomètre à 105 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 80 pct s'ils émettent plus de 105 grammes de CO2 par kilomètre à 115 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 75 pct s'ils émettent plus de 115 grammes de CO2 par kilomètre à 145 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 70 pct s'ils émettent plus de 145 grammes de CO2 par kilomètre à 170 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 60 pct s'ils émettent plus de 170 grammes de CO2 par kilomètre à 195 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 50 pct s'ils émettent plus de 195 grammes de CO2 par kilomètre ou si aucune donnée relative à l'émission de CO2 n'est disponible au sein de la Direction de l'immatriculation des véhicules;

c) pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence:

- 100 pct s'ils émettent au maximum 60 grammes de CO2 par kilomètre;

- 90 pct s'ils émettent plus de 60 grammes de CO2 par kilomètre à 105 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 80 pct s'ils émettent plus de 105 grammes de CO2 par kilomètre à 125 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 75 pct s'ils émettent plus de 125 grammes de CO2 par kilomètre à 155 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 70 pct s'ils émettent plus de 155 grammes de CO2 par kilomètre à 180 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 60 pct s'ils émettent plus de 180 grammes de CO2 par kilomètre à 205 grammes de CO2 au maximum par kilomètre;

- 50 pct s'ils émettent plus de 205 grammes de CO2 par kilomètre ou si aucune donnée relative à l'émission de CO2 n'est disponible au sein de la Direction de l'immatriculation des véhicules;

2° en ce qui concerne le taux à prendre en considération pour les moins-values, égal au rapport exprimé en pour cent entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente et la somme des amortissements comptables pour les périodes imposables correspondantes.

Pour la période allant du 1er avril 2007 jusqu'au 31 mars 2008, l'alinéa 1er ne s'applique qu'aux immobilisations acquises ou constituées pendant cette période.

Lorsque les frais visés à l'alinéa 1er, 1°, a, se composent d'amortissements, le montant déductible par période imposable est obtenu en majorant de 20 pct le montant normal des amortissements de cette période.

Les amortissements qui, conformément à l'alinéa 1er, 1°, a, sont pris en considération au-delà de la valeur d'investissement ou de revient des véhicules concernés n'entrent pas en compte pour la détermination des plus-values ou moins-values ultérieures afférentes à ces véhicules.

Art. 201.

Dans les cas visés à l'article 69, § 1er, alinéa 1er, 1°, la déduction pour investissement est déterminée comme suit:

1° en ce qui concerne les sociétés résidentes dont les actions ou parts, représentant la majorité des droits de vote, sont détenues à concurrence de plus de la moitié par une ou plusieurs personnes physiques, le pourcentage de la déduction est égal à l'augmentation exprimée en pour cent, de la moyenne des indices des prix à la consommation du Royaume de la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition auquel est rattachée la période imposable au cours de laquelle l'investissement est effectué, par rapport à la moyenne des indices des prix à la consommation de l'année précédente, arrondie à l'unité supérieure ou inférieure selon que la fraction atteint au non 50 pct, et majorée de 1 point, mais ramené à zéro;

2° en ce qui concerne les sociétés non visés au 1°, le pourcentage de la déduction est celui visé au 1°, mais ramené à 0.

Dans les mêmes cas et par dérogation à l'alinéa 1er, pour les actifs acquis ou constitués pendant les années 2014 et 2015 par une société qui, sur base de l'article 15 du Code des sociétés, est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elle a effectué ces investissements, la déduction pour investissement est fixée à 4 pct de la valeur d'investissement ou de revient des actifs nouveaux corporels ou incorporels pour autant que ces actifs soient directement liés à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société.

Les actifs dont la valeur, sur base de l'article 205ter, serait déduite dans le calcul du capital à risque pour la déduction pour capital à risque ne sont, pour l'application de l'alinéa qui précède, jamais censés être des actifs affectés à l'activité économique.

Cette déduction pour investissement n'est applicable que si la société, pour la période imposable au cours de laquelle l'investissement est effectué, renonce irrévocablement à la déduction pour capital à risque visée aux articles 205bis à 205novies.

La déduction visée à l'alinéa 2 est toujours appliquée en une fois.

En ce qui concerne la déduction pour investissement visée à l'alinéa 2, le report de l'exonération non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices visé à l'article 72, est limité à la période imposable suivante.

Le Roi peut, si les circonstances économiques le justifient, prolonger, par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, l'application de la déduction pour investissement visée à l'alinéa 2. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent alinéa.

Le Roi peut, lorsque les circonstances économiques le justifient, majorer, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, les pourcentages visés à l'alinéa 1er, 1° et 2°, en tant qu'ils sont ramenés à 0.

Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent article.

Dans le cas visé à l'article 69, § 1er, alinéa 1er, 3°, la déduction pour investissement n'est applicable qu'en ce qui concerne les sociétés résidentes visées à l'alinéa 1er, 1°, et les sociétés résidentes qui, sur base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites

sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées.

Dans le cas visé à l'article 70, alinéa 1er, le pourcentage de déduction est ramené à zéro.

Le contribuable qui a opté irrévocablement pour le crédit d'impôt pour recherche et développement visé à l'article 289quater, ne peut plus bénéficier de la déduction pour investissement visée aux articles 69, § 1er, alinéa 1er, 2°, a) et b), et 70, alinéa 2, et pour ce contribuable, les montants de 620.000 EUR (montant de base) et de 2.480.000 EUR (montant de base) prévus à l'article 72, alinéa 2, sont fixés respectivement à 473.400 EUR (montant indexé) et à 1.893.600 EUR (montant indexé). Ces montants sont adaptés annuellement à l'indice des prix à la consommation du Royaume à l'aide du coefficient déterminé à l'article 178, § 3, alinéa 1er, 2°.

Art. 205 ter.

§ 1er. Pour déterminer la déduction pour capital à risque pour une période imposable, le capital à risque à prendre en considération correspond, sous réserve des dispositions des §§ 2 à 5, au montant des capitaux propres de la société, à la fin de la période imposable précédente, déterminés conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels tels qu'ils figurent au bilan.

Le capital à risque déterminé à l'alinéa 1er est diminué de:

a) la valeur fiscale nette à la fin de la période imposable précédente des actions et parts propres et des immobilisations financières consistant en participations et autres actions et parts, et

b) la valeur fiscale nette à la fin de la période imposable précédente des actions ou parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduits des bénéfices en vertu des articles 202 et 203.

(...)

(...)

