

Louvain School of Management

Réforme de l'impôt des sociétés

Étude des incidences les plus concrètes pour une
PME résidente

Auteur : Debauve Tanguy
Promoteur(s) : Monsieur Janssen Frédéric
Année académique 2020-2021
Master 120 en Sciences de Gestion HD,
à finalité spécialisée (Fiscalité et expertise comptable)

Résumé

L'impôt des sociétés est une matière en constante mutation. Sa dernière réforme majeure a été introduite par la loi du 25 décembre 2017.

Le tissu économique belge étant majoritairement constitué de PME, j'ai jugé opportun d'étudier, au travers de ce mémoire, les incidences les plus concrètes de la réforme pour ce type de structures.

Afin de mener à bien cette étude, j'effectuerai une analyse comparative de la législation pré et post-réforme de différentes mesures fiscales, afin d'en déterminer les impacts positifs et/ou négatifs pour une petite société.

Cette étude est susceptible d'intéresser toute personne qui est amenée à traiter de près ou de loin cette matière.

Remerciements

Je remercie toutes les personnes qui m'ont accompagné dans l'élaboration de ce mémoire ainsi que durant ces trois années de formation.

En premier lieu, les formateurs de l'UCLouvain pour leur implication et leur disponibilité et plus particulièrement, mon promoteur, Monsieur Frédéric Janssen, pour ses conseils, son soutien et ses encouragements.

Je remercie également mes collègues pour leur relecture et leurs conseils.

Enfin, ma famille, mes amis et ma compagne pour m'avoir soutenu durant ces années d'études malgré les moments difficiles, pour avoir cru en moi et avoir montré de l'intérêt à ce travail.

Table des matières

Liste des abréviations	7
Liste des tableaux	8
Introduction	10
Partie 1 : Étude des incidences liées à la modification des mesures fiscales existantes	11
1 Diminution des taux d'imposition.....	12
1.1 Taux d'imposition avant réforme	12
1.2 Taux d'imposition après réforme	18
1.3 Analyse comparative	23
1.4 Conclusion.....	27
2 Augmentation temporaire de la déduction pour investissement	28
2.1 Déduction pour investissement avant réforme	28
2.2 Déduction pour investissements après réforme.....	32
2.3 Mesures spéciales COVID-19	34
2.4 Analyse comparative	34
2.5 Conclusion.....	36
3 Augmentation de la déduction des revenus définitivement taxés (RDT).....	37
3.1 Régime des RDT avant réforme.....	37
3.2 Régime des RDT après réforme	43
3.3 Analyse comparative	44
3.4 Conclusion.....	45
4 Abrogation de la réserve d'investissement.....	46
4.1 Réserve d'investissement avant réforme	46
4.2 Réserve d'investissement après réforme	47
5 Mobilisation des réserves exonérées	48
5.1 Analyse comparative	50

5.2	Conclusion.....	51
6	Révision de la déduction pour capital à risque.....	52
6.1	Déduction pour capital à risque avant réforme	52
6.2	Déduction pour capital à risque après réforme.....	56
6.3	Analyse comparative	60
6.4	Conclusion.....	62
7	Exonération des plus-values sur actions.....	63
7.1	Exonération des plus-values sur actions avant réforme	63
7.2	Exonération des plus-values sur actions après réforme.....	64
7.3	Analyse comparative	66
7.4	Conclusion.....	67
8	Réduction de capital	68
8.1	Réduction de capital avant réforme.....	68
8.2	Réduction de capital après réforme	69
8.3	Analyse comparative	72
8.4	Conclusion.....	75
9	Exonération des provisions pour risques et charges.....	76
9.1	Exonération des provisions pour risques et charges avant réforme	76
9.2	Exonération des provisions pour risques et charges après réforme.....	77
9.3	Analyse comparative	78
9.4	Conclusion.....	79
10	Modification du calcul du taux de déductibilité des frais de véhicules.....	80
10.1	Taux de déductibilité des frais de véhicules avant réforme	80
10.2	Taux de déductibilité des frais de véhicules après réforme.....	81
10.2.1	Particularité concernant les véhicules hybrides rechargeables.....	82
10.3	Analyse comparative	82

10.4	Conclusion.....	84
11	Modification des régimes d’amortissements.....	85
11.1	Régimes d’amortissements avant réforme.....	85
11.2	Régimes d’amortissements après réforme.....	87
11.3	Analyse comparative.....	88
11.4	Conclusion.....	89
12	Modification de la législation relative à la requalification d’intérêts en dividendes....	90
12.1	Intérêts requalifiés en dividendes avant réforme.....	90
12.2	Intérêts requalifiés en dividendes après réforme.....	91
12.3	Analyse comparative.....	92
12.4	Conclusion.....	94
13	Diverses mesures.....	95
13.1	Charges payées d’avance.....	95
13.2	Nouvelles dépenses non admises.....	95
Partie 2 : Nouvelles mesures instaurées par la réforme.....		96
1	Base imposable minimale.....	96
1.1	Ordre des déductions avant réforme.....	96
1.2	Ordre des déductions après réforme.....	97
1.3	Conclusion.....	98
2	Transferts intra-groupe.....	99
2.1	Conditions.....	99
2.2	Conclusion.....	101
Conclusion générale.....		102
Bibliographie.....		104

Liste des abréviations

BI : base imposable

CCC : contribution complémentaire de crise

CIR : code des impôts sur les revenus

CSA : code des sociétés et des associations

DCR : déduction pour capital à risque

DNA : dépenses non admises

DPI : déduction pour investissement

EI : exercice d'imposition

FSMA : autorités des services et marchés financiers (financial services and markets authority)

IFM : institutions financières et monétaires

IPM : impôt des personnes morales

IPP : impôt des personnes physiques

ISOC : impôt des sociétés

OCDE : organisation de coopération et de développement économique

PME : petites et moyennes entreprises

RCC : régime de chômage avec complément d'entreprise

RDT : revenus définitivement taxés

SIC : société d'investissement en créances

SICAF : société d'investissement à capital fixe

SICAV : société d'investissement à capital variable

SIR : sociétés immobilières réglementées

SRL : Société à responsabilité limitée

VA : versement anticipé

Liste des tableaux

Tableau 1 : Tranches d'imposition au taux progressif.....	14
Tableau 2 : Taux de réduction de majoration avant réforme	17
Tableau 3 : Taux de réduction de majoration après réforme.....	23
Tableau 4 : Comparatif des taux d'imposition pré et post-réforme	24
Tableau 5 : Impact de la réforme du taux nominal.....	26
Tableau 6 : Impact de la réforme du taux réduit	26
Tableau 7 : Comparatif de la DPI ordinaire pré et post-réforme.....	34
Tableau 8 : Impact de la réforme de la DPI	35
Tableau 9 : Comparatif de la déduction des RDT pré et post-réforme	44
Tableau 10 : Impact de la réforme de la déduction des RDT.....	45
Tableau 11 : Comparatif de la taxation des anciennes réserves exonérées pré et post-réforme	50
Tableau 12 : Impact de la taxation de la réserve d'investissement à un taux préférentiel.....	50
Tableau 13 : Impact de la réforme de la DCR.....	61
Tableau 14 : Taux de DCR pour les petites sociétés.....	62
Tableau 15 : Taxation des plus-values réalisées sur actions avant réforme.....	64
Tableau 16 : Taxation des plus-values réalisées sur actions après réforme pour les E.I. 2019 et 2020	65
Tableau 17 : Taxation des plus-values réalisées sur actions à partir de l'EI 2021	66
Tableau 18 : Impact de la réforme du régime fiscal applicable aux plus-values sur actions ...	67
Tableau 19 : Comparatif du régime fiscal applicable aux réductions de capital pré et post-réforme	72
Tableau 20 : Impact de la réforme du régime fiscal applicable aux réductions de capital	74
Tableau 21 : Comparatif du traitement fiscal des provisions pour risques et charges pré et post-réforme	78
Tableau 22 : Impact de la réforme du traitement fiscal des provisions pour risques et charges	79
Tableau 23 : Taux de déductibilité des frais d'un véhicule, en fonction du type de carburant et de l'émission de CO ₂	80
Tableau 24 : Coefficient à prendre en considération en fonction du carburant du véhicule....	81

Tableau 25 : Impact de la modification de la méthode de calcul du taux de déductibilité des frais de véhicules	83
Tableau 26 : Durées d'amortissement généralement admises fiscalement.....	86
Tableau 27 : Comparatif des annuités d'amortissement admises fiscalement pour les PME pré et post-réforme	89
Tableau 28 : Comparatif des notions d'avance et des taux d'intérêts applicables aux avances pré et post-réforme	92
Tableau 29 : Comparatif de la requalification d'intérêts en dividendes pré et post-réforme ...	93
Tableau 30 : Impact de la déduction des transferts intra-groupe	100

Introduction

L'impôt des sociétés est une matière qui a déjà connu quelques réformes depuis son introduction dans la législation fiscale belge. La dernière modification majeure a été introduite par la loi du 25 décembre 2017 (M.B. du 29 décembre 2017) portant réforme de l'impôt des sociétés, qui a été induite afin de « simplifier » le système fiscal de notre pays et de garantir une meilleure équité et sécurité juridique.

Travaillant dans un cabinet d'expertise comptable et fiscale spécialisé dans l'accompagnement des PME à l'échelle nationale, j'ai trouvé intéressant d'analyser les incidences les plus concrètes de la réforme pour ce type de structures. Mon poste de gestionnaire de dossiers m'amène à traiter au quotidien, la comptabilité et la fiscalité de ces contribuables, raison pour laquelle j'ai volontairement choisi de ne pas traiter dans ce mémoire, les dispositions prises tant au niveau des grandes entreprises, qu'en matière de fiscalité internationale.

La première partie, scindée en plusieurs chapitres, débutera par un bref rappel de la notion de « société » et les critères de taille des PME. Ensuite, une analyse de la réforme sera effectuée en établissant un comparatif entre l'ancienne et la nouvelle législation. Au travers de cette étude, je tâcherai de démontrer l'impact positif ou négatif de chaque modification législative pour les PME résidentes. Afin de mieux comprendre chaque incidence, je donnerai, à la fin de chaque point, un exemple concret. Le choix d'intégrer les exemples au terme de chaque chapitre est purement didactique.

La deuxième partie portera sur une brève analyse des nouvelles mesures fiscales introduites dans la réforme que j'estime être les plus significatives dans le cadre de ce mémoire.

Partie 1 : Étude des incidences liées à la modification des mesures fiscales existantes

Dans cette première partie, j'analyserai les principaux axes de la réforme, en précisant les différents impacts (positifs ou négatifs) qu'elle aura pu avoir sur une PME résidente.

Avant d'entamer l'étude, j'estime qu'il est nécessaire de rappeler quelques notions telles que la définition de société, ainsi que les critères de taille pour qu'une société soit considérée comme petite.

Définition de société :

Art. 1:1 CSA : « Une société est constituée par un acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes, dénommées associés, font un apport. Elle a un patrimoine et a pour objet l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. Un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. »

Critères de taille pour qu'une société soit considérée comme petite :

Conformément à l'art. 1:24, §§ 1 à 6 CSA, une société est considérée comme petite si elle ne dépasse pas plus d'un des critères suivants durant deux exercices consécutifs :

- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9.000.000 euros ;
- total du bilan : 4.500.000 euros.

1 Diminution des taux d'imposition

1.1 Taux d'imposition avant réforme

Taux nominal

Avant la réforme de 2017, le taux nominal à l'impôt des sociétés était fixé à 33 % (hors contribution complémentaire de crise). Il frappait les bénéficiaires subsistants des sociétés exclues du taux progressif, à savoir :¹

1) Les sociétés financières

Sont considérées comme sociétés financières, les sociétés² qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 %, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées.

2) Les sociétés filles d'autres sociétés

Sont considérées comme sociétés filles, les sociétés² dont les actions ou parts représentatives du capital sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés.

3) Les sociétés qui distribuent des dividendes excédant 13 % de leur capital libéré

Cette exclusion a été instaurée dans le but d'empêcher les personnes physiques qui exploitent une entreprise de constituer une société dans le but de s'attribuer des dividendes plutôt qu'une rémunération complémentaire. En effet, une personne physique est imposée au taux progressif sur les rémunérations perçues, alors qu'elle sera imposée au précompte libératoire sur les dividendes.

¹ Art. 215, alinéa 3, 1° à 6° ancien CIR 92

² À l'exclusion des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de coopération

Le dividende distribué ne peut excéder 13 % du capital libéré. Le calcul se base sur le capital libéré en début de période imposable.

4) Les sociétés qui n'allouent pas à leurs dirigeants non-salariés une rémunération suffisante

La société³ doit allouer à au moins un de ses dirigeants (personne physique), une rémunération de 36.000 euros minimum. Si ladite rémunération n'atteint pas ce seuil, elle doit être au moins égale au revenu imposable de la société.

5) Les sociétés d'investissement

Sont considérées comme sociétés d'investissement, les sociétés reprises à l'article 6 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances.

6) Les sociétés immobilières réglementées

L'art. 2, alinéa 1^{er}, 1^o de la loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées définit la SIR comme étant une société constituée pour une durée indéterminée, qui exerce une ou plusieurs activités visées aux articles 4 et 76/5 de cette même loi et qui est agréée en tant que telle par la FSMA.

L'art. 2, alinéa 1^{er}, 4^o de cette même loi donne une définition plus précise de ce qu'il faut entendre par société immobilière, à savoir :

« La société de droit belge ou étranger dont l'objet social principal est la construction, l'acquisition, la gestion, l'aménagement ou la vente, ainsi que la location de biens immobiliers pour compte propre, l'exercice de l'une ou plusieurs des activités visées à l'article 4, § 1^{er}, c) et ou l'article 4, § 1^{er}, d) ou la détention de participations dans des sociétés ayant un objet similaire. »

³ À l'exclusion des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de coopération

7) Les organismes de financement de pensions

Il s'agit des organismes de financement de pensions visés à l'art. 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle.

Taux réduit (progressif)

Pour l'application du taux réduit progressif, la base imposable d'une société qui pouvait en bénéficier, était scindée en trois tranches allant de 0 euro à 322.500 euros :

Tableau 1 : Tranches d'imposition au taux progressif

Base imposable	Taux d'imposition	Taux + 3 % CCC⁴
De 0 € à 25.000 €	24,25 %	24,98 %
De 25.000 € à 90.000 €	31,00 %	31,93 %
De 90.000 € à 322.500 €	34,50 %	35,54 %

Taux particuliers

Les taux particuliers à l'impôt des sociétés étaient les suivants (hors CCC) :⁵

1) Taux de 21,5 %

Ce taux vise le bureau d'Intervention et de Restitution belge.

⁴ La contribution complémentaire de crise (CCC) a été intégrée au code fiscal par l'article 22 de la loi du 22 août 1993 portant des dispositions fiscales et financières. Cet article prévoyait un complément de 3 centimes additionnels à l'IPP, l'ISOC et l'IPM, au titre de contribution complémentaire de crise. Elle vient majorer les différents taux d'imposition de 3 %.

⁵ Art. 216 et 217 anciens CIR 92

2) Taux de 5 %

Ce taux vise les sociétés de logement visées à l'article 216, 2^o, b du CIR 92 :

« La Vlaamse Huisvestingsmaatschappij, la Société wallonne du logement, la Société wallonne du crédit social, la Société régionale bruxelloise du logement, la Vlaamse Landmaatschappij et les sociétés agréées par celles-ci, les sociétés coopératives « Fonds du logement de la Ligue des familles nombreuses de Belgique », « Vlaams Waningfonds van de grote gezinnen », « Fonds du logement des familles nombreuses de Wallonie » et « Fonds du logement des familles de la Région bruxelloise », ainsi que les sociétés agréées par la Région flamande, la Région de Bruxelles-Capitale ou la Région wallonne, qui ont pour objet exclusif de faire des prêts en vue de la construction, de l'achat ou de l'aménagement d'habitations sociales, de petites propriétés terriennes ou d'habitations y assimilées, ainsi que de leur équipement mobilier approprié. »

3) Taux de 25 %

Ce taux vise les plus-values réalisées sur des actions ou parts qui sortent du champ d'application de la condition de détention prévue à l'article 192 du CIR 92.

En effet, cet article prévoit l'exonération totale des plus-values constatées ou réalisées lors du partage de l'avoir social d'une société dissoute, dès lors qu'elles portent sur des actions ou parts détenues en pleine propriété durant une période ininterrompue d'au moins un an et dont les revenus bénéficient de l'application du régime des revenus définitivement taxés (RDT) prévu aux articles 202, § 1^{er} et 203 du CIR 92.