§ 2. Le capital à risque, déterminé conformément au § 1er, est diminué des valeurs suivantes déterminées à la fin de la période imposable précédente:

1° la valeur comptable nette des actifs corporels ou d'une partie de ceux-ci, dans la mesure où les frais y afférents dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels;

2° la valeur comptable nette des éléments détenus à titre de placement et qui, par leur nature, ne sont normalement pas destinés à produire un revenu périodique imposable;

3° la valeur comptable nette de biens immobiliers ou autre droits réels sur de tels biens dont des personnes physiques qui exercent un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1er, 1°, leur conjoint ou leurs enfants lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, ont l'usage.

§ 3. Le capital à risque, déterminé conformément aux §§ 1er et 2, est en outre diminué des plus-values exprimées mais non réalisées visées à l'article 44, § 1er, 1°, qui ne portent pas sur des éléments de l'actif visés au § 2, des crédits d'impôt pour recherche et développement et des subsides en capital.

§ 4. Lorsque des variations des éléments visés aux § 1er à 3 interviennent en cours de période imposable, le capital à risque à prendre en considération est augmenté ou diminué, selon le cas, du montant de ces variations, calculées en moyenne pondérée et en considérant que les variations ont eu lieu le premier jour du mois civil qui suit celui de leur survenance.

(...)

§ 5. Pour l'application du § 1er, dans le chef des établissements de crédit, des entreprises d'assurances et des sociétés de bourse visés ci-dessous, il faut entendre par immobilisations financières consistant en participations et autres actions et parts, les actions ou parts qui ont la nature d'immobilisations financières, c'est-à-dire:

1° dans le chef des établissements de crédit visés à l'article 56, § 1er, les actions et parts à comptabiliser sous le poste VII "Immobilisations financières" tel que ce poste du bilan est décrit par l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes annuels des établissements de crédit;

2° dans le chef des entreprises d'assurances visées à l'article 56, § 2, 2°, h:

a) les actions et parts à comptabiliser sous le poste C.II "Placements dans des entreprises liées et participations" du bilan;

b) les actions et parts à comptabiliser sous le poste C.III. "Autres placements financiers" du bilan pour autant que ces actions et parts aient la nature d'"autres immobilisations financières" visées à la rubrique IV.CI. de l'article 95 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés;

tels que lesdits postes C.II. et C.III. du bilan sont décrits par l'arrêté royal du 17 novembre 1994 relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurances;

3° dans le chef des sociétés de bourse visées à l'article 47 de la loi du 6 avril 1995 relative au statut et au contrôle des entreprises d'investissement, les actions et parts à comptabiliser sous le poste IV "Immobilisations financières" tel que ce poste du bilan est décrit par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

§ 6. Pour les contribuables soumis à l'impôt des sociétés, auxquels s'applique la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, les capitaux propres, visés au § 1er s'entendent du fonds social, tel qu'il ressort du bilan établi par ces contribuables.

Art. 205 quater.

§ 1er. La déduction pour capital à risque est égale au capital à risque, déterminé conformément à l'article 205ter, multiplié par un taux fixé aux paragraphes suivants.

§ 2. Le taux applicable est égal à la moyenne des indices de référence J relative aux obligations linéaires 10 ans des mois de juillet, août et septembre de la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Ces indices sont publiés par le Fonds des rentes, tels que visés à l'article 9, § 1er, de la loi du 4 août 1992 relative au crédit hypothécaire.

§ 3. Le taux applicable pour déterminer le montant de la déduction pour capital à risque visée à l'article 205bis ne peut, pour chaque exercice d'imposition visé au § 2, s'écarter de plus d'un point du taux appliqué au cours de l'exercice d'imposition précédent.

§ 4. Le Roi peut, par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, décider de ne pas appliquer la limite visée au § 3, et fixer, en-dehors de cette limite, un autre taux pour déterminer le montant de la déduction pour capital à risque, mais limité par le taux correspondant à l'indice de référence J visé au § 2 pour la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

§ 5. Le taux déterminé conformément aux §§ 2 à 4 ne peut être supérieur à 3 pct.

Le Roi peut, par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, déroger au taux visé à l'alinéa 1er.

§ 6. Pour les sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elles ont bénéficié de la déduction pour capital à risque, le taux déterminé conformément aux §§ 2 à 5 est majoré d'un demi-point.

§ 7. Le Roi détermine, par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, les modalités de calcul de la déduction pour capital à risque pour la première période imposable d'une société et lorsque la période imposable est d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois.

Art. 206.

§ 1er. Les pertes professionnelles antérieures sont successivement déduites des revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes.

L'imputation sur les bénéfices belges des pertes professionnelles éprouvées dans un établissement étranger dont dispose la société et qui est situé dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, est soumise à la condition que la société démontre que celles-ci n'ont pas été déduites des bénéfices de cet établissement étranger. En outre, le montant de ces pertes professionnelles qui a été imputé par la société sur ses bénéfices belges pour une période imposable quelconque, pour la partie proportionnelle de ces pertes pour laquelle la société ne démontre plus pour la période imposable qu'elle n'a pas été déduite des bénéfices de cet établissement étranger, ou si dans le courant de la période imposable l'établissement étranger concerné est transféré dans le cadre d'un apport, d'une fusion, d'une scission ou d'une opération y assimilée, est ajouté au revenu imposable de cette période.

§ 2. Lorsqu'en application de l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, et alinéa 3, ou de l'article 211, § 1er, une société reçoit l'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens ou absorbe en tout ou en partie une autre société par fusion, scission ou opération y assimilée, les pertes professionnelles que la société absorbante ou bénéficiaire a éprouvées avant cet apport ou cette absorption ne sont définitivement déductibles qu'en proportion de la part que représente l'actif net fiscal de la société absorbante ou bénéficiaire avant cette opération dans le total de l'actif net fiscal de cette société et de la valeur fiscale nette des éléments apportés ou absorbés, également avant l'opération. Aucune perte professionnelle antérieure n'est imputable lorsque la valeur fiscale nette de la société absorbante ou bénéficiaire avant l'opération est nulle.

En cas de fusion opérée en application de l'article 211, § 1er, les pertes professionnelles qu'une société absorbée a éprouvées avant cette fusion restent déductibles dans le chef de la société absorbante en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant la fusion des éléments absorbés de la société citée en premier lieu, dans le total, également avant la fusion, de l'actif net fiscal de la société absorbante et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés.

En cas de scission opérée en application de l'article 211, § 1er, la règle tracée ci-avant s'applique à la partie des pertes professionnelles qui est déterminée en proportion de la valeur fiscale nette des éléments absorbés dans le total de l'actif net fiscal de la société absorbée.

L'alinéa 2 ne s'applique pas lorsque la valeur fiscale nette des apports est nulle.