Lorsque les revenus tirés des actions ou parts ne pouvaient pas bénéficier dudit régime, alors la plus-value constatée ou réalisée était taxée au taux nominal, voire au taux progressif.

4) Taux de 16,5 %

Ce taux vise les sommes imposables à l'occasion de l'agrément en tant que société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, par l'autorité des services et marchés financiers, sauf si au moment de l'agrément, la société était déjà agréée en tant que société immobilière réglementée et inversement.⁶

Il vise également les sommes imposables, suite à une fusion ou scission à laquelle a pris part une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées agréée par l'autorité des services et marchés financiers.⁷

Majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé

Lorsqu'une société n'effectue aucun versement anticipé (VA) d'impôt ou n'en effectue pas suffisamment, une majoration d'impôt est calculée.⁸

1) Calcul de la majoration

Cette majoration est égale à 2,25 fois le taux de référence⁹, qui était fixé jusqu'à l'exercice d'imposition 2017 à 0,50 %, soit 1,125 % de majoration. Le taux de référence est passé à 1 % à partir de l'exercice d'imposition 2018, soit 2,25 % de majoration.

La base de calcul de la majoration correspondait à l'impôt dû, diminué des éventuels crédits d'impôt et des versements anticipés effectués.

⁶ Art. 210, § 1^{er}, 5^o, 6^o CIR 92

⁷ Art. 211, § 1^{er}, alinéa 6 CIR 92

⁸ Art. 157, alinéa 1^{er} CIR 92

⁹ Art. 159, 1^o CIR 92

2) Avantage lié aux versements anticipés

Le fait d'effectuer des versements anticipés permet à la société de bénéficier d'une réduction de majoration de 3 fois, 2,5 fois, 2 fois et 1,5 fois le taux de référence, en fonction de la date du versement.¹⁰

Tableau 2 : Taux de réduction de majoration avant réforme

Versement anticipé	Date limite de paiement	Taux de réduction jusqu'à l'EI 2017	Taux de réduction à l'EI 2018
V.A. 1	10 avril	1,50 %	3 %
V.A. 2	10 juillet	1,25 %	2,5 %
V.A. 3	10 octobre	1 %	2 %
V.A. 4	20 décembre	0,75 %	1,5 %

Lorsque la société ne tient pas sa comptabilité par année civile, les dates limites de paiement des versements anticipés reprises dans le tableau ci-dessus, correspondent au dixième jour du quatrième mois, septième mois et dixième mois et au vingtième jour du douzième mois de l'exercice comptable concerné.

Si l'exercice comptable est supérieur à 12 mois, il est considéré que les bénéfices de la société ont été recueillis durant les douze derniers mois de l'exercice comptable. Les dates limites seront donc identiques à celles reprises dans le tableau ci-dessus ou identiques à celles visées au paragraphe précédent.

¹⁰ Art. 159, 2° CIR 92

3) Exception à la majoration

Cette majoration n'est pas applicable pour les petites sociétés durant les trois premiers exercices comptables qui suivent leur constitution.¹¹

Elle n'est pas applicable non plus lorsque cette dernière n'atteint pas 1 % de l'impôt qui sert de base à son calcul ou si elle n'atteint pas un certain montant qui est indexé chaque année.¹²

1.2 Taux d'imposition après réforme

L'exposé des motifs de la proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés précise que *« le taux de l'impôt des sociétés belges est un des plus hauts de l'Union européenne et l'OCDE. Ceci tandis que différents pays européens travaillent à une réduction du taux de leur impôt des sociétés. Sans intervention, il risque d'y avoir une perte de compétitivité, d'emplois correspondants et d'investissements. Les revenus pour les pouvoirs publics seraient mis sous pression, non seulement directement via l'impôt des sociétés, mais aussi indirectement via d'autre sources de revenus. »*¹³

Pour éviter cette perte de compétitivité, la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, a prévu en ses articles 54, 55, 82 et 83, une diminution des différents taux d'imposition à l'impôt des sociétés.

Taux nominal

L'article 54 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, est venu modifier l'art. 215 du CIR 92 pour porter le taux nominal à 29 % à partir de l'exercice d'imposition 2019 et à 25 % à partir de l'exercice d'imposition 2021.

¹¹ Art. 218, § 2 CIR 92

¹² Art. 163 CIR 92

¹³ Chambre des représentants de Belgique, DOC 54 2864/001, 20 décembre 2017, p. 3

L'article 215, alinéa 3 du CIR 92 a également été modifié. En effet, les exclusions suivantes ont été modifiées ou abrogées à partir de l'exercice d'imposition 2019 :

1) Les sociétés qui distribuent des dividendes excédant 13 % de leur capital libéré

Cette exclusion a été abrogée.

2) Les sociétés qui n'allouent pas à leurs dirigeants non-salariés une rémunération suffisante

Le seuil de rémunération minimale a été revu à la hausse pour passer de 36.000 euros à 45.000 euros. Cette augmentation a été instaurée afin de lutter contre le passage en société. Un revenu minimal de 45.000 euros fait augmenter l'imposition à l'impôt des personnes physiques. En effet, une telle rémunération couvre toutes les tranches d'imposition de 25 % à 50 %.

Afin d'être certain que la rémunération attribuée soit au moins égale au bénéfice imposable, il faut s'assurer qu'elle atteigne la moitié du bénéfice imposable de la société avant attribution de la rémunération.¹⁴

N.B. : Cette exclusion n'est d'application qu'à partir de la cinquième période imposable suivant la constitution de la société.¹⁵

Le délai de 4 ans prend cours à partir de la date de dépôt de l'acte constitutif au greffe du tribunal de l'entreprise ou d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre État membre de l'Espace économique européen.¹⁶

L'article 145/26, paragraphe 1^{er}, alinéa 4 CIR 92 prévoit toutefois que « *lorsque l'activité de la société consiste en la continuation d'une activité qui était exercée*

¹⁴ La Chambre, Commission des Finances et du Budget, 6 février 2018, réponse du Ministre des Finances Johan Van Overtveldt à la question n° 23241, posée par Monsieur Luk Van Biesen

¹⁵ Art. 215, alinéa 3, 4° nouveau CIR 92

¹⁶ Art. 145/26, § 1er, alinéa 3 CIR 92

auparavant par une personne physique ou une autre personne morale, la société est censée être constituée respectivement au moment de la première inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises par cette personne physique ou au moment du dépôt de l'acte de constitution au greffe du tribunal de l'entreprise ou de l'accomplissement d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre État membre de l'Espace économique européen par cette personne physique ou cette autre personne morale »

Taux réduit

Conformément au nouvel article 215, alinéa 2 nouveau du CIR 92, le taux de l'ISOC est de 20 % sur la première tranche de 0 à 100.000 euros du bénéfice imposable des petites sociétés visées à l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6 du CSA et ce, à partir de l'exercice d'imposition 2019. Cela signifie donc que la partie du bénéfice imposable excédant 100.000 euros sera taxée à 29 % aux exercices d'imposition 2019 et 2020, et à 25 % à partir de l'exercice d'imposition 2021.

Taux particuliers

L'article 217 du CIR 92 a également subi quelques modifications :¹⁷

1) Taux de 12,5 %

Ce taux vient remplacer l'ancien taux de 16,5 %¹⁸ et entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019. Il vise toujours les sommes imposables reprises au point 1.1.3, 4) ci-dessus. Il vise également les plus-values obtenues ou constatées à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activités ou d'une universalité de biens à une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, ou à une société immobilière réglementée agréée par l'autorité des marchés financiers.¹⁹

¹⁷ Art. 55 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

¹⁸ Art. 10, 1^o de la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus

¹⁹ Art. 46, § 1^{er}, alinéa 2 CIR 92

Ce taux vise également les plus-values réalisées lors de l'apport d'un bien immobilier dans une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou dans une société immobilière réglementée pour autant qu'elle bénéficie du régime prévu à l'article 185bis du CIR 92 et dont l'apport est rémunéré exclusivement par des actions ou parts.²⁰

Le taux de 12,5 % passe à 15 % à partir de l'exercice d'imposition 2021.²¹

2) Taux de 25 %

Ce taux est abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2021.²² La suppression de ce taux est assez logique puisque le taux nominal de l'ISOC passe à 25 % à partir de cet exercice d'imposition.

Un nouvel article 217/1 a été inséré au CIR 92²³ afin d'empêcher les sociétés de constituer des provisions pour risques et charges exonérées ou des plus-values immunisées en application du régime de taxation étalée des plus-values en emploi, afin de les rendre taxables après la réforme dans le but de bénéficier d'un taux d'imposition préférentiel.

Cet article prévoit que certaines réserves et provisions exonérées, constituées durant une période imposable se clôturant au plus tôt le 1^{er} janvier 2017 et au plus tard le 30 décembre 2020, seront imposées au taux nominal applicable au moment de leur réalisation. Ce taux sera donc de 33,99 % pour les réserves et provisions exonérées constituées durant une période imposable se rattachant aux exercices d'imposition 2018 et antérieurs, et de 29,58 % pour celles constituées durant une période imposable se rattachant aux exercices d'imposition 2019 et suivants.

²⁰ Art. 217, alinéa 1^{er}, 1^o, 2^e tiret nouveau CIR 92

²¹ Art. 10, 2^o de la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus

²² Art. 55, 4^o de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

²³ Art. 56 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

Les réserves et provisions visées par cet article sont les suivantes :

- les réserves immunisées relatives aux plus-values réalisées bénéficiant du régime de taxation étalée, sur les immobilisations corporelles ou incorporelles visées à l'article 47 du CIR 92, les véhicules d'entreprises visés à l'article 44bis du CIR 92, les bateaux de navigation intérieure destinés à la navigation commerciale visés à l'article 44ter du CIR 92 et les navires visés à l'article 122, § 2 de la loi-programme du 2 août 2002, qui ne respectent plus la condition d'intangibilité visée à l'article 190, alinéa 4 du CIR 92 ou qui n'auraient pas été remployées dans les formes et les délais ;
- la partie des provisions pour risques et charges visées à l'article 48 CIR 92 qui fait l'objet d'une reprise ;
- la partie de la réserve d'investissement qui ne respecte plus la condition d'intangibilité visée à l'article 190, alinéa 4 du CIR 92

Majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé

1) Calcul de la majoration

La réforme est venue augmenter le taux de référence de majoration pour le porter à 3 % au lieu de 1 % à partir de l'exercice d'imposition 2019.²⁴ Cette augmentation du taux de référence augmente le taux de majoration à 6,75 % contre 2,25 % précédemment.

Cette augmentation de majoration a été instaurée afin d'inciter les sociétés à effectuer plus de versements anticipés.

²⁴ Art. 57 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

2) Avantage lié aux versements anticipés

L'augmentation du taux de référence provoque une augmentation inévitable des taux de réduction de majoration.

Tableau 3 : Taux de réduction de majoration après réforme

Versement anticipé	Date limite de paiement	Taux de réduction à partir de l'EI 2019
V.A. 1	10 avril	9 %
V.A. 2	10 juillet	7,5 %
V.A. 3	10 octobre	6 %
V.A. 4	20 décembre	4,5 %

3) Exception à la majoration

La dispense de majoration visée à l'article 163 du CIR 92 a été abrogée.²⁵

1.3 Analyse comparative

Les taux particuliers ne feront pas l'objet d'une analyse comparative étant donné l'application peu courante de ceux-ci.

²⁵ Art. 57, 2° de la Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

Tableau 4 : Comparatif des taux d'imposition pré et post-réforme

	Avant réforme	Après réforme (EI 2019)	Après réforme (EI 2021)
Taux nominal	33 %	29 %	25 %
Taux réduit	Progressif	20 %	20 %
Contribution complémentaire de crise (CCC)	3 %	2 %	0 %
Taux de référence de la majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de VA	1 %	3 %	3 %

Taux nominal

Le taux nominal se voit diminuer de 8 % au total entre l'exercice d'imposition 2018 et l'exercice d'imposition 2021. Il passe à 29 % à partir de l'exercice d'imposition 2019 et à 25 % à partir de l'exercice d'imposition 2021.

Taux réduit

Au niveau du taux réduit, le législateur a abandonné le taux progressif pour un taux fixe de 20 % sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfice imposable des petites sociétés, à partir de l'exercice d'imposition 2019. Il est à noter que pour l'application de l'ancien taux progressif, la taille de la société n'avait pas d'importance, alors que le nouveau taux réduit ne s'applique qu'aux petites sociétés visées à l'art. 1:24, §§ 1^{er} à 6 du CSA.

Contribution complémentaire de crise

La contribution complémentaire de crise est diminuée de 1% pour passer de 3 % à 2 % à partir de l'exercice d'imposition 2019 et est ramenée à 0 % à partir de l'exercice d'imposition 2021.

Majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé

Le taux de référence de la majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé a été revu à la hausse pour passer de 1 % à 3 % à partir de l'exercice d'imposition 2019.

Cette augmentation du taux de référence génère forcément une augmentation des taux de réduction de majoration.

Exemple

Afin d'avoir une vision plus concrète de la réforme des taux d'imposition, prenons le cas suivant :

Une société active dans le secteur de la distribution, dont le bénéfice imposable finale s'élève à 100.000 euros.

Pour faciliter la compréhension de l'impact de la diminution des taux d'imposition, les chiffres utilisés resteront identiques pour chaque exercice d'imposition.

1) Taux nominal

Tableau 5 : Impact de la réforme du taux nominal

	EI 2018	EI 2019 & 2020	EI 2021
Taux nominal (CCC comprise)	33,99 %	29,58 %	25 %
BI finale	100.000 €	100.000 €	100.000 €
Impôt	33.990 €	29.580 €	25.000 €
Économie d'impôt par rapport à l'EI 2018 (%)	-	12,97 %	26,45 %

En comparaison avec l'exercice d'imposition 2018, la diminution constante du taux nominal permet une économie d'impôt de 12,97 % sur les exercices d'imposition 2019 et 2020, et une économie de 26,45 % sur l'exercice d'imposition 2021.

2) Taux réduit

Tableau 6 : Impact de la réforme du taux réduit

	EI 2018	EI 2019 & 2020	EI 2021
Taux réduit	Progressif	20,40 %	20 %
BI finale	100.000 €	100.000 €	100.000 €
Impôt	25.000 x 24,98 % = 6.245 € 65.000 x 31,93 % = 20.754,50 € 10.000 x 35,54 % = 3.554 € Total = 30.553,50 €	20.400 €	20.000 €
Économie d'impôt par rapport à l'EI 2018 (%)	-	33,23 %	34,54 %

Sur une base imposable de 100.000 euros, le choix d'un taux fixe de 20 % au détriment du taux progressif, permet une économie d'impôt (CCC comprise) en comparaison avec l'exercice d'imposition 2018, de 33,23 % sur les exercices d'imposition 2019 et 2020 et de 34,54 % sur l'exercice d'imposition 2021.

1.4 Conclusion

Sur la base des constatations ci-dessus, j'en conclus que la diminution des taux d'imposition a un impact positif pour les sociétés soumises à l'ISOC. Nous pouvons constater une économie d'impôt évolutive tout au long des trois phases de la réforme.

Ces diminutions de taux permettent à la fois de minimiser l'impact de l'impôt sur la trésorerie des sociétés, mais également un meilleur rendement pour les actionnaires.

Une diminution de l'imposition permet de distribuer plus de bénéfices aux actionnaires que ce soit sous forme de dividendes ou sous forme de réserves de liquidation.

Cette réduction des taux d'imposition permet à la Belgique de mieux se positionner par rapport aux autres pays de l'Union européenne et dès lors, d'attirer plus d'investisseurs étrangers.

2 Augmentation temporaire de la déduction pour investissement

La déduction pour investissement (DPI) est une mesure fiscale permettant à une petite société de déduire de son bénéfice subsistant, un certain pourcentage de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations incorporelles ou corporelles acquises ou constituées durant la période imposable.

Définition

L'art. 68 du CIR 92 nous donne une définition de la DPI :

« Les bénéfices et profits sont exonérés à concurrence d'une quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et des immobilisations incorporelles neuves, lorsque ces immobilisations sont affectées en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle. Cette exonération est dénommée « déduction pour investissement. »

2.1 Déduction pour investissement avant réforme

Conditions pour bénéficiaire de la déduction

A la lecture de la définition ci-dessus, nous comprenons que certaines conditions doivent être respectées pour bénéficier de cet avantage fiscal.