L'alinéa 1er s'applique également en cas de fusion, scission ou d'une opération y assimilée ou d'un apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens dans le cas où la société absorbée, scindée ou apporteuse est une société intra-européenne et où l'opération est fiscalement neutre.

En cas d'opération visée à l'article 231, § 2 ou § 3, les pertes professionnelles qu'a éprouvées la société absorbante ou bénéficiaire avant cette opération ne sont définitivement déductibles qu'en proportion de la part que représente la valeur fiscale nette de la société absorbante ou bénéficiaire avant l'opération dans le total des valeurs fiscales nettes, également avant l'opération, de cette société et de l'établissement belge présent en Belgique avant cette opération et des autres éléments apportés situés en Belgique de la société absorbée, scindée ou apporteuse.

En cas d'opération visée à l'article 231, § 2 ou § 3, l'alinéa 2 n'est applicable qu'en ce qui concerne les pertes professionnelles éprouvées par la société absorbée, scindée ou apporteuse avant cette opération dans son établissement belge, et la proportion visée à l'alinéa 2 est fixée uniquement sur la base de la valeur fiscale nette de l'établissement belge avant l'opération dans le total des valeurs fiscales nettes, également avant l'opération, de la société résidente absorbante ou bénéficiaire et de cet établissement belge absorbé ou reçu.

§ 3. Dans l'éventualité où une société étrangère transfère en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration, la disposition du § 1er, alinéa 1er, est d'application pour ce qui concerne les pertes professionnelles éprouvées par cette société dans un établissement belge dont cette société disposait avant ce transfert.

Art. 215.

Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 33 pct.

Lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR, l'impôt est toutefois fixé comme suit:

- 1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR: 24,25 pct;
- 2° sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR: 31 pct;
- 3° sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR: 34,5 pct.

L'alinéa 2 n'est pas applicable:

1° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 pct, soit de la valeur réévalué du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 pct est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 pct du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts;

2° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés;

3° aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 pct du capital libéré au début de la période imposable;

4° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 36.000 EUR;

5° (...)

6° aux sociétés d'investissement visées à l'article 6 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement ou aux sociétés immobilières réglementées, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185bis, § 1er, s'applique.

Annexe E : Modèle des centimes additionnels élargis

ANNEXE+

Modèle d'additionnels élargis

Composition du revenu imposable

revenus nets des biens immobiliers
+ revenus nets des capitaux et biens mobiliers
+ revenus nets professionnels
+ revenus nets divers
- déduction des revenus nets: rentes alimentaires
= revenu imposable (RI globalement + RI distancement)

Calcul de l'impôt

impôt sur les revenus imposés distinctement	impôt de base suivant le barème fédéral sur le RI	
	- impôt afférent à la quotité du revenu exemptée d'impôt	
	= impôt à répartir	
	- réduction pour pensions et revenus de remplacement	
	- réduction pour revenus d'origine étrangère	
	= principal	
	addition de l'impôt sur les revenus imposés distinctement et du principal sur les revenus imposés globalement	
impôt afférent aux intérêts, dividendes, redevances, lots afférents aux titres d'emprunt et aux plus-values sur titres et valeurs mobilières imposés comme revenus divers	impôt afférent aux autres revenus	
	= impôt Etat* (acteur d'autonomie)	
	= impôt Etat réduit	
		additionnels régionaux sur l'impôt Etat réduit
	- autres réductions d'impôt fédérales	+ augmentations d'impôt régionales
		- réductions d'impôt régionales
		solde: si = 0 éventuellement déduire la partie non imputée de diminutions et réductions d'impôt régionales qui peut être imputée sur le solde positif fédéral
	= impôt des personnes physiques fédéral (peut être négatif)	= impôt des personnes physiques régional (peut être négatif)
	= impôt total (ne peut jamais être négatif)	
	+ augmentations fédérales	
	- éléments fédéraux imputables non-remboursables	
	- crédits d'impôt fédéraux et régionaux remboursables	
	- éléments fédéraux imputables et remboursables	
	+ centimes additionnels commune et agglomération sur "l'impôt total"	
	= impôt à payer ou à rembourser	

Source : <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=de19879b-deb4-4431-80bb-1254983505db&disableHighlighting=true&documentLanguage=fr#findHighlighted>

Annexe F : Tableau comparatif des réductions fédérales et régionales

ANNEXE 2

Autres réductions d'impôt fédérales			Réductions d'impôt régionales		
art. 145 ¹ , 1 ^o - 145 ³	cotisations pension complémentaire	30 pc.			
art. 145 ¹ , 2 ^o - 145 ⁴	épargne à long terme assurance-vie individuelle(1)	30 pc.	art. 145 ³⁹ et 145 ⁴⁰	épargne à long terme assurance-vie individuelle (2)	30 pc.
art. 145 ¹ , 3 ^o - 145 ⁵	épargne à long terme amortissements en capital (3)	30 pc.	art. 145 ³⁹ et 145 ⁴⁰	épargne à long terme amortissements en capital (2)	30 pc.
art. 145 ¹ , 4 ^o - 145 ⁷	acquisition actions employeur	30 pc.			
art. 145 ¹ , 5 ^o - 145 ⁹ à 145 ¹⁶	épargne pension	30 pc.			
			art. 145 ³¹ à 145 ³³	titres-services chèques ALE	30 pc.
art. 145 ²⁴ , § 1 ^{er} (art. 145 ²⁴ , § 1 ^{er} , parim)	réductions d'impôt dépenses faites en vue d'économiser l'énergie reportées	report			
art. 535 (art. 145 ²⁴ , § 2)	réductions d'impôt maisons basse énergie, passives, zéro énergie	montant forfaitaire 10 périodes imposables			
art. 145 ²⁴ , § 3	prêts verts	30 pc.			
			art. 145 ²⁵	zones d'action positive de grandes villes	15 pc.
art. 145 ²⁶	Fonds de	5 pc.(4)			
art. 145 ²⁷	Fonds de	5 pc.(4)			
art. 145 ²⁸	véhicules électriques	15 pc.			
art. 145 ²⁹	Fonds de réduction du coût global de l'énergie	5 pc.(4)			
			art. 145 ³⁰	renovation habitations données en location à un loyer modéré	5 pc. x 9 périodes imposables
			art. 145 ³¹	sécurisation vol ou incendie	30 pc.
art. 145 ³²	actions fonds de développement	5 pc.			
art. 145 ³³	libéralités	45 pc.			
art. 145 ³⁴	rémunération d'un employé de maison	30 pc.			
art. 145 ³⁵	dépenses garde d'enfant	45 pc.			
			art. 145 ³⁶	monuments et sites classés	30 pc.

art. 539 (actuels art. 104,9°, 115, 116)	réduction d'impôt pour habitation unique(3)	taux marginal "correspondant"	art. 145 ³⁷ et 145 ³⁸ (actuels art. 104,9°, 115, 116)	réduction d'impôt pour habitation unique(2)	- contrats avant le 01.01.2015 taux marginal "correspondant" - contrats à partir du 01.01.2015 (45 pc.)
art. 145 ¹ , 2° - 145 ⁴ art. 526, § 2 art. 145 ¹ , 3° - 145 ⁵ art. 526, § 2	réduction d'impôt "épargne logement" (3)	taux marginal "correspondant"	art. 145 ⁴¹ , alinéa 2, 3° et 145 ⁴² , alinéa 2, CIR 92 (art. 145 ¹⁷ , 145 ²⁰ anciens)	réduction d'impôt "épargne logement" (2)	- contrats avant le 01.01.2015 taux marginal "correspondant" - contrats à partir du 01.01.2015 (45 pc.)
			art. 145 ⁴³	réduction d'impôt intérêts ordinaux et redevances emphytéose/superficie (2)	- contrats avant le 01.01.2015: taux marginal "correspondant" - contrats emphytéose/ superficie à partir du 01.01.2015 (45 p.c.)
			art. 145 ⁴⁴	réduction d'impôt intérêts RC (2)	12,5 pc.
art. 526, § 1 ^{er} (art. 104,9°, 115, 116 anciens)	réduction d'impôt intérêts complémentaires(3)	taux marginal "correspondant"	art. 145 ⁴⁵ (art. 104,9°, 115 et 116 anciens)	réduction d'impôt intérêts complémentaires (2)	- contrats avant le 01.01.2015 taux marginal "correspondant" - contrats à partir du 01.01.2015 (45 pc.)
			art. 145 ⁴⁷ (art. 145 ²⁴ , § 1 ^{er} , partim)	dépenses isolation du toit	30 pc.
art. 154bis	travail supplémentaire	57,75 / 66,81pc.de la base de calcul du salaire			

réductions d'impôt régionales existantes	
Région wallonne	
	CIW (en pratique jusqu'à l'ex.d'imp. 2013)
Région flamande	
	prêt Gagnant-Gagnant
	conventions de rénovation

(1) lorsque l'assurance-vie ne sert pas à garantir ou reconstituer un emprunt pour l'habitation propre.
(2) pour l'habitation propre.
(3) pour une autre habitation que l'habitation propre.
(4) Ces réductions d'impôt sont abrogées. En pratique, ces réductions ne sont plus accordées actuellement étant donné qu'il n'y a plus d'émissions. Les fonds sont liés à des compétences matérielles régionales de sorte que les régions puissent en principe octroyer un avantage fiscal en la matière. Deux fonds ont été transférés (directement ou indirectement) au Régions. Le troisième fonds, le Fonds de l'Economie sociale et durable, est en liquidation.

Annexe G : Détails concernant la détermination du revenu imposable

A. Exercice d'imposition 2016 – revenus 2015

1. Activité exercée en entreprise individuelle

Tableau G.A.1.1 : Revenu imposable de l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2016 – revenus 2015)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	65.000,00 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-35.863,29 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(22)
Revenu net	29.136,71 EUR	(23)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(24)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(25)
Revenu net	0,00 EUR	(26)
Ensemble des revenus nets	29.136,71 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	29.136,71 EUR	(29)

(1) à (7) : Ces renvois ont déjà été développés aux renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39). Veuillez de ce fait vous y référer.

(8) : Le revenu professionnel imposable est composé des éléments suivants :

- Chiffre d'affaires : 50.000 EUR ;
- Rémunération de l'entrepreneur : 15.000 EUR.

(9) : /

(10) : Les déductions sont composées des éléments repris dans le Tableau H.1.1.2 ci-après. Leur montant total est de 35.863,29 EUR.

Tableau G.A.1.2 : Frais professionnels déductibles (année de revenus 2015)

Frais professionnels déductibles		
Type de frais	Montant	Renvoi
Frais d'établissement	0,00 EUR	(11)
Loyer (charges comprises)	9.600,00 EUR	(12)
Honoraires comptables	1.500,00 EUR	(13)
Frais liés au véhicule	500,00 EUR	(14)
Frais de carburant	1.513,05 EUR	(15)
Frais de télécommunication	720,00 EUR	(16)
Frais de restaurant	345,00 EUR	(17)
Intérêts sur emprunt	1.600,00 EUR	(18)
Amortissements	2.300,00 EUR	(19)
Rémunération de l'entrepreneur	15.000,00 EUR	(20)
Cotisations sociales	2.785,24 EUR	(21)
Total	35.863,29 EUR	

(11) Les frais d'établissement ont intégralement été pris en charge lors de l'exercice précédent. Ils sont donc à présent nuls.

(12) à (20) : Ces frais déductibles n'ont pas changé par rapport à l'exercice précédent (voir renvois (12) à (20) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 40-42).

(21) : Il s'agit de la cotisation minimum forfaitaire afférente à la deuxième année d'activité (voir Tableau 4 p. 31).

(22) : /

(23) : Revenus professionnels imposables (65.000 EUR) – exonérations – déductions (35.863,29 EUR) – pertes antérieures = 29.136,71 EUR

(24) à (26) : /

(27) : (4) + (7) + (23) + (26) = 29.136,71 EUR

(28) : /

(29) : (27) – (28) = 29.136,71 EUR

Tableau G.A.1.3 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2016 - revenus 2015)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				10.411,52 EUR	(30)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.767,50 EUR	(31)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(32)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(33)
Impôt d'Etat				8.644,02 EUR	(34)
Impôt d'Etat réduit	6.397,44 EUR	(35)	Additionnels régionaux	2.246,58 EUR	(38)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(36)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(39)
IPP fédéral	6.397,44 EUR	(37)	IPP régional	2.246,58 EUR	(40)
Impôt total				8.644,02 EUR	(41)
Taxe communale				605,08 EUR	(42)
Impôt à payer				9.249,10 EUR	(43)

(30) : $8.680 \times 25 \% + (12.360 - 8.680) \times 30 \% + (20.600 - 12.360) \times 40 \% + (29.136,71 - 20.600) \times 45 \% = 10.411,52 \text{ EUR}$

(31) : L'entrepreneur ayant un revenu imposable supérieur la limite de 26.280 EUR, sa quotité d'impôt exemptée est de $7.070 \times 25 \% = 1.767,50 \text{ EUR}$.

(32) : /

(33) : /

(34) : $(30) - (31) - (32) - (33) = 8.644,02 \text{ EUR}$

(35) à (40) : (voir renvois (35) à (40) au point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 45).