Celles-ci sont au nombre de quatre :

- 1) immobilisation corporelle ou incorporelle amortissable ;
- 2) acquise ou constituée à l'état neuf ;
- 3) durant la période imposable ;
- 4) affectée en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle.

Immobilisations exclues du champ d'application de la déduction

Certaines immobilisations ne peuvent toutefois jamais être prises en compte pour le calcul de la DPI, à savoir :²⁶

- 1) les immobilisations qui ne sont pas exclusivement utilisées à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- 2) les immobilisations acquises ou constituées dont le droit d'usage est transféré à une autre personne conformément à un contrat de crédit-bail ou d'une convention d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, dès lors que ces immobilisations sont amortissables dans le chef de l'entreprise qui dispose desdits droits ;
- 3) les immobilisations dont le droit d'usage a été cédé à un autre contribuable selon des modalités différentes de celles visées au 2), sauf si cette cession a été effectuée à une personne physique ou à une société, qui satisfait aux conditions, critères et limites d'application du régime de 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) les immobilisations non amortissables ou amortissables sur moins de trois ans ;
- 5) les voitures et voitures mixtes, ainsi que les « fausses » camionnettes.
Cette exclusion ne concerne pas les voitures, voitures mixtes qui sont utilisées totalement à l'exercice d'une activité professionnelle telle que les auto-écoles, les sociétés de taxis ou les sociétés de location de véhicules avec chauffeur ;
- 6) les frais accessoires liés aux immobilisations acquises ou constituées, dès lors qu'ils ne sont pas amortis en même temps que les investissements auxquels ils se rapportent.

²⁶ Art. 75 CIR 92

Les actifs qui sont déduits lors du calcul de la base de la déduction pour capital à risque ne peuvent pas bénéficier de la déduction pour investissement puisqu'ils ne sont pas considérés comme étant affectés à l'activité professionnelle.²⁷

Déduction en une fois

En principe, le pourcentage de déduction pour investissement est ramené à zéro pour toutes les sociétés.²⁸ Toutefois, pour les investissements acquis ou constitués à l'état neuf par des petites sociétés durant les années 2014 et 2015, la DPI a été réactivée (mesure temporaire) avec un taux de déduction ordinaire de 4 %. A partir du 1^{er} janvier 2016, la mesure est devenue permanente et le taux de déduction ordinaire a été augmenté pour le porter à 8 %.

Ces mesures ont vu le jour afin de proposer aux sociétés ne disposant pas de capitaux propres importants, une alternative à la déduction pour capital à risque (DCR).

La déduction en une fois est applicable aux investissements « ordinaires » affectés à l'exercice de l'activité principale de la société. Il ne s'agit donc pas des activités reprises dans l'objet social de la société, mais bien des activités effectivement réalisées.²⁹

Les sociétés, quelle que soit leur taille, qui investissent dans certains types d'immobilisations peuvent bénéficier de taux de déduction plus importants :

Immobilisations bénéficiant d'un taux majoré de 13,5 % :³⁰

- 1) les brevets ;

- 2) 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 ;

²⁷ D. Darte, Y. Noël, « Maitriser l'I.Soc », Edipro, 2020, p. 547

²⁸ Art. 201, § 1^{er}, alinéa 8 CIR 92

²⁹ Art. 201, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92

³⁰ Art. 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o CIR 92

- 3) 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 ;
- 4) un système d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement Horeca ;
- 5) les immobilisations en actifs numériques visant à intégrer et exploiter des systèmes de paiement et de facturation digitaux et les systèmes qui tendent à la sécurisation de la technologie de l'information et de la communication (uniquement pour les petites sociétés – cfr. art. 201, § 1^{er}, alinéa 7 CIR 92).

Immobilisations bénéficiant d'un taux majoré de 20,5 % :³¹

- 1) les immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et de leur contenu ;
- 2) les immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des véhicules d'entreprises

Déduction étalée

La déduction pour investissement peut également se faire de manière étalée, uniquement pour les investissements en recherche et développement et les investissements en moyen de production de produits de haute technologie.³² La déduction s'élève à 20,5 % de la valeur d'investissement ou de revient et suit la durée d'amortissement. Cela signifie donc que la déduction s'applique sur l'annuité d'amortissement admis fiscalement.

³¹ Art. 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o CIR 92

³² Art. 70, alinéa 1^{er} CIR 92

Report

L'article 201, § 1^{er}, alinéa 5 CIR 92 prévoit qu'en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices ou profits lors d'une période imposable, tout ou partie de la déduction pour investissement non utilisée peut être reportée sur la période imposable suivante.

N.B. : Lorsqu'une société décide d'opter pour la déduction pour investissement, elle doit renoncer à la déduction pour capital à risque.³³

Si la société choisit le crédit d'impôt pour recherche et développement prévu à l'article 289quater du CIR 92, elle ne peut bénéficier de la déduction pour investissement sur les brevets et immobilisations visant à promouvoir la recherche et le développement visée à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, a) et b) CIR 92, ni de la déduction pour investissement étalée visée à l'art. 70, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92.³⁴

2.2 Déduction pour investissements après réforme

Les articles 12, 13 et 43 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, apportent quelques modifications temporaires au régime de déduction pour investissement en une fois.

Le gouvernement précise que cette réforme a été prévue afin de « *donner un coup de fouet à l'économie via une relance des investissements.* »³⁵

³³ Art. 201, § 1^{er}, alinéa 3

³⁴ Art. 201, § 1^{er}, alinéa 10 CIR 92

³⁵ Chambre des représentants de Belgique, DOC 54 2864/001, 20 décembre 2017, p. 36

Taux de déduction ordinaire

L'art. 12 de la loi de réforme vient intégrer à l'art. 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92, la disposition provisoire suivante :

« Toutefois, pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019, le pourcentage de la déduction est fixé à 20 p.c. ».

Cette disposition permet donc aux petites sociétés de bénéficier d'un pourcentage de D.P.I. de base de 150 % plus important pour toutes les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019.

L'art. 13 de la loi de réforme est venu supprimer le 2^o de l'art. 70, alinéa 1^{er} CIR 92, relatif aux *« immobilisations en moyens de production de produits de haute technologie à condition qu'il s'agisse de produits dont la mise en production est nouvelle et que ces produits incorporent, directement ou indirectement, des dépenses élevées en recherche et développement au moment de leur première mise en production de série. »* La circulaire n^o 2018/C/18 nous indique que cette mesure a été supprimée car elle n'a jamais été approuvée par la Commission européenne.

L'art. 43 de la loi de réforme vient modifier l'art. 201, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92 en y intégrant la même disposition provisoire que celle intégrée à l'art. 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92.

Taux de déduction majoré

Concernant la déduction majorée prévue pour certaines immobilisations visée à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o CIR 92, le proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés³⁶ précise que les taux majorés ne sont pas applicables si le taux ordinaire est plus favorable pour le contribuable. Il est pris en exemple la déduction majorée de 13,5 % sur les immobilisations en actifs numériques³⁷. Ce taux étant moins intéressant que le taux ordinaire provisoire de 20 %, c'est bien ce dernier qui sera appliqué.

³⁶ Chambre des représentants de Belgique, DOC 54 2864/001, 20 décembre 2017, p. 36

³⁷ Chambre des représentants de Belgique, DOC 54 2864/001, 20 décembre 2017, p. 37

2.3 Mesures spéciales COVID-19

Le taux ordinaire de déduction pour investissement a été porté à 25 % pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 12 mars et le 31 décembre 2020, conformément à l'article 11 de la loi du 15 juillet 2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19.

L'article 12 de cette même loi intègre une mesure complémentaire à l'article 201, § 1^{er}, alinéa 5 CIR 92, qui prévoit que le surplus de déduction qui n'a pu être utilisé pour la période imposable 2019 pourra être reporté sur les deux exercices suivants.

La loi-programme du 20 décembre 2020, en ses articles 4 et 5, a prolongé ces mesures de deux ans. Le taux de déduction de 25 % est, par conséquent, applicable aux immobilisations acquises ou constituées entre le 12 mars 2020 et le 31 décembre 2022. Le report de tout ou partie de la DPI pour insuffisance de bénéfice imposable, sur les deux exercices suivants, peut se faire pour les investissements acquis ou constitués du 12 mars 2020 au 31 décembre 2021.

2.4 Analyse comparative

Tableau 7 : Comparatif de la DPI ordinaire pré et post-réforme

	DPI avant réforme	DPI après réforme
Déduction de base	8 %	20 %
Majoration en %	150 %	

La principale modification du régime de déduction pour investissement repose sur la déduction de base. En effet, le taux de déduction ordinaire a connu une augmentation de 150 %, en passant de 8 % à 20 %. Aucun changement n'a été apporté aux taux majorés prévus pour certaines immobilisations.

Exemple

Prenons le cas d'une société active dans le secteur de l'agriculture bio, qui a fait l'acquisition d'un nouveau manitou pour une valeur de 65.000 euros hors TVA.

Tableau 8 : Impact de la réforme de la DPI

	EI 2018	EI 2019 & 2020
Base imposable avant DPI	100.000 €	100.000 €
Base de calcul de la DPI	65.000 €	65.000 €
Taux de DPI	8 %	20 %
DPI	5.200 €	13.000 €
Augmentation par rapport à l'EI 2018 (%)		150 %
Base imposable après DPI	94.800 €	87.000 €
Taux ISOC	Progressif	20 %
ISOC	25.000 x 24,9775 % = 6.244,38 € 65.000 x 31,93 % = 20.754,50 € 4.800 x 35,535 % = 1.705,68 € Total = 28.704,56 €	17.400 €
Taux moyen d'imposition	30,28 %	20 %
Variation du taux d'imposition (%)		33,95 %
Économie d'impôt		11.304,56 € Soit une économie de 39,38 %

Comme indiqué au point précédent, l'augmentation du taux de DPI pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 permet une augmentation de la déduction de 150 % en comparaison avec l'exercice d'imposition 2018.

L'augmentation du taux de déduction pour investissement cumulé à la réduction du taux réduit d'imposition permet une économie d'impôt de 39,38 %.

2.5 Conclusion

Dans la gestion courante de mes dossiers au sein de la fiduciaire, je rencontre principalement des déductions pour investissements ordinaires. Je constate que les entreprises qui avaient besoin de réaliser des investissements importants (construction d'un hangar ou d'un magasin, par exemple) ont profité de ces mesures fiscales provisoires afin d'avancer la date de réalisation des travaux.

Lorsqu'une entreprise réalise des investissements importants, une augmentation de déduction importante fait toute la différence.

A la suite des constatations dégagées par l'exemple ci-dessus, j'en conclus que l'augmentation provisoire du taux de DPI est bénéfique pour les PME.

3 Augmentation de la déduction des revenus définitivement taxés (RDT)

Le régime des RDT a pour but d'éviter l'imposition successive d'un même revenu qui transite entre plusieurs sociétés.

En effet, lorsqu'une société distribue des dividendes à une autre société actionnaire, ceux-ci viennent s'ajouter à la base imposable à l'impôt des sociétés. Cela signifie qu'ils sont imposés une première fois dans le chef de la société débitrice. Quand la société bénéficiaire perçoit ces dividendes, ceux-ci sont englobés dans son bénéfice comptable. Les mêmes dividendes sont donc imposés deux fois. Afin d'éviter cette double imposition, le régime des RDT permet de déduire de la base imposable de la société bénéficiaire, les dividendes perçus de la société dans laquelle elle détient une participation.

3.1 Régime des RDT avant réforme

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, les revenus perçus par une société actionnaire n'étaient déductibles de sa base imposable qu'à concurrence de 95 %, moyennant la déduction des « mauvaises » DNA (cfr. point 3.1.5 Limitation de la déduction des RDT).

Le législateur avait décidé de maintenir 5 % du revenu dans la base imposable.

« Cette règle avait pour fondement le fait que la société détentrice de la participation doit exposer certains frais pour gérer son portefeuille et pour en comptabiliser les revenus. Accepter que non seulement les RDT soient exonérés dans le chef de la société réceptrice, mais qu'en plus, elle puisse déduire ces charges d'autres revenus, était considéré comme constituant un avantage exorbitant. »³⁸ (Thilmany J., 2018)

³⁸ J. Thilmany, syllabus « L'impôt des sociétés – Partie générale », U.C.L. MONS – PROGRAMME FISCOM (CHARLEROI), 2018, p. 41

Revenus visés par le régime

Les revenus visés par le régime des RDT sont :³⁹

- les dividendes ;
- les plus-values qui surviennent lors :
 - 1) du partage partiel de l'avoir social d'une société suite au décès, à la démission ou à l'exclusion d'un associé ;⁴⁰
 - 2) du partage de l'avoir social d'une société suite à sa dissolution ;⁴¹
 - 3) de l'échange des droits sociaux suite à une fusion, scission⁴² ou « *transformation des sociétés émettrices desdits droits sociaux quand cette opération n'a pas été effectuée en exemption d'impôt* »⁴³ ; (Deklerck, 2020)
 - 4) « *de la réunion en une seule main de toutes les actions d'une autre société quand cette opération n'a pas été effectuée en exemption d'impôt* »⁴² ; (Deklerck, 2020)
 - 5) de l'acquisition par une société de ses propres actions ou parts.⁴⁴
- les bénéfices distribués par une société étrangère visée à l'article 185/2, § 2 CIR 92, pour autant que le contribuable a pu démontrer que ces bénéfices ont déjà été imposés en application de l'article 185/2 du CIR 92 comme bénéfices non distribués dans une période imposable antérieure dans le chef de la société résidente ;⁴⁵

³⁹ Art. 202, § 1^{er} CIR 92

⁴⁰ Art. 187 CIR 92

⁴¹ Art. 209 CIR 92

⁴² Art. 210 CIR 92

⁴³ L. Deklerck, « Manuel pratique d'impôt des sociétés », Larcier, 2020, p. 403

⁴⁴ Art. 186 CIR 92

⁴⁵ Art. 202, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o CIR 92

- la plus-value non exonérée sur actions ou parts d'une société étrangère, pour autant que le contribuable a pu démontrer que ces bénéfices ont déjà été imposés en application de l'article 185/2 du CIR 92 comme bénéfices non distribués dans une période imposable antérieure dans le chef de la société résidente.⁴⁶

Revenus exclus

Les revenus distribués par certaines sociétés ne peuvent être pris en compte pour le calcul de la déduction suite au non-respect de la condition de taxation en amont.

Ces sociétés sont les suivantes :⁴⁷

- 1) les sociétés non assujetties à l'ISOC ou assujetties à un impôt étranger analogue ou qui sont établies dans un pays dont les dispositions fiscales sont notablement plus avantageuses ;
- 2) les sociétés de financement, de trésorerie ou d'investissement assujetties, dont le siège fiscal est établi dans un pays dont les mesures fiscales sont notablement plus avantageuses ;
- 3) les sociétés immobilières réglementées ou des sociétés étrangères :
 - dont l'objet social consiste en l'acquisition ou la construction d'immeubles mis à disposition d'autrui, ou qui détiennent une participation dans des sociétés ayant un objet social similaire ;
 - qui sont soumises à une obligation de distribution de dividendes à leurs actionnaires ;

⁴⁶ Art. 202, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 5^o CIR 92

⁴⁷ Art. 203, § 1^{er} CIR 92

- dont le domicile fiscal est établi dans un pays où les dispositions fiscales sont notablement plus avantageuses ;
- 4) les sociétés qui recueillent des revenus autres que des dividendes dans un pays, autre que celui de son domicile fiscal, mais qui bénéficient d'une fiscalité bien plus avantageuse dans le pays du domicile fiscal ;
- 5) les sociétés qui dégagent des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou plusieurs établissements étrangers qui sont soumis à une fiscalité notablement plus avantageuse ;
- 6) les sociétés, qui ne sont pas des sociétés d'investissement, qui redistribuent des dividendes qui ne pourraient être déduits à concurrence d'au moins 90 %.

La fiscalité d'un pays est considérée comme notablement plus avantageuse qu'en Belgique, dès lors que le taux nominal de l'impôt des sociétés soit inférieur à 15 % ou que le taux correspondant à la charge fiscale effective soit inférieur à 15 %.