(41) : $(37) + (40) = 8.644,02 \text{ EUR}$

(42) : $8.644,02 \times 7 \% = 605,08 \text{ EUR}$

(43) : $(41) + (42) = 9.249,10 \text{ EUR}$

2. Activité exercée en société

2.1. Impôt à payer par la société

/

2.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

Tableau G.A.2.2.1 : Revenu imposable de l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2016 – revenus 2015)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	16.595,31 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-3.283,10 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(11)
Revenu net	13.312,21 EUR	(12)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(13)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(14)
Revenu net	0,00 EUR	(15)
Ensemble des revenus nets	13.312,21 EUR	(16)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(17)
Revenu imposable	13.312,21 EUR	(18)

(1) à (7) : voir renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39).

(8) : Le revenu professionnel imposable est constitué de :

- Rémunération de l'entrepreneur : 15.000 EUR

- Avantage de toute nature pour le véhicule : $30.000 * 94 \% * (6/7) * 6,6 \% = 1.595,31$ EUR

(9) : /

(10) : Les déductions comprennent :

- Cotisations sociales : 2.785,24 EUR (Cotisation minimale forfaitaire de la deuxième année)

- Frais professionnels forfaitaires : $(8) * 3 \% = 497,86$ EUR

(11) : /

(12) : (8) – (9) – (10) – (11) = 13.312,21 EUR

(13) à (15) : /

(16) : (4) + (7) + (12) + (15) = 13.312,21 EUR

(17) : /

(18) : (16) – (17) = 13.312,21 EUR

Tableau G.A.2.2.2 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2016 - revenus 2015)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				3.654,89 EUR	(19)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.837,50 EUR	(20)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(21)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(22)
Impôt d'Etat				1.817,39 EUR	(23)
Impôt d'Etat réduit	1.345,05 EUR	(24)	Additionnels régionaux	472,34 EUR	(27)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(25)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(28)
IPP fédéral	1.345,05 EUR	(26)	IPP régional	472,34 EUR	(29)
Impôt total				1.817,39 EUR	(30)
Taxe communale				127,22 EUR	(31)
Impôt à payer				1.944,60 EUR	(32)

(19) : $8.680 \times 25 \% + (12.360 - 8.680) \times 30 \% + (13.312,21 - 12.360) \times 40 \% = 3.654,89 \text{ EUR}$

(20) : L'entrepreneur ayant un revenu imposable inférieur à la limite de 26.280 EUR, sa quotité d'impôt exemptée est de $7.350 \times 25 \% = 1.837,50 \text{ EUR}$.

(21) : /

(22) : /

(23) : (19) – (20) – (21) – (22) = 1.817,39 EUR

(24) à (29) : (voir renvois (35) à (40) au point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 45)).

(30) : (26) + (29) = 1.817,39 EUR

(31) : $1.817,39 \times 7 \% = 127,22 \text{ EUR}$

(32) : (41) + (42) = 1.944,60 EUR

B. Exercice d'imposition 2017 – revenus 2016

1. Activité exercée en entreprise individuelle

Tableau G.B.1.1 : Revenu imposable de l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2017 – revenus 2016)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	110.000,00 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-50.929,61 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(22)
Revenu net	59.070,39 EUR	(23)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(24)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(25)
Revenu net	0,00 EUR	(26)
Ensemble des revenus nets	59.070,39 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	59.070,39 EUR	(29)

(1) à (7) : Ces renvois ont déjà été développés aux renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39). Veuillez de ce fait vous y référer.

(8) : Le revenu professionnel imposable est composé des éléments suivants :

- Chiffre d'affaires : 80.000 EUR ;
- Rémunération de l'entrepreneur : 30.000 EUR.

(9) : /

(10) : Les déductions sont composées des éléments repris dans le Tableau H.2.1.2 ci-après. Leur montant total est de 50.929,61 EUR.

Tableau G.B.1.2 : Frais professionnels déductibles (année de revenus 2016)

Frais professionnels déductibles		
Type de frais	Montant	Renvoi
Frais d'établissement	0,00 EUR	(11)
Loyer (charges comprises)	9.600,00 EUR	(12)
Honoraires comptables	1.500,00 EUR	(13)
Frais liés au véhicule	500,00 EUR	(14)
Frais de carburant	1.513,05 EUR	(15)
Frais de télécommunication	720,00 EUR	(16)
Frais de restaurant	345,00 EUR	(17)
Intérêts sur emprunt	1.600,00 EUR	(18)
Amortissements	2.300,00 EUR	(19)
Rémunération de l'entrepreneur	30.000,00 EUR	(20)
Cotisations sociales	2.851,56 EUR	(21)
Total	50.929,61 EUR	

(11) /.

(12) à (19) : Ces frais déductibles n'ont pas changé par rapport à l'exercice précédent (voir renvois (12) à (20) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 40-42).

(20) : La rémunération de l'entrepreneur a augmentée et est maintenant de 30.000 EUR.

(21) : Il s'agit de la cotisation minimum forfaitaire afférente à la troisième année d'activité (voir Tableau 4 p. 31).

(22) : /

(23) : Revenus professionnels imposables (110.000 EUR) – exonérations – déductions (50.929,61 EUR) – pertes antérieures = 59.070,39 EUR

(24) à (26) : /

(27) : (4) + (7) + (23) + (26) = 59.070,39 EUR

(28) : /

(29) : (27) – (28) = 59.070,39 EUR

Tableau G.B.1.3 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2017 - revenus 2016)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				24.947,70 EUR	(30)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.767,50 EUR	(31)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(32)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(33)
Impôt d'Etat				23.180,20 EUR	(34)
Impôt d'Etat réduit	17.155,66 EUR	(35)	Additionnels régionaux	6.024,53 EUR	(38)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(36)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(39)
IPP fédéral	17.155,66 EUR	(37)	IPP régional	6.024,53 EUR	(40)
Impôt total				23.180,20 EUR	(41)
Taxe communale				1.622,61 EUR	(42)
Impôt à payer				24.802,81 EUR	(43)

(30) : $8.680 \times 25 \% + (12.360 - 8.680) \times 30 \% + (20.600 - 12.360) \times 40 \% + (37.750 - 20.600) \times 45 \% + (59.070,39 - 37.750) \times 50 \% = 24.947,70 \text{ EUR}$.

(31) : L'entrepreneur ayant un revenu imposable supérieur la limite de 26.280 EUR, sa quotité d'impôt exemptée est de $7.070 \times 25 \% = 1.767,50 \text{ EUR}$.

(32) : /

(33) : /

(34) : $(30) - (31) - (32) - (33) = 23.180,20 \text{ EUR}$

(35) à (40) : (voir renvois (35) à (40) au point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 45)).

(41) : $(37) + (40) = 23.180,20 \text{ EUR}$

(42) : $8.644,02 \times 7 \% = 1.622,61 \text{ EUR}$

(43) : $(41) + (42) = 24.802,81 \text{ EUR}$

2. Activité exercée en société

2.1. Impôt à payer par la société

Tableau G.B.2.1 : Revenu imposable de la société (exercice d'imposition 2017 – revenus 2016)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
1) Détermination de la base imposable		
Mouvements des réserves	25.427,80 EUR	(1)
Dépenses non admises	1.896,95 EUR	(2)
Dividendes	0,00 EUR	(3)
Résultat	27.324,75 EUR	(4)
2) Ventilation du résultat fiscal		
Revenus d'origine belge	27.324,75 EUR	(5)
Revenus d'origine étrangère avec convention	0,00 EUR	(6)
Revenus d'origine étrangère sans convention	0,00 EUR	(7)
3) Déduction des bénéfices exonérés		
Bénéfices exonérés par convention	0,00 EUR	(8)
Eléments non imposables	0,00 EUR	(9)
Résultat	27.324,75 EUR	(10)
4) Déduction des RDT et RME		
Déduction des revenus définitivement taxés	0,00 EUR	(11)
Déduction des revenus mobiliers exonérés	0,00 EUR	(12)
Résultat	27.324,75 EUR	(13)
5) Déduction des revenus de brevet		
Déduction des revenus de brevet	0,00 EUR	(14)
Résultat	27.324,75 EUR	(15)
6) Déduction pour capital à risque		
Déduction des intérêts notionnels	-343,00 EUR	(16)
Résultat	26.981,75 EUR	(17)
7) Déduction des pertes antérieures		
Déductions des pertes antérieures	0,00 EUR	(18)
Résultat	26.981,75 EUR	(19)
8) Déduction pour investissement		
Déduction pour investissement	0,00 EUR	(20)
Résultat	26.981,75 EUR	(21)
9) Déduction des reports de déduction de capital à risque		
Stock de déduction de capital à risque	0,00 EUR	(22)
Revenu imposable	26.981,75 EUR	(23)
Impôt à payer	6.877,77 EUR	(24)

(1) : Chiffre d'affaires (80.000 EUR) – Charges professionnelles (54.572,20 EUR) = 25.427,80 EUR

(2) : Les DNA sont composés de :

- Frais de restaurant : $500 \times 31 \% = 155$ EUR

- Frais de carburant : (1.852,20 EUR – partie de l'ATN se rapportant à ces frais ($1.493,49 \times 30 \% = 448,05$ EUR)) $\times 25 \% = 351,04$ EUR

- Dotation aux amortissements et autres frais liés au véhicule : (8.000 EUR – partie de l'ATN se rapportant à ces frais ($1.493,49 \times 70 \% = 1.045,44$ EUR)) $\times 25 \% = 1.390,91$ EUR

(3) : /

(4) : (1) + (2) + (3) = 27.324,75 EUR

(5) : 27.324,75 EUR (tout le revenu est belge)

(6) et (7) : /

(8) et (9) : /

(10) : (4) – (8) – (9) = 27.324,75 EUR

(11) et (12) : /

(13) = (10) – (11) – (12) = 27.324,75 EUR

(14) : /

(15) : (13) – (14) = 27.324,75 EUR

(16) : Capitaux propres à la fin de la période imposable précédente ($9.977,80 + 9.077,83 = 19.055,63$ EUR) $\times (1,30 \% + 0,5 \%) = 343$ EUR

(17) : (15) – (16) = 26.981,75 EUR

(18) : /

(19) : (17) – (18) = 26.981,75 EUR

(20) : /

(21) : (19) – (20) = 26.981,75 EUR

(22) : /

(23) : (21) – (22) = 26.981,75 EUR

(24) : $25.000 \times 24,98 \% + (26.981,75 - 25.000) \times 31,93 \% = 6.877,77$ EUR

2.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

Tableau G.B.2.2.1 : Revenu imposable de l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2017 – revenus 2016)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	31.493,49 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-3.796,36 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(11)
Revenu net	27.697,12 EUR	(12)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(13)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(14)
Revenu net	0,00 EUR	(15)
Ensemble des revenus nets	27.697,12 EUR	(16)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(17)
Revenu imposable	27.697,12 EUR	(18)

(1) à (7) : voir renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39).

(8) : Le revenu professionnel imposable est constitué de :

- Rémunération de l'entrepreneur : 30.000 EUR

- Avantage de toute nature pour le véhicule : $30.000 * 88 \% * (6/7) * 6,6 \% = 1.493,49$ EUR

(9) : /

(10) : Les déductions comprennent :

- Cotisations sociales : 2.851,56 EUR (Cotisation minimale forfaitaire de la troisième année)

- Frais professionnels forfaitaires : $(8) * 3 \% = 944,80$ EUR

(11) : /

(12) : (8) – (9) – (10) – (11) = 27.697,12 EUR

(13) à (15) : /

(16) : (4) + (7) + (12) + (15) = 27.697,12 EUR

(17) : /

(18) : (16) – (17) = 27.697,12 EUR

Tableau G.B.2.2.2 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2017 - revenus 2016)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				9.763,70 EUR	(19)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.767,50 EUR	(20)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(21)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(22)
Impôt d'Etat				7.996,20 EUR	(23)
Impôt d'Etat réduit	5.917,99 EUR	(24)	Additionnels régionaux	2.078,21 EUR	(27)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(25)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(28)
IPP fédéral	5.917,99 EUR	(26)	IPP régional	2078,21 EUR	(29)
Impôt total				7.996,20 EUR	(30)
Taxe communale				559,73 EUR	(31)
Impôt à payer				8.555,94 EUR	(32)

(19) : $8.680 \times 25 \% + (12.360 - 8.680) \times 30 \% + (20.600 - 12.360) \times 40 \% + (27.697,12 - 20.600) \times 45 \% = 9.763,70 \text{ EUR}$

(20) : L'entrepreneur ayant un revenu imposable supérieur à la limite de 26.280 EUR, sa quotité d'impôt exemptée est de $7.700 \times 25 \% = 1.767,50 \text{ EUR}$.

(21) : /

(22) : /

(23) : (19) – (20) – (21) – (22) = 7.996,20 EUR

(24) à (29) : (voir renvois (35) à (40) au point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 45)).