Conditions pour bénéficier du régime

Les conditions nécessaires à l'application du régime de RDT, sont les suivantes :⁴⁸

- 1) les revenus perçus doivent être taxés en amont (condition de taxation) ;
- 2) la société bénéficiaire doit détenir 10 % au moins du capital de la société débitrice ou une participation d'au moins 2.500.000 euros (condition de participation) ;
- 3) Les actions ou parts pour lesquelles sont attribués les revenus, doivent être détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an (condition de permanence).

⁴⁸ Art. 202, § 2, alinéa 1^{er} CIR 92

Ces conditions ne sont pas applicables aux revenus recueillis par des sociétés d'investissement et des sociétés immobilières réglementées, ni aux revenus alloués ou attribués par des intercommunales, des structures de coopération, des associations de projet, des régies communales autonomes, des associations visées à l'article 180, 1° CIR 92, des sociétés d'investissement et des sociétés immobilières réglementées.⁴⁹

Report

Le surplus de RDT qui n'a pas pu être déduit par manque de bénéfices suffisants, peut être reporté sur les périodes imposables ultérieures.⁵⁰

Limitation de la déduction des RDT

La déduction des RDT ne peut se faire sur les DNA suivantes :⁵¹

- 1) les libéralités non déductibles ;
- 2) les frais suivants, visés à l'art. 53, 6°, à 11°, 14° et 21° à 24° du CIR 92 :
 - les amendes ;
 - les frais de vêtements non spécifiques ;
 - les frais de réception et cadeaux d'affaires rejetés à concurrence de 50 % ;
 - les frais de restaurants rejetés à concurrence de 31 % ;

⁴⁹ Art. 202, § 2, alinéa 3 CIR 92

⁵⁰ Art. 205, § 3 CIR 92

⁵¹ Art. 205, § 2 CIR 92

- les frais liés à des activités ou des biens de plaisance (exemples : pêche, chasse, bateaux et maisons de plaisance) ;
 - les frais qui dépassent les besoins professionnels ;
 - les avantages sociaux non-admis (avantages qui ne constituent pas une véritable rémunération, éco-chèques, chèques-repas) ;
 - les cotisations ou primes payées par l'employeur relatives à des engagements collectifs ou individuels tels qu'une assurance hospitalisation ;
 - les primes payées pour les travailleurs dans le cadre d'un engagement individuel de pension, qui excèdent 1.525 euros ;
 - les capitaux attribués par l'employeur, qui ont la nature d'une indemnité en réparation totale ou partielle d'une perte permanente de revenus ;
 - les avantages quelconques accordés directement ou indirectement à une personne dans le cadre d'une corruption publique ;
- 3) les intérêts, redevances et rémunérations visés à l'article 54 du CIR 92 ;
 - 4) les intérêts non déductibles visés à l'article 55 du CIR 92 ;
 - 5) les cotisations et primes visées à l'article 52, 3^o, b du CIR 92 ;
 - 6) la partie non déductible des frais et moins-values afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'article 66 du CIR 92 ;
 - 7) les ristournes considérées comme des bénéfiques, visées à l'article 189, § 1^{er} du CIR 92 ;
 - 8) les taxes visées à l'article 198, § 1^{er}, 4^o et 8^o du CIR 92.

La limitation sur ces DNA ne s'applique plus lorsque les dividendes ordinaires perçus proviennent d'une société filiale établie dans l'Espace économique européen, pour autant que les conditions de détention et de permanence soient respectées.⁵² « *Cette limitation était contraire à la directive mère-filiale.*⁵³ » (Deklerck, 2020)

3.2 Régime des RDT après réforme

L'article 204 du CIR 92 a été modifié par l'article 45 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, dont les dispositions entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019.

En effet, avant la réforme, l'article 204 du CIR 92 prévoyait que les revenus déductibles conformément à l'article 202, § 1^{er}, 1^o, 3^o, et 4^o CIR 92, étaient censés se retrouver dans les bénéfices de la période imposable à concurrence de 95 %.

Le nouvel article 204 du CIR 92, prévoit que l'entière des revenus déductibles conformément à l'article 202, § 1^{er} du CIR 92, sont censés se retrouver dans les bénéfices de la période imposable à concurrence du montant encaissé ou recueilli éventuellement majoré du précompte mobilier réel ou fictif.

L'article 46 de la loi du 25 décembre 2017 est venu modifier l'article 205, § 3 du CIR 92 en supprimant les mots « à concurrence de 95 p.c. de leur montant ».

A la lecture de ces nouvelles dispositions, nous comprenons aisément que la quotité de 5 % qui restait dans la base imposable de la société bénéficiaire, a été abrogée.

⁵² Art. 205, § 2, alinéa 2 CIR 92

⁵³ L. Deklerck, « Manuel pratique d'impôt des sociétés », Larcier, 2020, p. 420

3.3 Analyse comparative

Tableau 9 : Comparatif de la déduction des RDT pré et post-réforme

	Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus	A partir de l'exercice d'imposition 2019
Déduction des RDT	95 %	100 %

La suppression de la quotité de 5 % qui était conservée dans la base imposable permet une économie d'impôt de 29 % (taux nominal EI 2019 et 2020), 25 % (taux nominal EI 2021) ou 20 % du montant supplémentaire de déduction selon que la société bénéficie du taux réduit ou non.

Exemple

Une société holding A détient l'entière du capital de la société B. Lors de l'assemblée générale tenue au siège de la société B en date du 16 juin 2018, il est voté la distribution d'un dividende de 35.000 euros et l'affectation du solde du bénéfice de l'exercice au report à nouveau. La mise en paiement du dividende est effectuée en date du 30 juin 2018.

Le bilan de la société A, qui ne peut bénéficier du taux réduit, dégage un bénéfice de l'exercice de 45.000 euros et des DNA de 9.500 euros.

Tableau 10 : Impact de la réforme de la déduction des RDT

	EI 2018	EI 2019 & 2020	EI 2021
Bénéfice comptable	45.000 €	45.000 €	45.000 €
DNA	9.500 €	9.500 €	9.500 €
Base imposable	54.500 €	54.500 €	54.500 €
Déduction RDT	33.250 €	35.000 €	35.000 €
Base imposable (BI) final	21.250 €	19.500 €	19.500 €
Diminution de la base imposable (%)	-	8,24 %	-
Taux ISOC	33,99 %	29,58 %	25 %
Impôt	7.222,88 €	5.768,10 €	4.875 €
Économie d'impôt		1.454,78 € Soit une économie de 20,14 %	893,10 € Soit une économie de 15,48 %

La déduction totale du dividende de 35.000 euros à partir de l'exercice d'imposition 2019 permet une diminution de la base imposable de 8,24 %. Cette diminution de la base imposable, cumulée à la diminution des taux d'imposition, permet une économie d'impôt de 20,14 % aux EI 2019 et 2020 et de 15,48 % à l'exercice d'imposition 2021.

3.4 Conclusion

A la suite des constatations dégagées ci-dessus, l'augmentation de la déduction des revenus définitivement taxés à 100 % au lieu de 95 % précédemment est bénéfique pour les PME. Cette mesure permet une diminution de la base imposable et donc une diminution de l'impôt.

4 Abrogation de la réserve d'investissement

La loi du 24 décembre 2002 portant réforme de l'impôt des sociétés, en son article 6, a introduit un nouvel article 194quater dans le CIR 92, portant sur la « Réserve d'investissement ».

Cette mesure permettait aux petites sociétés, qui constataient une augmentation de leurs réserves taxées, d'immuniser, sous certaines conditions, une partie de leur bénéfice réservé imposable.

La réserve d'investissement a vu le jour afin d'inciter les petites sociétés d'investir aux moyens de fonds propres.

4.1 Réserve d'investissement avant réforme

Pour bénéficier de l'immunisation d'une partie de leur bénéfice imposable, les petites sociétés devaient investir la totalité de la réserve d'investissement, qui devait respecter la condition d'intangibilité, en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables.

Ces immobilisations devaient donner droit à l'avantage de la déduction pour investissement.

Le délai à respecter pour réinvestir ladite réserve était de trois ans à compter du premier jour de la période imposable durant laquelle la réserve d'investissement était constituée.

Lorsque la condition d'intangibilité n'était plus respectée, le délai de trois ans n'était pas respecté ou que les immobilisations dans lesquelles la société décidait de réinvestir n'étaient pas détenues pendant au moins trois ans, alors tout ou partie de la réserve d'investissement était considérée comme faisant partie du bénéfice de la période imposable durant laquelle l'une de ces conditions n'était plus respectée.

La réserve d'investissement était taxée au plus tard, à la liquidation de la société.

4.2 Réserve d'investissement après réforme

L'article 31 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, a supprimé la possibilité de constituer une réserve d'investissement pour toute période imposable commençant après le 30 décembre 2018.

5 Mobilisation des réserves exonérées

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, prévoit en son article 84, une « mobilisation » des réserves exonérées. Cet article est venu modifier l'article 519ter du CIR 92 afin de permettre aux sociétés de taxer distinctement à un taux préférentiel de 15 % pour les exercices d'imposition 2021 et 2022, les éléments suivants :

- 1) prélèvements imposables sur la réserve d'investissement constituée à l'exercice d'imposition 1982 ;
- 2) prélèvements imposables sur les plus-values bénéficiant d'une immunisation, réalisées sur des immobilisations autres que des véhicules d'entreprise visés à l'article 44bis du CIR 92, des bateaux de navigation visés à l'article 44ter du CIR 92, des navires visés à l'article 122, § 2 de la loi-programme du 2 août 2002 et des autres plus-values en remploi visées à l'article 47 du CIR 92, qui n'excèdent pas le montant total desdites plus-values existant à la fin de la dernière période imposable se clôturant avant le 1^{er} janvier 2017 ;
- 3) prélèvements imposables sur les réserves immunisées constituées suite à la déductibilité à 120 % des frais faits ou supportés sur les éléments suivants, existant à une période imposable se clôturant avant le 1^{er} janvier 2017 :
 - lors du transport collectif du personnel (minibus, autobus ou autocar), pour la sécurisation des locaux ou pour favoriser l'usage de la bicyclette par le personnel pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail⁵⁴ ;
 - les frais de véhicules qui émettent 0 gramme de CO₂⁵⁵ ;

⁵⁴ Art. 64ter CIR 92, tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 10 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

⁵⁵ Art. 198bis, alinéa 1^{er}, 1^o, a CIR 92, tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 41, 5^o de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

- 4) prélèvements imposables sur les bénéficiaires exonérés des entreprises d'insertion (la condition d'intangibilité exigée par l'article 193quater, § 2, alinéa 3 du CIR 92 n'est plus respectée) durant une période imposable se clôturant avant le 1^{er} janvier 2017 ;
- 5) prélèvements imposables sur les réserves d'investissement constituées durant une période imposable qui s'est clôturée avant le 1^{er} janvier 2017, pour autant que ces réserves aient été réinvesties dans les délais et que le bien réinvesti ait été conservé par la société pendant au moins trois ans.

Le taux de taxation provisoire de 15 % est toutefois porté à 10 % pour la partie de la réserve d'investissement qui est réinvestie durant la période imposable en immobilisations corporelles autres que des voitures ou voitures mixtes, ou en immobilisations incorporelles amortissables, pour autant que ces immobilisations ne soient pas considérées comme un emploi conformément aux dispositions relatives à la taxation étalée des plus-values ou une affectation visée à l'article 205/4, § 5 du CIR 92.⁵⁶

Exclusion d'imputation de différentes déductions

L'article 519ter, § 2 du CIR 92 précise qu'il n'est pas autorisé d'imputer sur l'impôt distinct visé ci-dessus, les éléments suivants :

- déduction des libéralités exonérées ;
- déduction pour investissement ;
- déduction des revenus définitivement taxés ;
- déduction pour revenus d'innovation ;
- déduction des transferts intra-groupe ;
- déduction pour capital à risque ;
- déduction des pertes antérieures.
- perte de l'exercice en cours ;
- précompte, quotité forfaitaire d'impôt étranger ou crédit d'impôt.

⁵⁶ Art. 519ter, § 1^{er}, alinéa 2 CIR 92

5.1 Analyse comparative

Tableau 11 : Comparatif de la taxation des anciennes réserves exonérées pré et post-réforme

	Fait imposable	Taux
Avant réforme	Non-respect des conditions	Taux nominal ou taux réduit applicable durant la période imposable considérée
Après réforme	Application des mesures provisoires	15 %
	Réinvestissement durant la période imposable	10 %

Exemple

Prenons le cas d'une société active dans le secteur des soins infirmiers. Une réserve d'investissement de 4.000 euros avait été constituée lors de l'affectation du résultat de l'exercice comptable 2010. La totalité de cette réserve a été réinvestie dans le délai de 3 ans prévu par le code des impôts sur les revenus et la condition d'intangibilité a toujours été respectée. A l'exercice comptable 2019, il est décidé de rendre cette réserve « disponible ».

Tableau 12 : Impact de la taxation de la réserve d'investissement à un taux préférentiel

	EI 2020	EI 2021 ou 2022
Réserve d'investissement	4.000 €	4.000 €
Taux de taxation	33,99 %	15 %
Impôt distinct	1.359,60 €	600 €
Économie d'impôt (%)		55,87 %

Si la société rend la réserve d'investissement imposable à l'exercice d'imposition 2020, elle sera taxée au taux nominal applicable à la période imposable durant laquelle la réserve d'investissement a été constituée, soit dans ce cas, 33,99 %.

Si la société la rend imposable à l'exercice d'imposition 2021 ou 2022, elle pourra bénéficier du taux préférentiel de 15 %.

L'application de ce taux préférentiel permet une économie d'impôt de 55,87 %.

5.2 Conclusion

Au vu des constatations ci-dessus, la taxation des réserves d'investissement aux taux préférentiels de 15 % ou 10 % est bénéfique pour les PME.

6 Révision de la déduction pour capital à risque

Une loi du 22 juin 2005 a introduit une déduction pour capital à risque (DCR), aussi appelée déduction des intérêts notionnels, dans le code des impôts sur les revenus 1992.

Cette mesure fiscale permet d'atténuer la différence de traitement fiscal entre le financement au moyen d'emprunts et le financement au moyen de capitaux propres.

En effet, lorsqu'une société paie des intérêts lors du remboursement d'emprunts, ceux-ci sont entièrement déductibles.

Par contre, lorsqu'elle attribue un dividende à ses actionnaires, celui-ci est imposé puisqu'il fait partie intégrante de la base imposable de la société.

Afin de corriger cette différence de traitement, cette mesure fiscale permet de déduire un intérêt fictif de la base imposable de la société.

6.1 Déduction pour capital à risque avant réforme

Sociétés visées

Les sociétés qui peuvent bénéficier de la déduction pour capital à risque sont celles :

- qui sont soumises à l'obligation d'établir des comptes annuels, conformément à l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ;
- qui sont soumises à l'impôt des sociétés, sauf celles qui sont soumises à un régime fiscal notablement plus avantageux.⁵⁷

⁵⁷ D. Darté, Y. Noël, « Maîtriser l'I.Soc », Edipro, 2020, p. 510

Sociétés exclues

Les sociétés suivantes sont exclues du champ d'application de la déduction pour capital à risque :⁵⁸

- 1) les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ou en créances (SIC) visées aux articles 15 et 271/10 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances ;
- 2) les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) visées aux articles 190 et 285 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectifs alternatifs et à leurs gestionnaires et les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF) visées aux articles 195 et 288 de cette même loi ;
- 3) les sociétés immobilières réglementées ;
- 4) les sociétés coopératives en participation, conformément à la loi du 22 mai 2001 visant les régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéficiaires des sociétés ;
- 5) les sociétés de navigation maritime soumises à l'impôt.

Calcul de la DCR

Il y a lieu de prendre la valeur des fonds propres de la société au terme de l'exercice précédent et de la diminuer éventuellement de :⁵⁹

- la valeur nette fiscale des actions et parts propres à la fin de la période imposable précédente ;

⁵⁸ Art. 205octies, 3° à 5° CIR 92

⁵⁹ Art. 205ter, § 1^{er}, alinéa 2, §§ 2 et 3 CIR 92

- la valeur des immobilisations financières constituées de participations et autres actions et parts ;
- la valeur fiscale nette à la fin de la période imposable précédente des actions ou parts dont les revenus peuvent bénéficier du régime de la déduction des RDT ;
- la valeur comptable nette de tout ou partie des immobilisations corporelles dont les frais qui y sont liés dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ;
- la valeur comptable nette des placements qui ne génèrent pas de revenus imposables ;
- la valeur comptable nette des immeubles dont les administrateurs ou gérants, leur conjoint ou leurs enfants (quand les administrateurs/gérants ou leur conjoint ont la jouissance légale de leurs revenus) en ont l'usage ;
- des plus-values exprimées mais non réalisées (plus-values de réévaluation) qui ne concernent pas les immobilisations visées ci-dessus ;
- des crédits d'impôt pour recherche et développement ;
- des subsides en capital.

Lorsque des variations surviennent durant la période imposable, aux éléments précités, il y a lieu d'augmenter ou de diminuer selon le cas, la valeur des fonds propres corrigés. Ces variations sont à calculer en moyenne pondérée en considérant qu'elles sont survenues le 1^{er} jour du mois qui suit celui de leur survenance.⁶⁰

⁶⁰ Art. 205ter, § 4 CIR 92

Taux de déduction ordinaire

Le taux de déduction pour capital à risque est égal à la moyenne des indices de référence J relative aux obligations linéaires 10 ans des mois de juillet, août et septembre de l'avant-dernier exercice d'imposition. Ces indices sont publiés par le Fonds des rentes.⁶¹

Il est important de préciser que pour chaque exercice d'imposition, la variation du taux ne peut jamais être supérieure à un point par rapport à l'exercice d'imposition précédent⁶² et le taux ne peut jamais être supérieur à 3 %.⁶³

Exemple

	2013	2014	2015	2016
Juillet	2,550	1,757	1,256	0,338
Août	2,555	1,578	1,083	0,204
Septembre	2,786	1,350	1,054	0,169
Moyenne	2,630	1,562	1,131	0,237

Le taux à prendre en considération pour l'exercice d'imposition 2016 est de 1,562%.

Pour l'exercice d'imposition 2017, le taux est de 1,131%.

Taux de déduction majoré

Les petites sociétés bénéficient d'un taux majoré d'un demi-point.⁶⁴

⁶¹ Art. 205quater, § 2 CIR 92

⁶² Art. 205quater, § 3, alinéa 1^{er} CIR 92

⁶³ Art. 205quater, § 5 CIR 92

⁶⁴ Art. 205quater, § 6 CIR 92

Exemple

Reprenons l'exemple ci-dessus, en majorant la moyenne de chaque année d'un demi-point.

	2013	2014	2015	2016
Moyenne	2,630	1,562	1,131	0,237
Moyenne majorée	3,130	2,130	1,631	0,737

Le taux à prendre en considération pour l'exercice d'imposition 2016 est de 2,130 %.

Le taux qui aurait dû être pris en compte était de 2,062 %, mais en le comparant à celui de l'exercice d'imposition 2015 (3,130 %), nous constatons une variation négative de 1,068 points. Comme le taux ne peut jamais varier de plus d'un point entre chaque exercice d'imposition, nous devons le limiter à 2,130 %.

Pour l'exercice d'imposition 2017, le taux est de 1,631 %. Pour cette année, aucun problème n'est constaté car si nous comparons le taux à celui de 2016 (2,130 %), nous constatons une variation négative de 0,499 points.

6.2 Déduction pour capital à risque après réforme

Les articles 49, 50, 51 et 85 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, sont venus modifier le régime de déduction pour capital à risque. Ces nouvelles mesures sont d'application à partir de l'exercice d'imposition 2019.

Aujourd'hui, la déduction se calcule sur le capital incrémental. Cela signifie que la base de calcul ne portera plus que sur la variation positive des fonds propres de la société sur les cinq dernières années.

Nouveau calcul de la DCR

Afin d'obtenir la base de calcul de la nouvelle déduction pour capital à risque, il y a lieu de calculer la variation entre les capitaux propres, éventuellement corrigés, de la société au début de la période imposable et ceux dont la société disposait au début de la cinquième période imposable précédente.

Cela signifie donc que la base de calcul de la nouvelle DCR représente 1/5^e de la variation positive entre les fonds propres au début de la période imposable et ceux au début de la cinquième période imposable précédente.

N.B. : L'article 49 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, prévoyait que les capitaux propres à prendre en considération pour le calcul de la variation étaient ceux dont la société disposait à la fin de la période imposable et ceux dont elle disposait au terme de la cinquième période imposable précédente. La loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôt sur les revenus, en son article 6 est venu modifier la période à prendre en considération. En effet, les fonds propres à prendre en considération sont ceux dont la société disposait au début de la période imposable considérée et ceux dont elle disposait au début de la cinquième période imposable précédente.

Les dispositions prévues au nouvel article 205ter, § 3 du CIR 92, concernant les variations survenues durant la période imposable, aux éléments constituant le capital à risque ont été abrogées.⁶⁵

⁶⁵ Art. 6, 4^o de la Loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus

Particularités

1) Nouvelles sociétés

Si la société a été constituée il y a moins de cinq ans, elle ne pouvait pas disposer de capitaux propres à cette période. Dès lors, les fonds propres dont la société disposait au début de la cinquième période imposable précédente auront une valeur égale à zéro.⁶⁶

2) Montant de capital à risque négatif

Si le capital à risque du début de la cinquième période imposable précédente est négatif, il y a lieu de le ramener à zéro.

« En effet, la déduction pour capital à risque vise à prendre en compte un intérêt notionnel pour la mise à disposition de la société, de fonds propres. Si le montant du capital à risque est égal ou inférieur à 0, on ne peut considérer que des fonds propres ont été mis à disposition de la société pour l'application de cette déduction. » (Van Overtveldt J., 18/05/2018)⁶⁷

3) Dispositifs anti-abus

La loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus est venue ajouter trois éléments à la liste des corrections à apporter au capital à risque servant de base de calcul à la DCR.

⁶⁶ Art. 205ter, § 1^{er}, alinéa 2 CIR 92

⁶⁷ Réponse à la QP n° 2148 de Monsieur le député Benoît Piedboeuf du 19 mars 2018, Chambre, session 2017-2018, QRVA 54 157, 25.05.2018, p. 348

Ces éléments sont les suivants :⁶⁸

- a) la valeur fiscale nette des créances sur un contribuable soumis à l'impôt des non-résidents ou sur un établissement étranger, dont l'État de résidence n'a pas conclu avec la Belgique une convention permettant l'échange d'informations fiscales, ou qui n'est pas partie prenante à un instrument juridique bilatéral ou multilatéral, permettant ce genre d'échanges ;
- b) les apports en capital obtenus d'un contribuable soumis à l'impôt des non-résidents ou d'un établissement étranger, dont l'État de résidence n'a pas conclu avec la Belgique une convention permettant l'échange d'informations fiscales, ou qui n'est pas partie prenante à un instrument juridique bilatéral ou multilatéral permettant ce genre d'échanges.

N.B. : Ces deux exclusions ne seront pas prises en compte si la société peut prouver que l'opération répond à des besoins légitimes de caractères financier ou économique.

Ces deux mesures ont vu le jour afin d'éviter la non-application de la disposition anti-abus prévue à l'article 344, § 1^{er} du CIR 92, suite à la non-communication d'informations fiscales du pays de résidence du contribuable ou de l'établissement étranger.⁶⁹

- c) les apports en capital reçus d'une société liée lorsqu'ils trouvent directement ou indirectement leur origine dans des prêts souscrits par cette société liée, qui déduit les intérêts à titre de charges.

Cette mesure a été mise en place afin d'éviter une double déduction (Double dip).

⁶⁸ Art. 205ter, § 2, 7° à 9° CIR 92

⁶⁹ Circulaire 2020/C/22 du 29 janvier 2020, point 16

En effet, la société qui reçoit l'apport pourrait bénéficier de la déduction pour capital à risque et la société qui a contracté le prêt viendrait déduire les intérêts qui y sont liés à titre de charges.⁷⁰

4) Réduction de l'apport en SRL

L'introduction du nouveau code des sociétés et des associations (CSA) a obligé le législateur fiscal à adapter le code des impôts sur les revenus 1992 afin de le faire coïncider avec les nouvelles dispositions prévues par le CSA. L'une des principales modifications survenues est la suppression de la notion de capital pour les SRL (anciennes SPRL). A la suite de cette abrogation, la définition fiscale du terme « capital » a dû être remaniée. Le « capital » d'une SRL d'un point de vue fiscal correspond aux fonds propres constitués d'apports en numéraire ou en nature, autres que des apports en industrie.⁷¹

Nous ne parlerons donc plus de réduction de capital, mais bien de réduction de l'apport.

La notion fiscale de capital n'ayant pas été supprimée pour les SRL, les dispositions fiscales prévues en matière de réduction de capital restent identiques lors d'une réduction d'apport.

6.3 Analyse comparative

La déduction pour capital à risque a été totalement revue lors de la réforme de l'impôt des sociétés de 2017.

Les capitaux propres à prendre en considération pour le calcul de la DCR ne sont plus ceux dont la société disposait à la fin de la période imposable précédente, mais bien la moyenne de ceux dont elle disposait sur les cinq dernières années.

Cette réforme nous permet de comprendre assez facilement que pour une société dont les fonds propres n'ont pas connu une augmentation importante, la DCR n'est plus tellement intéressante.

⁷⁰ Circulaire 2020/C/22 du 29 janvier 2020, point 19

⁷¹ Art. 2, § 1^{er}, 6^o nouveau CIR 92

Par contre, plus les fonds propres connaissent une variation positive importante, plus la DCR sera intéressante.

Pour les exercices d'imposition 2019 à 2023, la DCR ne devrait pas être intéressante pour les sociétés qui ont réalisé des investissements. La DPI ne pouvant être cumulée avec la DCR, il est plus intéressant de bénéficier de la DPI.

Exemple

Prenons le cas d'une société active dans le secteur de l'agriculture bio. Considérons que nous calculons la DCR pour l'exercice d'imposition 2021. Les fonds propres de la société, desquels il ne faut appliquer aucune diminution, avaient la valeur suivante au début des 5 dernières périodes imposables :

Tableau 13 : Impact de la réforme de la DCR

	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.01.2019	01.01.2020
Fonds propres	32.756 €	43.668 €	57.865 €	286.900 €	356.687 €	495.799 €
Base de calcul de la DCR selon l'ancienne méthode					495.799 €	
Taux applicable					0,408 %	
DCR pour l'EI 2021 selon l'ancienne méthode					2.022,86 €	
Base de calcul de la DCR selon la nouvelle méthode (495.799 – 32.756)/5 =					92.608,60 €	
Taux applicable					0,408 %	
DCR pour l'EI 2021 selon la nouvelle méthode					377,84 €	
DCR avant réforme					2.022,86 €	
DCR après réforme					377,84 €	
Variation (%)					-81,32 %	

Comme nous pouvons le constater, le nouveau calcul du capital à risque à prendre en considération pour la DCR est nettement moins intéressant que l'ancien. Une diminution de la déduction de 81,32 % est à déplorer.

Les fonds propres de la société ont connu une augmentation significative durant chaque exercice comptable, mais le taux applicable pour le calcul de la DCR est très minime.

6.4 Conclusion

Le nouveau calcul du capital à risque à prendre en considération pour la D.C.R. engendre une diminution importante de la déduction.

Le fait d'avoir une variation positive importante des fonds propres sur les cinq dernières années ne fait pas tout. En effet, le taux majoré applicable pour le calcul de la D.C.R. des petites sociétés connaît une diminution importante depuis ces dernières années :

Tableau 14 : Taux de DCR pour les petites sociétés

	EI 2015	EI 2016	EI 2017	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
Taux	3,130 %	2,130 %	1,631 %	0,737 %	1,246 %	1,226 %	0,408 %

Ces taux très bas rendent la déduction pour capital à risque peu intéressante pour les PME.

Les sociétés qui ont besoin d'investir ont tout intérêt à le faire maintenant afin de bénéficier du taux de DPI préférentiel provisoire.

Sur la base des constatations ci-dessus, j'en conclus que la réforme apportée au calcul de la déduction pour capital à risque a un impact négatif pour les PME. Elle provoque une diminution importante de la déduction.

7 Exonération des plus-values sur actions

Les plus-values réalisées sur des actions dont les revenus (dividendes) sont susceptibles de bénéficier de l'application du régime des revenus définitivement taxés (RDT) sont, sous certaines conditions, totalement exonérées.⁷²

7.1 Exonération des plus-values sur actions avant réforme

Conditions

Pour bénéficier de l'exonération des plus-values sur actions, seules deux conditions liées au régime des RDT devaient être respectées au moment de la réalisation :

- 1) condition de taxation, qui veut que les revenus perçus soient taxés en amont ;
- 2) condition de permanence, qui veut que les actions doivent être détenues en pleine propriété durant une période ininterrompue d'au moins un an.

En effet, lorsque nous lisons l'ancien article 192 du CIR 92, nous pouvions constater qu'il ne renvoyait pas à l'article 202, § 2, 1^o du CIR 92. Cela signifiait donc que la condition liée à l'importance de la participation n'était pas exigée, comme cela est le cas pour la déduction des RDT.

Taxation des plus-values sur actions

Lorsque la condition de taxation en amont était respectée, mais que la condition détention durant une période ininterrompue d'au moins un an ne l'était pas, le taux d'imposition s'élevait à 25 % (25,75 % CCC incluse), quelle que soit la taille de la société.

⁷² Art. 192, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CIR 92

Si par contre, la condition de détention était respectée, mais que la condition de taxation en amont ne l'était pas, alors la plus-value était taxée au taux normal (CCC 3 % comprise) ou au taux progressif.

Nous pouvons résumer la taxation pré-réforme des plus-values réalisées sur des actions de la manière suivante :

Tableau 15 : Taxation des plus-values réalisées sur actions avant réforme

	Condition de taxation respectée	Condition de taxation non respectée
Durée de détention < 1 an	25,75 % (taux distinct + CCC 3 % comprise)	Taux normal + CCC 3 % ou
Durée de détention ≥ 1 an	0 % (PME)	Taux réduit progressif (PME)

SPF Finances, « Réforme de l'impôt des sociétés », page 9

7.2 Exonération des plus-values sur actions après réforme

Conditions

L'article 24 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, est venu modifier l'article 192 du CIR 92 en y ajoutant un renvoi à l'article 202, § 2 du même code.

Ce complément signifie donc qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019, pour bénéficier de l'exonération sur les plus-values réalisées sur actions, la condition de participation doit être également respectée (détention d'au moins 10 % dans le capital de la société distributrice ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 2.500.000 euros).

Taxation des plus-values sur actions

Si les conditions de taxation et de participation sont respectées, mais que la condition de permanence ne l'est pas, alors la plus-value sur actions sera taxée au taux distinct de 25,50 % (CCC de 2 % comprise aux exercices d'imposition 2019 et 2020).

Dans la situation inverse, la plus-value sur actions sera taxée au taux nominal de 29,58 % ou au taux réduit de 20,40 % (CCC de 2 % comprise aux exercices d'imposition 2019 et 2020).

La taxation des plus-values sur actions aux exercices d'imposition 2019 et 2020 peut être résumée de la manière suivante :

Tableau 16 : Taxation des plus-values réalisées sur actions après réforme pour les E.I. 2019 et 2020

Phase 1 de la réforme Ex. d'imp. 2019 et 2020 (pour une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018)	Condition de taxation et condition de participation respectées	Condition de participation ou condition de taxation non respectée
Durée de détention < 1 an	25,50 % (taux distinct + CCC 2 %) 20,40 % (taux normal – petites sociétés + CCC 2 %)	Taux normal (+ CCC 2 %) => 29,58 % ou 20,40 % (PME)
Durée de détention ≥ 1 an	0 %	

SPF Finances, « Réforme de l'impôt des sociétés », page 10

A partir de l'exercice d'imposition 2021 pour une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020, le taux distinct de 25 % (hors CCC) a été supprimé. Il est remplacé par le taux nominal de 25 % ou par le taux réduit de 20 % pour les PME qui en bénéficient.

Tableau 17 : Taxation des plus-values réalisées sur actions à partir de l'EI 2021

Phase 2 de la réforme Ex. d'imp. 2021 (pour une période imposable qui début au plus tôt le 01.01.2020)	Condition de taxation et condition de participation respectées	Condition de participation ou condition de taxation non respectée
Durée de détention < 1 an	Taux normal 25 % ou 20 % (PME)	Taux normal 25 % ou 20 % (PME)
Durée de détention ≥ 1 an	0 %	

SPF Finances, « Réforme de l'impôt des sociétés », page 10

7.3 Analyse comparative

La réforme de la taxation des plus-values sur actions repose sur la modification des conditions d'exonération. Avant la réforme, seules les conditions de taxation en amont et de permanence devaient être respectées. Aujourd'hui, il faut respecter les mêmes conditions que pour la déduction des revenus définitivement taxés (RDT). Cela implique donc que la condition de détention, qui veut que la société détentrice des actions détienne au moins 10 % du capital de la société filiale ou une participation d'au moins 2.500.000 euros, doit également être respectée.