(30) : (26) + (29) = 7.996,20 EUR

(31) : $1.817,39 \times 7 \% = 559,73 \text{ EUR}$

(32) : (41) + (42) = 8.555,94 EUR

C. Exercice d'imposition 2018 – revenus 2017

1. Activité exercée en entreprise individuelle

Tableau G.C.1.1 : Revenu imposable de l'entrepreneur en entreprise individuelle (exercice d'imposition 2018 – revenus 2017)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	240.000,00 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-72.745,89 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(22)
Revenu net	167.254,11 EUR	(23)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(24)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(25)
Revenu net	0,00 EUR	(26)
Ensemble des revenus nets	167.254,11 EUR	(27)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(28)
Revenu imposable	167.254,11 EUR	(29)

(1) à (7) : Ces renvois ont déjà été développés aux renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39). Veuillez de ce fait vous y référer.

(8) : Le revenu professionnel imposable est composé des éléments suivants :

- Chiffre d'affaires : 200.000 EUR ;
- Rémunération de l'entrepreneur : 40.000 EUR.

(9) : /

(10) : Les déductions sont composées des éléments suivants :

- Les frais professionnels déductibles repris dans le Tableau H.3.1.2 ci-après, dont le montant total est de 70.995,89 EUR

- La déduction pour investissement : Investissement de la période (50.000 EUR) * 3,5 %
(Taux de déduction pour investissement ordinaire) = 1.750 EUR

Tableau G.C.1.2 : Frais professionnels déductibles (année de revenus 2017)

Frais professionnels déductibles		
Type de frais	Montant	Renvoi
Frais d'établissement	0,00 EUR	(11)
Loyer (charges comprises)	9.600,00 EUR	(12)
Honoraires comptables	1.500,00 EUR	(13)
Frais liés au véhicule	500,00 EUR	(14)
Frais de carburant	1.513,05 EUR	(15)
Frais de télécommunication	720,00 EUR	(16)
Frais de restaurant	345,00 EUR	(17)
Intérêts sur emprunt	1.600,00 EUR	(18)
Amortissements	12.300,00 EUR	(19)
Rémunération de l'entrepreneur	40.000,00 EUR	(20)
Cotisations sociales	2.917,84 EUR	(21)
Total	70.995,89 EUR	

(11) /.

(12) à (18) : Ces frais déductibles n'ont pas changé par rapport à l'exercice précédent (voir renvois (12) à (19) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 40-42).

(19) : Les amortissements comprennent à présent la dotation du nouvel investissement (50.000 * 20 % = 10.000 EUR).

(20) : La rémunération de l'entrepreneur a augmentée et est maintenant de 40.000 EUR.

(21) : Il s'agit de la cotisation minimum forfaitaire définitive se rapportant à la première année d'exercice (voir Tableau 6 p. 32). Il n'y a pas de régularisation.

(22) : /

(23) : Revenus professionnels imposables (240.000 EUR) – exonérations – déductions (72.745,89 EUR) – pertes antérieures = 167.254,11 EUR

(24) à (26) : /

(27) : (4) + (7) + (23) + (26) = 197.254,11 EUR

(28) : /

(29) : (27) – (28) = 167.254,11 EUR

Tableau G.C.1.3 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2018 - revenus 2017)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				79.039,56 EUR	(30)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.767,50 EUR	(31)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(32)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(33)
Impôt d'Etat				77.272,06 EUR	(34)
Impôt d'Etat réduit	57.189,05 EUR	(35)	Additionnels régionaux	20.083,01 EUR	(38)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(36)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(39)
IPP fédéral	57.189,05 EUR	(37)	IPP régional	20.083,01 EUR	(40)
Impôt total				77.272,06 EUR	(41)
Taxe communale				5.409,04 EUR	(42)
Impôt à payer				82.681,10 EUR	(43)

(30) : $8.680 \times 25 \% + (12.360 - 8.680) \times 30 \% + (20.600 - 12.360) \times 40 \% + (37.750 - 20.600) \times 45 \% + (167.254,11 - 37.750) \times 50 \% = 79.039,56 \text{ EUR}$.

(31) : L'entrepreneur ayant un revenu imposable supérieur la limite de 26.280 EUR, sa quotité d'impôt exemptée est de $7.070 \times 25 \% = 1.767,50 \text{ EUR}$.

(32) : /

(33) : /

(34) : $(30) - (31) - (32) - (33) = 77.272,06 \text{ EUR}$

(35) à (40) : (voir renvois (35) à (40) au point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 45).

(41) : $(37) + (40) = 77.272,06 \text{ EUR}$

(42) : $8.644,02 \times 7 \% = 5.409,04 \text{ EUR}$

(43) : $(41) + (42) = 82.681,10 \text{ EUR}$

2. Activité exercée en société

2.1. Impôt à payer par la société

Tableau G.3.2.1 : Revenu imposable de la société (exercice d'imposition 2018 – revenus 2017)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
1) Détermination de la base imposable		
Mouvements des réserves	125.427,80 EUR	(1)
Dépenses non admises	1.918,84 EUR	(2)
Dividendes	0,00 EUR	(3)
Résultat	127.346,64 EUR	(4)
2) Ventilation du résultat fiscal		
Revenus d'origine belge	127.346,64 EUR	(5)
Revenus d'origine étrangère avec convention	0,00 EUR	(6)
Revenus d'origine étrangère sans convention	0,00 EUR	(7)
3) Déduction des bénéfices exonérés		
Bénéfices exonérés par convention	0,00 EUR	(8)
Eléments non imposables	0,00 EUR	(9)
Résultat	127.346,64 EUR	(10)
4) Déduction des RDT et RME		
Déduction des revenus définitivement taxés	0,00 EUR	(11)
Déduction des revenus mobiliers exonérés	0,00 EUR	(12)
Résultat	127.346,64 EUR	(13)
5) Déduction des revenus de brevet		
Déduction des revenus de brevet	0,00 EUR	(14)
Résultat	127.346,64 EUR	(15)
6) Déduction pour capital à risque		
Déduction des intérêts notionnels	0,00 EUR	(16)
Résultat	127.346,64 EUR	(17)
7) Déduction des pertes antérieures		
Déductions des pertes antérieures	0,00 EUR	(18)
Résultat	127.346,64 EUR	(19)
8) Déduction pour investissement		
Déduction pour investissement	-2.000,00 EUR	(20)
Résultat	125.346,64 EUR	(21)
9) Déduction des reports de déduction de capital à risque		
Stock de déduction de capital à risque	0,00 EUR	(22)
Revenu imposable	125.346,64 EUR	(23)
Impôt à payer	39.561,70 EUR	(24)

(1) : Chiffre d'affaires (200.000 EUR) – Charges professionnelles (74.572,20 EUR) = 125.427,80 EUR

(2) : Les DNA sont composés de :

- Frais de restaurant : $500 \times 31 \% = 155 \text{ EUR}$

- Frais de carburant : $(1.852,20 \text{ EUR} - \text{partie de l'ATN se rapportant à ces frais } (1.391,66 \times 30 \% = 417,50 \text{ EUR})) \times 25 \% = 358,68 \text{ EUR}$

- Dotation aux amortissements et autres frais liés au véhicule : $(8.000 \text{ EUR} - \text{partie de l'ATN se rapportant à ces frais } (1.391,66 \times 70 \% = 974,16 \text{ EUR})) \times 25 \% = 1.405,17 \text{ EUR}$

(3) : /

(4) : $(1) + (2) + (3) = 127.346,64 \text{ EUR}$

(5) : 127.346,64 EUR (tout le revenu est belge)

(6) et (7) : /

(8) et (9) : /

(10) : $(4) - (8) - (9) = 127.346,64 \text{ EUR}$

(11) et (12) : /

(13) : $(10) - (11) - (12) = 127.346,64 \text{ EUR}$

(14) : /

(15) : $(13) - (14) = 127.346,64 \text{ EUR}$

(16) : Capitaux propres à la fin de la période imposable précédente $(19.055,63 + 18.550,03 = 37.605,66 \text{ EUR}) \times (1,30 \% + 0,5 \%) = 676,90 \text{ EUR}$. Mais $(16) < (20) \Rightarrow (16) = 0,00 \text{ EUR}$.

(17) : $(15) - (16) = 127.346,64 \text{ EUR}$

(18) : /

(19) : $(17) - (18) = 127.346,64 \text{ EUR}$

(20) : Investissement de la période $(50.000 \text{ EUR}) \times 4 \%$ (Taux de déduction pour investissement ordinaire) = 2.000 EUR. Puisque $(20) > (16) \Rightarrow (20) = 2.000 \text{ EUR}$ (la société choisi ce qui est le plus intéressant pour elle).

(21) : $(19) - (20) = 125.346,64 \text{ EUR}$

(22) : /

(23) : $(21) - (22) = 125.346,64 \text{ EUR}$

(24) : $25.000 \times 24,98 \% + (90.000 - 25.000) \times 31,93 \% + (125.346,64 - 90.000) \times 35,54 \% = 39.561,70 \text{ EUR}$

2.2. Impôt à payer par l'entrepreneur

Tableau G.3.2.2.1 : Revenu imposable de l'entrepreneur en société (exercice d'imposition 2018 – revenus 2017)

Revenu imposable		
	Montant	Renvoi
Revenu des biens immobiliers		
Revenu immobilier imposable	RC * 1,40 EUR	(1)
(-) Exonérations	- RC * 1,40 EUR	(2)
(-) Déductions	0,00 EUR	(3)
Revenu net	0,00 EUR	(4)
Revenu des biens mobiliers		
Revenu mobilier imposable	0,00 EUR	(5)
(-) Déductions	0,00 EUR	(6)
Revenu net	0,00 EUR	(7)
Revenu professionnel		
Revenu professionnel imposable	41.391,66 EUR	(8)
(-) Revenus exonérés	0,00 EUR	(9)
(-) Déductions	-4.897,83 EUR	(10)
(-) Pertes antérieures	0,00 EUR	(11)
Revenu net	36.493,83 EUR	(12)
Revenu divers		
Revenus divers imposables	0,00 EUR	(13)
(-) Déductions et pertes antérieures	0,00 EUR	(14)
Revenu net	0,00 EUR	(15)
Ensemble des revenus nets	36.493,83 EUR	(16)
(-) Dépenses déductibles	0,00 EUR	(17)
Revenu imposable	36.493,83 EUR	(18)

(1) à (7) : voir renvois (1) à (7) du point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (pp. 38-39).

(8) : Le revenu professionnel imposable est constitué de :

- Rémunération de l'entrepreneur : 40.000 EUR

- Avantage de toute nature pour le véhicule : $30.000 * 82 \% * (6/7) * 6,6 \% = 1.391,66$ EUR

(9) : /

(10) : Les déductions comprennent :

- Cotisations sociales : $15.000 * 22 \% + (15.000 * 20,50 - 2.718,92) = 3.658,08$ EUR
(Cotisations sociales définitive sur la première année d'activité + régularisation)

- Frais professionnels forfaitaires : $(8) * 3 \% = 1.241,75$ EUR

(11) : /

(12) : (8) – (9) – (10) – (11) = 36.493,83 EUR

(13) à (15) : /

(16) : (4) + (7) + (12) + (15) = 36.493,83 EUR

(17) : /

(18) : (16) – (17) = 36.493,83 EUR

Tableau G.3.2.2.2 : Calcul de l'impôt (exercice d'imposition 2018 - revenus 2017)

Calcul de l'impôt					
	Montant	Renvoi		Montant	Renvoi
Impôt de base selon le barème fédéral				13.722,22 EUR	(19)
(-) Impôt afférent à la quotité exemptée				-1.767,50 EUR	(20)
(-) Réduction pour pension et revenus de remplacement				0,00 EUR	(21)
(-) Réduction pour revenus d'origine étrangère				0,00 EUR	(22)
Impôt d'Etat				11.954,72 EUR	(23)
Impôt d'Etat réduit	8.847,69 EUR	(24)	Additionnels régionaux	3.107,03 EUR	(27)
(-) Réductions fédérales	0,00 EUR	(25)	(-) Réductions régionales	0,00 EUR	(28)
IPP fédéral	8.847,69 EUR	(26)	IPP régional	3.107,03 EUR	(29)
Impôt total				11.954,72 EUR	(30)
Taxe communale				836,83 EUR	(31)
Impôt à payer				12.791,55 EUR	(32)

(19) : $8.680 \times 25 \% + (12.360 - 8.680) \times 30 \% + (20.600 - 12.360) \times 40 \% + (36.493,83 - 20.600) \times 45 \% = 13.722,22 \text{ EUR}$

(20) : L'entrepreneur ayant un revenu imposable supérieur à la limite de 26.280 EUR, sa quotité d'impôt exemptée est de $7.700 \times 25 \% = 1.767,50 \text{ EUR}$.

(21) : /

(22) : /

(23) : (19) – (20) – (21) – (22) = 11.954,72 EUR

(24) à (29) : (voir renvois (35) à (40) au point 1.2 : Activité exercée en entreprise individuelle (p. 45)).

(30) : (26) + (29) = 11.954,72 EUR

(31) : $1.817,39 \times 7 \% = 836,83 \text{ EUR}$

(32) : (41) + (42) = 12.791,55 EUR