Exemple

Prenons le cas de la société A qui a vendu le 25 juin 2017, les actions qu'elle détenait (depuis le 2 janvier 2010) dans le capital de la société B (établie en Belgique) à concurrence de 9 %. Cette vente a généré une plus-value de 5.000 euros. La société A bénéficie du taux réduit à l'impôt des sociétés.

Tableau 18 : Impact de la réforme du régime fiscal applicable aux plus-values sur actions

Régime fiscal applicable aux plus-values sur actions avant réforme	
Condition de taxation en amont	OK
Condition de permanence	OK
Plus-value réalisée	5.000 €
Régime fiscal applicable	Exonération
Régime fiscal applicable aux plus-values sur actions après réforme	
Condition de taxation en amont	OK
Condition de permanence	OK
Condition de participation	Non respectée
Plus-value réalisée	5.000 €
Régime fiscal applicable	Taux réduit de 20,40 %

La nouvelle condition de participation qui doit être respectée pour bénéficier de l'exonération des plus-values sur actions n'est pas respectée par la société A car au moment de la réalisation des actions, elle ne détenait une participation que de 9 % dans le capital de la société B. Cela génère une exclusion du champ d'application du régime de taxation et donc, une imposition au taux réduit de 20,40 % (CCC comprise) puisque la société A peut en bénéficier.

7.4 Conclusion

L'ajout d'une condition supplémentaire pour bénéficier du régime d'exonération des plus-values sur actions provoque l'exclusion de toutes les sociétés qui ne détiennent pas au moins 10 % du capital de la société émettrice des actions ou une participation d'au moins 2.500.000 euros.

Cette modification de la législation en la matière a donc un impact négatif pour toutes les PME concernées.

8 Réduction de capital

8.1 Réduction de capital avant réforme

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, une société pouvait réduire son capital en exonération d'impôt pour autant qu'il s'agissait d'un remboursement aux actionnaires du capital libéré suite à une décision régulière de réduction de capital, en application des dispositions prévues dans l'ancien code des sociétés.⁷³

Cela signifie donc que si des réserves (taxées et/ou exonérées) avaient été incorporées au capital et ensuite distribuées, elles auraient été considérées comme constituant un dividende soumis au précompte mobilier.

Lors de la réduction d'un capital constitué à la fois de capital libéré et à la fois de réserves, il était donc préférable de préciser dans l'acte de réduction de capital sur quelle partie du capital social portait la réduction. Si rien n'était précisé, il fallait imputer proportionnellement la réduction sur les différents éléments qui constituaient le capital social.⁷⁴

L'imputation proportionnelle se faisait de la manière suivante :

1) Capital libéré

Capital libéré / Capital social

2) Réserves taxées incorporées au capital :

Réserves taxées incorporées au capital / Capital social

3) Réserves exonérées incorporées au capital :

Réserves exonérées incorporées au capital / Capital social

⁷³ Art. 18, alinéa 1^{er}, 2^o ancien CIR 92

⁷⁴ D. Darthe, Y. Noël, « Maîtriser l'I.Soc », Edipro, 2016, p. 321

8.2 Réduction de capital après réforme

Il est important de préciser que les dispositions prévues à l'article 537 du code des impôts sur les revenus pour les périodes imposables 2013 et 2014 ne sont pas impactées par la réforme.

Méthode d'imputation proportionnelle

La réforme de l'impôt des sociétés instaurée par la loi du 25 décembre 2017 a complètement revu le traitement fiscal des réductions de capital.

Aujourd'hui, lors d'une réduction de capital, il est obligatoire d'imputer la réduction proportionnellement entre le capital libéré, les autres éléments qui constituent le capital social et les réserves taxées. Cette nouvelles méthode est applicable aux réductions de capital décidées par l'assemblée générale à partir du 1^{er} janvier 2018.

Le montant des réserves à prendre en considération est celui déterminé à la fin de la période imposable qui précède celle durant laquelle le remboursement de capital a lieu. Ce montant est éventuellement diminué des dividendes intercalaires qui auraient été attribués durant la période imposable, à une date antérieure à celle de la réduction de capital.⁷⁵

Afin de connaître le pourcentage du montant de réduction à rattacher au capital libéré, il y a lieu d'effectuer le rapport entre :⁷⁶

$$\frac{\text{Capital libéré} + \text{Primes d'émission et parts bénéficiaires assimilées au capital libéré}}{\text{Réserves taxées (incorporées au capital ou non)} + \text{Réserves exonérées incorporées au capital} + \text{la valeur reprise au numérateur}}$$

⁷⁵ Art. 18, alinéa 4 nouveau CIR 92

⁷⁶ Art. 18, alinéa 3 nouveau CIR 92

Concernant la quotité provenant du capital libéré et des sommes assimilées à du capital libéré, l'imputation se fera dans l'ordre suivant :

- 1) si le remboursement de capital porte sur du capital libéré :
 - a) capital libéré ;
 - b) primes d'émission ;
 - c) autres sommes souscrites à l'occasion de l'émission d'actions ou parts ou parts bénéficiaires ;

- 2) si le remboursement de capital porte sur les primes d'émission :
 - a) primes d'émission ;
 - b) capital libéré ;
 - c) autres sommes souscrites à l'occasion de l'émission d'actions ou parts ou parts bénéficiaires ;

- 3) si le remboursement porte sur d'autres sommes souscrites à l'occasion de l'émission d'actions ou parts ou parts bénéficiaires :
 - a) autres sommes souscrites à l'occasion de l'émission d'actions ou parts ou parts bénéficiaires ;
 - b) capital libéré ;
 - c) primes d'émission ;

Concernant la quotité provenant des autres réserves, l'imputation se fera dans l'ordre suivant :

- 1) réserves taxées incorporées au capital ;
- 2) réserves taxées non-incorporées au capital ;
- 3) réserves exonérées incorporées au capital.

Réserves exclues

Pour déterminer le rapport ci-dessus, il ne faut pas tenir compte :⁷⁷

- des réserves taxées négatives autres que la perte reportée et autres que celles constituées à l'occasion d'un remboursement de capital ou de primes d'émission ou autres sommes souscrites à l'occasion de l'émission d'actions ou parts bénéficiaires ;
- des réserves exonérées visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o CIR 92 (plus-values de réévaluation), et des autres réserves exonérées qui ne sont pas incorporées au capital ;
- des réserves exonérées visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o CIR 92 (plus-values de réévaluation), qui sont incorporées au capital ;
- des réserves exonérées, qui en cas de fusion, scission, opération assimilée à une fusion par absorption ou d'opération assimilée à la scission visées à l'article 211, § 1^{er} du CIR 92, sont reconstituées dans le capital lorsque l'apport n'est pas entièrement rémunéré par des actions ou parts nouvelles comme visé à l'article 211, § 2, alinéa 3 du CIR 92, parce que les sociétés absorbantes ou bénéficiaires détiennent des actions ou parts de la société absorbée ou scindée ;
- des réserves visées aux articles 24, alinéa 1^{er}, 4^o (réserves occultes), 184quater (réserves de liquidation) et 541 (réserves de liquidation spéciales) CIR 92 ;
- de la réserve légale à concurrence de son minimum légal ;
- des réserves indisponibles pour actions ou parts propres et pour parts bénéficiaires propres dans la limite de 20 % visée à l'article 186, alinéa 6 CIR 92 ;

⁷⁷ Art. 18, alinéa 5 nouveau CIR 92

- des provisions pour risques et charges et réductions de valeur, exonérées ou non conformément aux articles 48, 194 et 194bis CIR 92 ;
- des réserves ou provisions visées par des dispositions analogues de droit étranger pour les sociétés étrangères.

Mode d'imputation prévu par l'assemblée générale

Lorsque la société prévoit un mode d'imputation, qui fait que le montant à reprendre à titre de dividende est supérieur ou égal à celui qui aurait été déterminé conformément aux dispositions légales, alors le mode d'imputation prévu peut être suivi. Dans le cas inverse, la méthode légale d'imputation doit être respectée.⁷⁸

8.3 Analyse comparative

Tableau 19 : Comparatif du régime fiscal applicable aux réductions de capital pré et post-réforme

	Réduction de capital par imputation totale sur le capital libéré prévue dans l'acte authentique	Réduction de capital sans aucune imputation prévue dans l'acte authentique
Avant réforme	Exonéré de tout impôt	Imputation proportionnelle sur le capital libéré, les réserves taxées et exonérées incorporées au capital
Après réforme	Obligation d'imputer la réduction proportionnellement sur les différents éléments qui constituent le capital social + Les réserves taxées non-incorporées au capital	

⁷⁸ Art. 18, alinéa 7 nouveau CIR 92

La nouvelle imputation proportionnelle qui a été instaurée par la réforme, exigeant un prélèvement sur les réserves taxées et les réserves exonérées incorporées au capital, provoque inévitablement une taxation. La partie qui provient desdites réserves est assimilée à un dividende soumis au précompte mobilier. Seule la partie provenant des réserves incorporées au capital fera partie de la base imposable de la société puisque ces réserves n'ont pas été taxées précédemment. Par le passé, lors d'une réduction de capital dont l'acte authentique prévoyait une imputation totale sur le capital libéré, aucune imposition n'était possible, s'agissant d'un simple remboursement aux actionnaires.

Exemple

Le 30 avril 2018, l'assemblée générale décide de diminuer le capital de la société de 15.000 euros. L'acte authentique mentionne que la réduction s'effectue par un prélèvement sur le capital libéré.

Les fonds propres de la société X s'élève à 50.000 euros et sont constitués des éléments suivants :

- Capital libéré :	18.600 €
- Réserves taxées incorporées au capital :	6.400 €
- Réserve légale :	1.860 €
- Réserves disponibles :	23.140 €

La société ayant été constituée le 2 août 2010, ne bénéficie pas du régime VVPR-BIS.

Tableau 20 : Impact de la réforme du régime fiscal applicable aux réductions de capital

Réduction de capital avant réforme	
Capital social	25.000 €
Type de réduction de capital	Prélèvement sur le capital libéré
Régime fiscal	Opération totalement exonérée
Réduction de capital après réforme	
Capital libéré	18.600 €
Réserves taxées incorporées au capital	6.400 €
Réserves taxées non-incorporées au capital	23.140 €
Pourcentage à imputer sur le capital libéré (18.600 / 48.140)*100 =	38,64 %
Pourcentage à imputer sur les réserves taxées	61,36 %
Imputation sur le capital libéré	5.796 €
Imputation sur les réserves taxées incorporées au capital (15.000 x 61,36 % = 9.204 => limité à 6.400	6.400,00 €
Imputation sur les réserves taxées non-incorporées au capital (9.204 – 6.400)	2.804 €
Remboursements à considérer comme dividendes	9.204 €

La nouvelle méthode d'imputation d'une réduction de capital engendre inévitablement une distribution de dividendes. Comme nous pouvons le constater, avant la réforme, la réduction de capital était totalement exonérée d'impôt puisque l'acte authentique stipulait bien qu'elle était imputée sur le capital libéré, qui représente un simple remboursement aux actionnaires.

Après la réforme, la réduction de capital doit être imputée sur le capital libéré, mais aussi sur les réserves taxées (incorporées au capital ou non). La réserve légale n'a pas été reprise dans le total des réserves à prendre en considération car elle est exclue légalement à concurrence de son minimum légal ($18.600 \times 10 \% = 1.860$). L'imputation sur les réserves taxées représente une distribution de dividendes soumise au précompte mobilier. Les réserves sur lesquelles l'imputation est effectuée ayant déjà été taxées, ne seront pas taxées une seconde fois. Une imputation sur des réserves taxées ne subit donc qu'une taxation au précompte mobilier sur dividendes.

8.4 Conclusion

Cette nouvelle méthode d'imputation proportionnelle obligatoire a pour effet d'assimiler une partie de la réduction de capital à une distribution de dividende soumis au précompte mobilier, ce qui exclut toutes les réductions de capital actuelles du champ d'application de l'exonération d'impôt connue anciennement.

Cette réforme a donc un impact négatif pour les PME. Toutefois, si la société ne dispose pas de réserves incorporées ou non au capital, alors l'imputation ne se fera que sur le capital libéré et n'aura pas d'impact négatif.

9 Exonération des provisions pour risques et charges

9.1 Exonération des provisions pour risques et charges avant réforme

Le principe général veut que les provisions comptabilisées fassent partie intégrante de la base imposable des sociétés.⁷⁹

Toutefois, avant la réforme de l'ISOC du 25 décembre 2017, les provisions pour risques et charges étaient exonérées dès lors qu'elles étaient comptabilisées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendaient probables.⁸⁰

Cela signifie donc qu'avant la réforme, n'importe quel risque ou charge pouvait faire l'objet d'une provision qui bénéficiait d'une exonération.

Certaines conditions devaient toutefois être respectées :

- 1) les charges auxquelles se rapportent la provision devaient être admissibles, par nature, au titre de frais professionnels et devaient être considérées comme grevant les résultats de la période imposable⁸¹ ;
- 2) les provisions devaient être comptabilisées à la clôture des écritures de la période imposable à un compte distinct du passif⁸² ;
- 3) les provisions comptabilisées devaient être justifiées par le relevé annexé à la déclaration fiscale.

⁷⁹ Art. 25, 5° CIR 92

⁸⁰ Art. 48 CIR 92

⁸¹ Art. 24, 1° AR CIR 92

⁸² Art. 24, 2° AR CIR 92

9.2 Exonération des provisions pour risques et charges après réforme

A partir de l'exercice d'imposition 2019, seules les provisions pour risques et charges suivantes⁸³ peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 48 CIR 92 :

- provisions découlant d'engagements contractés par l'entreprise pendant la période imposable ou une période imposable précédente ;
- provisions découlant d'obligations légales ou réglementaires, autres que les obligations découlant uniquement de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels.

Exemples :⁸⁴

- les obligations de garantie ;
- les allocations de licenciement après la notification du licenciement ou du régime de chômage avec complément d'entreprise (RCC) ;
- les obligations environnementales (obligations d'assainissement) ;
- les litiges pendants ;
- provision constituée pour l'indemnisation d'un dommage, à concurrence du montant du coût de la réparation.

Cela signifie donc que les provisions comptabilisées en vertu d'obligations qui découlent uniquement de l'application de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels ne peuvent plus bénéficier de l'exonération.⁸⁵ Autrement dit, toute provision qui ne découle pas d'une obligation légale ou contractuelle (Exemple : Provisions pour grosses réparations et gros entretiens) ne pourra plus bénéficier de l'exonération.

⁸³ Art; 194 nouveau CIR 92

⁸⁴ SPF Finances, "Réforme de l'impôt des sociétés – Les principaux axes", page 13

⁸⁵ Circulaire 2018/C/18 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'ISoc

Disposition anti-abus

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, est venue insérer un dispositif anti-abus au code des impôts sur les revenus⁸⁶, prévoyant une taxation des reprises de provisions au taux applicable à l'exercice d'imposition se rattachant à la période imposable durant laquelle la provision a été constituée.

Cette disposition anti-abus a vu le jour afin d'empêcher les sociétés de constituer des provisions exonérées en application de l'article 48 ancien du CIR 92, avant l'application de la réforme des taux, et ce dans le but de taxer les reprises ultérieures de ces provisions à un taux plus avantageux.⁸⁷

9.3 Analyse comparative

La réforme en matière d'exonération des provisions pour risques et charges, prévue par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés peut être résumée de la manière suivante :

Tableau 21 : Comparatif du traitement fiscal des provisions pour risques et charges pré et post-réforme

Avant réforme	
Régime fiscal applicable aux provisions pour risques et charges	Exonération si la provision était constituée en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées
Après réforme	
Régime fiscal applicable aux provisions pour risques et charges	Exonération si la provision découle d'obligations légales ou réglementaires

⁸⁶ Art. 217/1 CIR 92

⁸⁷ Circulaire 2018/C/118 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'ISoc

Exemple

La société X, active dans le domaine du recyclage des métaux, constitue chaque année une provision pour grosses réparations et gros entretiens en vue de faire face aux coûts de réparation de la dalle de chargement sur laquelle circulent les différents poids lourds qui amènent les déchets.

Pour l'exercice comptable 2020, la société a constitué une provision de 10.000 euros. Elle respecte les conditions pour bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés.

Tableau 22 : Impact de la réforme du traitement fiscal des provisions pour risques et charges

Avant réforme	
Provision constituée	10.000 €
Régime fiscal applicable	Déductible
Après réforme	
Provision constituée	10.000 €
Régime fiscal applicable	Non déductible

Avant la réforme, la société X bénéficiait d'une exonération totale de la provision. Celle-ci devenait taxable dès qu'un prélèvement y était effectué, afin de couvrir les frais de réparation de la dalle de béton.

A la suite de la réforme de 2017, elle ne peut plus bénéficier d'une quelconque exonération étant donné que la provision ne découle pas d'une obligation légale ou réglementaire.

9.4 Conclusion

Cette nouvelle réglementation provoque une exclusion de la plupart des provisions qui étaient constituées par les petites sociétés.

Cette modification législative a un impact négatif pour les PME.

10 Modification du calcul du taux de déductibilité des frais de véhicules

10.1 Taux de déductibilité des frais de véhicules avant réforme

Avant la réforme, le taux de déductibilité était déterminé en fonction de la tranche dans laquelle l'émission de CO₂ du véhicule se trouvait.

Une distinction était faite selon que le véhicule était alimenté au diesel ou à l'essence :⁸⁸

Tableau 23 : Taux de déductibilité des frais d'un véhicule, en fonction du type de carburant et de l'émission de CO₂

Véhicules alimentés au diesel	
Émission de CO₂ (gr/km)	Taux de déductibilité
≤ 60	100 %
De 60 à 105	90 %
De 105 à 115	80 %
De 115 à 145	75 %
De 145 à 170	70 %
De 170 à 195	60 %
> 195 (ou si l'émission de CO ₂ n'était pas connue à la DIV)	50 %
Véhicules alimentés à l'essence	
Émission de CO₂ (gr/km)	Taux de déductibilité
≤ 60	100 %
De 60 à 105	90 %
De 105 à 125	80 %
De 125 à 155	75 %
De 155 à 180	70 %
De 180 à 205	60 %
> 205 (ou si l'émission de CO ₂ n'était pas connue à la DIV)	50 %

⁸⁸ Art. 198bis ancien CIR 92

Pour les véhicules qui n'émettaient pas de CO₂ (électriques), le taux de déductibilité était fixé à 120 %.

Les frais de carburant, quant à eux, restaient déductibles à concurrence de 75 %.

10.2 Taux de déductibilité des frais de véhicules après réforme

L'article 11 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, modifie l'article 66 du CIR 92 afin d'harmoniser le calcul du taux de déductibilité entre l'IPP et l'ISOC. Ce nouvel article prévoit qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021, le taux de déductibilité se calculera de la manière suivante :

$$120\% - (0,5\% * \text{coefficient} * \text{grammes de CO}_2 \text{ par kilomètre})$$

Tableau 24 : Coefficient à prendre en considération en fonction du carburant du véhicule

Type de moteur	Coefficient
Diesel	1
Autre	0,95
Moteur alimenté au gaz naturel ayant une puissance fiscale inférieure à 12 chevaux fiscaux	0,90

Le taux de déductibilité ne peut être inférieur à 50 %, ni supérieur à 100 %.⁸⁹

Toutefois, pour les véhicules émettant plus de 200 grammes de CO₂ par kilomètre ou plus, le taux de déductibilité s'élève à 40 %.⁹⁰

⁸⁹ Art. 66, § 1^{er}, alinéa 2 nouveau CIR 92

⁹⁰ Art. 66, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o nouveau CIR 92

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020, les émissions de CO₂ à prendre en considération sont celles déterminées selon la norme NEDC. A partir de l'exercice fiscal 2021, il faudra prendre celles déterminées selon la norme WLTP, ce qui entrainera dans la plupart des cas, une augmentation des émissions de CO₂.

10.2.1 Particularité concernant les véhicules hybrides rechargeables

Concernant les véhicules hybrides rechargeables, la méthode de calcul du taux de déductibilité est quelque peu différente.

Lorsque le véhicule dispose d'une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 KWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou qui émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre, le grammage pris en compte pour effectuer le calcul ci-dessus n'est pas celui repris sur le certificat d'immatriculation. Il y a lieu de prendre l'émission de CO₂ émise par le modèle correspondant au véhicule hybride rechargeable mais qui dispose d'un moteur thermique essence ou diesel.

Si toutefois, il n'existe pas de modèle correspondant équipé d'un moteur thermique, alors il y a lieu de prendre l'émission de CO₂ du véhicule hybride rechargeable et de le multiplier par 2,5.

10.3 Analyse comparative

Avant la réforme, le taux de déductibilité des frais d'un véhicule était déterminé en fonction de son émission de CO₂ et du type de carburant dont il était alimenté.

A partir de l'exercice d'imposition 2021, un nouveau calcul a été instauré qui dans la majorité des cas, rend le taux de déductibilité moins avantageux.

Exemple

Prenons le cas d'une société active dans le secteur de la dentisterie, qui est propriétaire de deux véhicules :

- 1) Ford Ranger, alimenté à l'essence, émettant 140 gr. CO₂/km
- 2) VW Polo, alimenté au diesel, émettant 102 gr. CO₂/km

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, le taux de déductibilité était de 75 % pour le Ford Ranger et de 90 % pour la VW Polo (cfr. tableau 21).

A partir de l'exercice d'imposition 2021, le taux de déductibilité sera de :

$$120 \% - (0,5 \% \times 0,95 \times 140) = 53,50 \% \text{ pour le Ford Ranger}$$

et de :

$$120 \% - (0,5 \% \times 1 \times 102) = 69 \% \text{ pour la VW Polo}$$

La nouvelle méthode de calcul du taux de déduction des frais de véhicules est nettement moins avantageuse que l'ancienne.

Tableau 25 : Impact de la modification de la méthode de calcul du taux de déductibilité des frais de véhicules

	Jusqu'à l'EI 2020 inclus	A partir de l'EI 2021
Taux de déduction Ford Ranger	75 %	53,50 %
Taux de déduction VW Polo	90 %	69 %

10.4 Conclusion

La nouvelle méthode de calcul a été instaurée afin de favoriser l'achat de véhicules électriques. Comme nous pouvons le constater dans l'exemple ci-dessus, cette nouvelle façon de calculer le taux de déductibilité est nettement moins avantageuse. Par le passé aussi, au plus l'émission de CO₂ était faible, au plus la déduction était importante. Le souhait du législateur d'inciter le consommateur à s'orienter vers des véhicules électriques se fait encore plus ressentir.

La réforme de la méthode de calcul du taux de déductibilité des frais de véhicules a un impact négatif sur les PME.

11 Modification des régimes d'amortissements

Le code des impôts sur les revenus précise que « *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.* »⁹¹

11.1 Régimes d'amortissements avant réforme

Avant la réforme de 2017, les petites sociétés avaient la possibilité d'amortir les biens d'investissement soit de manière linéaire, soit de manière dégressive.

Amortissement dégressif

L'amortissement dégressif était une méthode utilisée afin de tenir compte du fait que certains biens perdent plus de valeur en début d'utilisation. La première annuité d'amortissement ne pouvait jamais excéder 40 % de la valeur d'investissement ou de revient.⁹² Pour les années suivantes, le taux appliqué était égal au double du taux linéaire et il s'appliquait sur la valeur résiduelle du bien⁹³. L'annuité d'amortissement dégressif ne pouvait toutefois jamais être inférieure à celle qui aurait été obtenue lors d'un amortissement linéaire, ni être supérieure à la valeur résiduelle du bien. Ce type d'amortissement permettait donc d'obtenir une charge d'amortissement plus importante au début et celle-ci s'atténue au fil des années.

⁹¹ Art. 61, alinéa 1^{er} CIR 92

⁹² Art. 64, alinéa 3 CIR 92

⁹³ Art. 36, 2^o AR CIR 92

Amortissement linéaire

L'amortissement linéaire quant à lui, entraîne une charge d'amortissement identique chaque année, qui est déterminée en fonction de la durée de vie économique estimée attribuée au bien acquis.

1) Calcul de l'annuité d'amortissement

Afin d'obtenir le taux d'amortissement annuel, il y a lieu de diviser le chiffre 100 par le nombre d'années de durée de vie estimée du bien. Ce taux sera appliqué annuellement sur la valeur d'investissement ou de revient afin d'obtenir l'annuité d'amortissement linéaire.⁹⁴

Les durées d'amortissement suivantes sont généralement admises fiscalement :

Tableau 26 : Durées d'amortissement généralement admises fiscalement

	Durée de vie	Pourcentage d'amortissement linéaire
Bâtiments industriels	20 ans	5 %
Immeubles à usage de bureaux ou immeubles commerciaux	33 ans 1/3	3 %
Matériel et machines de bureau	10 ans	10 %
Véhicules automobiles	5 ans	20 %
Matériel électronique d'informatique	3 ans	33 1/3 %

J. Thilmann, « L'impôt des sociétés – Partie spéciale », 2017-2018, U.C.L. MONS – PROGRAMME « FISCOS » (CHARLEROI), p. 30

⁹⁴ Art. 37 AR CIR 92

2) Ajustement de l'annuité d'amortissement à l'année d'acquisition

Les petites sociétés avaient la possibilité de prendre en charge une annuité complète d'amortissement quelle que soit la date d'achat du bien.

L'article 196, § 2 ancien du CIR 92, qui prévoyait que la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'était prise en considération à titre de frais professionnels que prorata temporis (calculé en jours), ne visait que les grandes sociétés.

3) Frais accessoires

Concernant les frais accessoires à l'acquisition d'un bien d'investissement, les PME avaient la possibilité de les amortir soit en une fois, soit sur plusieurs années dont la durée était fixée par le contribuable.⁹⁵

11.2 Régimes d'amortissements après réforme

L'article 38 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés est venu modifier l'article 196 du CIR 92. L'article 86 C, alinéa 5 de cette même loi précise que les dispositions prévues à l'article 38 précité entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2020 pour toutes les immobilisations acquises ou constituées à partir de cette date.

Amortissement dégressif

Le régime de l'amortissement dégressif n'est plus applicable pour les sociétés. L'article 38 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, est venu modifier l'article 196 du CIR 92 en y insérant un paragraphe 3, qui prévoit que l'amortissement dégressif n'est pas applicable à l'impôt des sociétés.

⁹⁵ Art. 62 CIR 92

Ajustement de l'annuité d'amortissement à l'année d'acquisition

A la suite de la réforme, les PME ont également l'obligation de prendre en considération la première annuité d'amortissement au prorata temporis, calculée en jours, à partir de la date d'acquisition du bien d'investissement.⁹⁶

Frais accessoires

A la suite de la réforme, les petites sociétés ne peuvent plus amortir les frais accessoires liés à l'acquisition d'un bien d'investissement qu'en une fois ou au même rythme que le principal.⁹⁷

11.3 Analyse comparative

La principale modification en ce qui concerne les amortissements repose sur la suppression de la possibilité d'admettre au titre de frais professionnel, l'annuité complète d'amortissement sur une immobilisation acquise en cours d'année.

La suppression de la méthode d'amortissement dégressif aura un impact forcément négatif pour les petites sociétés qui l'utilisaient.

Exemple

Prenons le cas d'une petite société active dans le secteur de l'agriculture bio, qui a fait l'acquisition d'une nouvelle machine agricole d'une valeur de 25.000 euros en date du 25 octobre 2020. Il est décidé d'amortir cet investissement sur cinq ans, soit 20 % par an.

⁹⁶ Art. 196, § 2 nouveau CIR 92

⁹⁷ Art. 196, § 4, alinéa 1^{er} nouveau CIR 92

Tableau 27 : Comparatif des annuités d'amortissement admises fiscalement pour les PME pré et post-réforme

Avant réforme	
Amortissement admis fiscalement	$25.000 \times 20 \% = 5.000 \text{ €}$
Après réforme	
Amortissement admis fiscalement	$25.000 \times 20 \% \times 68/366 = 928,96 \text{ €}$
Amortissement admis avant réforme	5.000 €
Amortissement admis après réforme	928,96 €
Variation (%)	-81,42 %

La modification du régime d'amortissement linéaire a provoqué une diminution de 81,42% par rapport à ce qui se faisait précédemment.

11.4 Conclusion

La réforme du régime d'amortissement linéaire, qui a supprimé la possibilité pour les petites sociétés d'admettre au titre de frais professionnel une annuité complète d'amortissement pour l'année d'acquisition d'un nouvel investissement, provoque une importante diminution des charges d'amortissement des petites sociétés.

A la suite de ces constatations, j'en conclus que la modification du régime d'amortissement linéaire pour les petites sociétés a un impact négatif pour les PME.

12 Modification de la législation relative à la requalification d'intérêts en dividendes

Lorsqu'un dirigeant d'entreprise, un actionnaire, son conjoint ou son enfant (dont le dirigeant, l'actionnaire ou son conjoint a la jouissance légale des revenus) a octroyé une avance à la société et de laquelle il perçoit un intérêt, ce dernier peut être requalifié en dividende dès lors qu'il dépasse l'une des limites suivantes :

- 1) le taux d'intérêt appliqué ne peut excéder celui du marché⁹⁸ ;
- 2) Le montant total des avances productives d'intérêts ne peut excéder la somme des réserves taxées évaluées en début de période imposable et du capital libéré évalué en fin de période imposable.⁹⁹

12.1 Intérêts requalifiés en dividendes avant réforme

Notion d'avance

Avant la réforme de 2017, était considérée comme avance, « *tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti par une personne physique à une société dont elle possède des actions ou parts ou par une personne à une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o*¹⁰⁰, ainsi que tout prêt d'argent consenti le cas échéant par leur conjoint ou leurs enfants à cette société lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci. »¹⁰¹

⁹⁸ Art. 55 CIR 92

⁹⁹ Art. 18, alinéa 1^{er}, 4^o CIR 92

¹⁰⁰ Administrateur, gérant, liquidateur ou des fonctions analogues

¹⁰¹ Art. 18, alinéa 2 ancien CIR 92

« Il découle de la jurisprudence de la Cour de cassation qu'un sursis de paiement accordé à la société en cas de vente d'actifs par un associé ou un dirigeant, ne constitue, en principe, pas un prêt accordé par le vendeur à l'acheteur. »¹⁰² (Thilmany J., 2018)

Pour illustrer la jurisprudence par un exemple, prenons le cas d'un pharmacien exploitant son entreprise en personne physique, qui constitue une société et vend sa patientèle à la nouvelle société, en lui accordant un sursis de paiement. La somme représentant ledit sursis ne peut pas être considérée comme un prêt d'argent parce qu'il n'y a pas transfert d'argent à proprement parlé.

Intérêt de référence à appliquer

L'article 55 ancien du CIR 92 prévoyait que les intérêts pouvaient être considérés comme étant des frais professionnels dans la mesure où ils ne dépassaient pas le taux du marché, tenant compte des éléments particuliers propres à l'appréciation du risque lié à l'opération, et notamment à la situation financière du débiteur et de la durée du prêt.

12.2 Intérêts requalifiés en dividendes après réforme

Ces nouvelles mesures entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2020 et sont applicables aux opérations réalisées après le 31 décembre 2019.

¹⁰² J. Thilmany, syllabus « L'impôt des sociétés – Partie générale », 2018-2019, U.C.L. MONS – PROGRAMME FISCOM (CHARLEROI), p. 26

Notion d'avance

Afin de minimiser les difficultés d'interprétation de ce qui est à considérer comme étant un prêt d'argent, le législateur a prévu une modification¹⁰³ de l'article 18, alinéa 2 du CIR 92, devenu l'alinéa 7 dudit article, en modifiant les mots « tout prêt d'argent » par les mots « toute créance. »

Intérêt de référence à appliquer

L'article 55 ancien du CIR 92 a été modifié afin d'imposer l'application du taux d'intérêt pratiqué par les IFM pour les prêts inférieurs à 1.000.000 euros avec taux variable et fixation initiale du taux d'une durée inférieure ou égale à un an, octroyés aux sociétés non financières. Ce taux est publié annuellement par la BNB. Il est égal au taux pratiqué en novembre de l'année précédente augmenté de 2,5 %.¹⁰⁴

12.3 Analyse comparative

Tableau 28 : Comparatif des notions d'avance et des taux d'intérêts applicables aux avances pré et post-réforme

Avant réforme	
Notion d'avance	Tout prêt d'argent
Taux d'intérêt maximal	Taux du marché habituellement appliqué
Après réforme	
Notion d'avance	Toute créance
Taux d'intérêt maximal	Taux imposé légalement

¹⁰³ Art. 4, 3° de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

¹⁰⁴ Art. 55, alinéa 1^{er}, 1° nouveau CIR 92

Avant la réforme, seuls les « prêts d'argent » étaient considérés comme constituant une avance dont les intérêts éventuels pouvaient être requalifiés en dividendes. Le taux d'intérêt du marché devait être évalué conformément au risque lié à l'opération, ainsi qu'à la situation financière du débiteur.

Après la réforme, le terme « avance » couvre toutes les créances détenues par une personne physique (actionnaire ou une personne exerçant un mandat) sur sa société. Au niveau du taux d'intérêt, il est imposé et est publié annuellement par la BNB.

Exemple

En date du 25 janvier 2020, un avocat a prêté 50.000 euros à la société dont il est l'actionnaire unique. Les intérêts qui lui sont payés annuellement sont calculés au taux de 3,5 %. Le taux d'intérêt du marché s'élève à 2,5 %. Les réserves taxées de la société en début de période imposable s'élève à 80.000 euros et le capital libéré en fin de période imposable s'élève à 18.600 euros.

Tableau 29 : Comparatif de la requalification d'intérêts en dividendes pré et post-réforme

Avant réforme	
Première limite	$(3,5 \% - 2,5 \%) \times 50.000 = 500 \text{ €}$
Deuxième limite	Avance maximale : $80.000 + 18.600 = 98.600 \text{ €}$ Avance productive d'intérêts : 50.000 € ⇒ Pas de requalification
Après réforme	
Première limite	Taux d'intérêts imposé. : 4,06 % Taux d'intérêts appliqué : 3,5 % ⇒ Pas de requalification
Deuxième limite	Pas de requalification

Avant la réforme, une requalification d'intérêts en dividendes doit être effectuée à concurrence de 500 euros car le taux appliqué excède le taux du marché à concurrence de 1 %.

L'avance productive d'intérêts n'excède pas la somme des réserves taxées en début de période imposable et du capital libéré en fin de période imposable. Dès lors, aucun intérêt ne doit être requalifié en dividende.

Après la réforme, aucun intérêt ne doit être requalifié en dividende car les deux limites sont respectées.

12.4 Conclusion

L'élargissement de la notion d'avance permet au fisc de requalifier beaucoup plus d'intérêts en dividendes car un nombre plus important d'opérations entre dans le champ d'application de cette disposition.

Concernant les intérêts pratiqués, le fait d'imposer un taux chaque année, permet d'éviter les discussions à ce sujet lors de contrôles fiscaux. De plus, les intérêts pratiqués sont particulièrement intéressants.

Cette modification législative est à la fois positive et négative. Elle est positive en ce qui concerne les taux d'intérêts, mais elle est négative en ce qui concerne la notion d'avance.

13 Diverses mesures

13.1 Charges payées d'avance

La loi de réforme est venue supprimer la possibilité de déduire les charges payées d'avance en une fois sur l'exercice durant lequel le paiement est effectué.¹⁰⁵ Il sera en effet obligatoire de déduire les charges proportionnellement sur l'exercice auquel elles se rapportent.¹⁰⁶ Cette abrogation entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019.

Exemple

Afin d'apurer un compte courant débiteur, la société X paie le 1^{er} juin 2017, soixante mois de loyer en une fois, soit 30.000 euros.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018, il était possible de déduire l'entièreté du paiement sur l'exercice comptable 2017.

A partir de l'exercice comptable 2019, cette faculté n'est plus possible. Le coût des loyers devra être pris en charge proportionnellement sur chaque exercice auquel il se rapporte.

13.2 Nouvelles dépenses non admises

A partir de l'exercice d'imposition 2021, les amendes administratives infligées par les autorités publiques (amendes en matière de TVA, de droit d'enregistrement, de précompte immobilier, de précompte professionnel, etc)¹⁰⁷ ne peuvent plus être déduites de la base imposable. Elles sont donc à reprendre dans la catégorie des dépenses non admises.

¹⁰⁵ Art. 37 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

¹⁰⁶ Art. 195/1 CIR 92

¹⁰⁷ Circulaire 2018/C/12 relative aux amendes non déductibles

Partie 2 : Nouvelles mesures instaurées par la réforme

La réforme de 2017 a instauré de nouvelles mesure fiscales dans le code des impôts sur les revenus. Seules les mesures les plus concrètes pour les PME résidentes seront analysées dans cette troisième partie. Toutefois, ces mesures ne feront pas l'objet d'une étude approfondie dans la mesure où je ne suis pas amené à en faire usage dans la gestion quotidienne des dossiers qui me sont attribués au sein du cabinet qui m'emploie.

1 Base imposable minimale

Avant toute chose, il est important de préciser que l'ordre des déductions prévues à l'impôt des sociétés a également été revu par la réforme.

1.1 Ordre des déductions avant réforme

Avant la réforme, les déductions prévues à l'ISOC s'appliquaient dans l'ordre suivant :

- 1) déduction des éléments non imposables ;
- 2) déduction des RDT ;
- 3) déduction pour revenus de brevets ;
- 4) déduction pour revenus d'innovation ;
- 5) déduction pour capital à risque ;
- 6) déduction des pertes reportées ;
- 7) déduction pour investissement ;
- 8) déduction des intérêts notionnels reportable pendant 7 ans.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Liée à l'exercice d'imposition 2012 ou à un exercice antérieur et qui n'a pas pu être déduite des bénéfices subsistants des exercices précédents.

1.2 Ordre des déductions après réforme

L'article 53 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, vient ajouter certaines dispositions à l'article 207 du CIR 92, applicables à partir de l'exercice d'imposition 2019. Deux corbeilles sont maintenant prévues dans l'ordre d'application des déductions.

Première corbeille

- 1) déduction des éléments non imposables ;
- 2) déduction des RDT de l'exercice ;
- 3) déduction pour revenus de brevets ;
- 4) déduction pour revenus d'innovation de l'exercice ;
- 5) déduction pour investissement ;
- 6) déduction des transferts intra-groupe.

Deuxième corbeille

- 1) déduction pour capital à risque incrémentale ;
- 2) déduction des RDT, qui n'ont pas pu être déduits d'une période imposable précédente ;
- 3) déduction pour revenus d'innovation, qui n'ont pas pu être déduits d'une période imposable précédente ;
- 4) déduction des pertes antérieures ;
- 5) déduction pour capital à risque qui n'aurait pas pu être déduite lors d'un exercice antérieur.

L'alinéa 5 du nouvel article 207 CIR 92 prévoit que les déductions de la seconde corbeille seront limitées à 1.000.000 euros, majorés de 70 % de ce qui excède ce million d'euros.

Il est important de préciser que la limitation de la déduction des pertes antérieures ne s'applique pas aux petites sociétés durant les quatre premières périodes imposables depuis sa constitution.¹⁰⁹

Exemple

Prenons l'exemple d'une société qui a un bénéfice imposable de 1.300.000 euros, après application de la première corbeille.

Les déductions citées ci-dessus seront limitées à 1.210.000 euros (1.000.000 euros, majoré de 70 % de ce qui excède le million d'euros).

1.3 Conclusion

Cette nouvelle mesure oblige la conservation de 30 % de base imposable minimale dès lors que cette dernière excède 1.000.000 euros. Elle a donc un impact négatif pour les PME résidente.

¹⁰⁹ Art. 207, alinéa 6 nouveau CIR 92

2 Transferts intra-groupe

Une nouvelle disposition fiscale instaurée par la réforme de 2017 applicable à partir de l'exercice d'imposition 2020, donne la possibilité à des groupes de sociétés de compenser, sous certaines conditions, la perte fiscale d'une société du groupe avec les bénéfices imposables d'une autre société du groupe.

Cette mesure a été prise par la Belgique « *afin de relever l'attractivité du régime fiscal belge pour les groupes belges et multinationaux de sociétés* ». ¹¹⁰ (Darte D. & Noël Y., 2020)

2.1 Conditions

Afin de pouvoir bénéficier de cette nouvelle déduction, les sociétés doivent :

- être liées à concurrence d'au moins 90 %¹¹¹ et ce depuis au moins cinq périodes imposables¹¹² ;
- conclure une convention de transfert intra-groupe, qui ne peut concerner qu'une seule période imposable, qui reprend le montant du transfert et par laquelle la société bénéficiaire s'engage à payer à la société déficitaire, une compensation égale au montant de l'impôt qui serait dû si cette déduction n'était pas appliquée.¹¹³

La société bénéficiaire a l'obligation de reprendre le montant de la compensation payée à la société déficitaire dans sa base imposable, au titre de DNA.¹¹⁴

Dans le chef de la société déficitaire, cette compensation constitue un bénéfice exonéré à reprendre en majoration de la situation de début des réserves. ¹¹⁵

¹¹⁰ D. Darte, Y. Noël, « Maîtriser l'I.Soc », 2020, Edipro, p. 556

¹¹¹ Art. 205/5, § 2, alinéa 6 CIR 92

¹¹² Art. 205/5, § 2, alinéa 3 CIR 92

¹¹³ Art. 205/5, § 3 CIR 92

¹¹⁴ Art. 198, § 1^{er}, 16^o CIR 92

¹¹⁵ Art. 194septies CIR 92

Exemple

La société A et B sont liées à concurrence de 100 % depuis le 1^{er} janvier 2015.

Lors de l'établissement de la déclaration fiscale relative à la période imposable 2019, ces deux sociétés font le constat suivant : A constate une perte fiscale de 150.000 euros se décomposant comme suit :

	Société A	Société B
Mouvement des réserves	-200.000 €	260.000 €
DNA	50.000 €	40.000 €
Résultat fiscal (1^{ère} opérat.)	-150.000 €	300.000 €

Considérons qu'aucune autre déduction n'intervient dans cet exemple.

Les deux sociétés concluent entre elles une convention de transfert intra-groupe, reprenant une valeur de transfert de 150.000 euros et une compensation de 37.500 euros (25 % x 150.000) payée en 2021.

Tableau 30 : Impact de la déduction des transferts intra-groupe

Société A	
Perte reportée	-200.000 €
Diminution de la situation de début des réserves	-150.000 €
Mouvement des réserves taxées	-50.000 €
DNA	50.000 €
Résultat fiscal au terme de la 1 ^{ère} opération	0 €
Société B	
Résultat fiscal au terme de la 1 ^{ère} opération	300.000 €
Déduction transferts intra-groupe	-150.000 €
Base imposable	150.000 €

Cette déduction de transfert intra-groupe permet d'apurer la perte fiscale de la société A et de diminuer le bénéfice imposable de la société B à concurrence du montant transféré.

2.2 Conclusion

A la suite des constatations ci-dessus, j'en conclus que la nouvelle déduction des transferts intra-groupe est bénéfique pour les PME.

Conclusion générale

L'étude réalisée au travers de ce mémoire m'a permis de mieux comprendre les conséquences de la réforme de l'impôt des sociétés sur les PME résidentes.

Il ressort de mon analyse de la réforme que seules cinq mesures sont bénéfiques pour les PME.

La première et la plus importante, concerne la réduction des taux d'imposition, qui était la mesure la plus attendue lors de l'annonce de cette réforme. Cette diminution a eu un impact positif sur les petites sociétés, tant au niveau du taux nominal que du taux réduit. Toutefois, l'instauration des mesures prises afin de lutter contre le passage en société et plus particulièrement, l'augmentation à 45.000 euros du seuil de rémunération minimale à attribuer à au moins un dirigeant, limite de manière assez importante, la possibilité de bénéficier de ce taux réduit. Le taux nominal de l'ISOC reste tout de même intéressant en comparaison avec le taux progressif de l'IPP.

La seconde porte sur l'augmentation à 20 % du taux de déduction pour investissement. Cette mesure étant temporaire, elle n'a un impact positif qu'à court terme.

La troisième porte sur l'augmentation de la déduction des R.D.T. à 100 %. Avec la diminution des taux d'imposition, cette mesure est la plus intéressante puisqu'elle est permanente.

La quatrième mesure porte sur la taxation provisoire des anciennes réserves exonérées au taux préférentiel de 15 %, voire de 10 % sous certaines conditions.

Enfin, la dernière mesure porte sur la « consolidation fiscale » appelée également « régime de transferts intra-groupe » consistant au sein d'un groupe, sous certaines conditions, au transfert d'une partie ou de la totalité des bénéfices d'une société à une autre société du groupe ayant subi des pertes durant le même exercice d'imposition.

La plupart des autres mesures analysées, prises individuellement, ont un impact « négatif » pour les PME résidentes. En effet, ces dernières constituent une compensation à la diminution des taux d'imposition ce qui forcément, n'est pas bénéfique pour les sociétés.

Chaque société ayant sa propre situation fiscale, conclure ce mémoire en affirmant que la réforme a un impact positif ou négatif serait limitatif. En effet, pour une société qui n'a qu'une déduction pour investissement, cumulée à la diminution des taux, nous pouvons dire que la réforme a un impact positif.

Par contre, pour une société dont la situation fiscale reprend des mesures compensatoires à la diminution des taux d'imposition, l'impact de la réforme sera considéré comme étant négatif.

En conclusion, au vu de ce qui précède, j'estime que la réforme de 2017 a un impact globalement neutre, tenant compte du fait que l'impact est à analyser au cas par cas en fonction de la situation fiscale de la société.

Bibliographie

Ouvrages

D. Darte, Y. Noël, « Maîtriser l'I.Soc », Liège, Edipro, 2016

D. Darte, Y. Noël, « Maîtriser l'I.Soc », Liège, Edipro, 2020

Conseil de l'I.E.C., « CodAC de l'expert-comptable et du conseil fiscal », Wolters Kluwer, 2016

P. Malherbe, E. Traversa, T. Lamparelli, L. Tainmont, « Codes essentiels - Droit fiscal », Bruxelles, Larcier, 2020

L. Deklerck, « Manuel pratique d'impôt des sociétés », Bruxelles, Larcier, 2020

C. Clottens, « Code des sociétés et associations », Gand, KnopsPublishing, 2019

Lois

Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés

http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&table_name=loi&n=2017122504

Loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôt sur les revenus

https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2018073009&table_name=loi

Chambre des Représentants de Belgique, 2017, « Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », DOC 54 2864/001

<https://www.dekamer.be/FLWB/pdf/54/2864/54K2864001.pdf>

Revues périodiques

F. Vanden Heede, 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », Pacioli, 458, 1-15

http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20458_FR_PMS.pdf

F. Vanden Heede, 2018, « La loi du 30 juillet 2018 portant sur des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus », Pacioli, 470, 1-3

http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli_470_FR_PMS2.pdf

Syllabus

J. Thilmany, syllabus « L'impôt des sociétés – Partie générale », 2018, U.C.L. Mons – Programme FISCOM (Charleroi)

J. Thilmany, syllabus « L'impôt des sociétés – Partie spéciale », 2018, U.C.L. Mons – Programme FISCOM (Charleroi)

J. Thilmany, syllabus « Impôt des sociétés approfondi », 2019, U.C.L. Mons – Programme FISCOM (Charleroi)

Articles électroniques

SPF Finances, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés – Les principaux axes »

<https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-reforme-isoc-2018.pdf>

BDO Belgium, 2019, « Réforme de l'impôt des sociétés : point sur les mesures en vigueur et aperçu des mesures à venir »

<https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2019/reforme-de-l-impot-des-societes-point-sur-les-mesures-en-vigueur-et-apercu-des-mesures-a-venir>

FEB, 2017, « Réforme de l'impôt des sociétés 2018 – 2020 »

https://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/vennootschapsbelasting/kamerkeurt-verlaging-vennootschapsbelasting-goed-investeringen-zullen-toenemen/2017.12.19_brochure_vennootschapbelasting_fr_v22017-12-19.pdf

Business Database, 2020, « La dernière phase de la réforme de l'impôt des sociétés ! »

https://businessdatabase.indicator.be/impot_des_societes_reforme/la_derniere_phase_de_la_reforme_de_l_impot_des_societes_/WAACSOAR_EU11170401/1/related

Business Database, 2020, « L'intérêt d'une créance en C/C requalifié en un dividende ? »

https://businessdatabase.indicator.be/impots_interets/l_interet_d_une_creance_en_c_c_requalifie_en_un_dividende_/WAACPCAR_EU28110601/related

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
Louvain School of Management

Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique | www.uclouvain.be/lsm