

THESIS / THÈSE

MASTER EN SCIENCES DE GESTION À FINALITÉ SPÉCIALISÉE EN BUSINESS ANALYSIS & INTEGRATION

Les petites sociétés bénéficient-elles encore d'avantages à l'impôt des sociétés depuis la réforme de l'I.Soc du 25 décembre 2017 ?

Lartelier, Justine

Award date:
2020

Awarding institution:
Université de Namur

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.



Les petites sociétés bénéficient-elles encore d'avantages
à l'impôt des sociétés depuis la réforme
de l'I.Soc du 25 décembre 2017 ?

Justine LARTELIER

Directeur : Prof. C. SCHOTTE

Mémoire présenté
en vue de l'obtention du titre de
Master 120 en Sciences de gestion,
à finalité spécialisée

ANNEE ACADEMIQUE 2019-2020

Remerciements

Pour commencer, je voudrais adresser mes remerciements à la directrice de ce mémoire Madame Christine Schotte pour sa grande disponibilité, la pertinence de ses suggestions et pour ses encouragements tout au long de la rédaction de ce mémoire de fin d'études.

Je désire également remercier les professeurs de l'Université de Namur ainsi que les professeurs de l'Henallux (IESN) qui m'ont fourni les outils nécessaires à la réalisation de ce travail mais également à la réussite de mes études en Sciences de gestion.

Enfin, je souhaiterais exprimer ma gratitude envers ma famille et mes proches pour le soutien qu'ils m'ont apporté au cours de ces années d'études et plus particulièrement durant cette période un peu particulière.

Avertissement au lecteur

Dans ce mémoire, seront développées principalement les mesures fiscales issues de la loi de réforme de l'impôt des sociétés (lois du 25 décembre 2017 et du 30 juillet 2018) et impactant spécifiquement ou pouvant impacter les « petites sociétés ».

Cette réforme de l'impôt des sociétés a généré un lot très important de mesures fiscales tant favorables aux sociétés que compensatoires, vu la nécessité du législateur de réforme d'atteindre un équilibre budgétaire structurel.

Mon mémoire ne sera pas exhaustif sur ce terrain.

Certaines mesures ne seront pas donc développées dans le cadre de ce mémoire.

En effet, je n'analyserai uniquement que les mesures fiscales relatives à la gestion courante des petites sociétés.

Les mesures n'étant pas réservées spécifiquement aux grandes sociétés mais qui les concerneront en pratique bien plus que les PME ne seront pas davantage traitées (excepté la nouvelle règle de la corbeille).

De même, je n'analyserai pas les mesures relatives à l'aspect international de l'impôt des sociétés, ayant considéré que la majorité des PME ne sera pas concernée par une telle problématique.

Ainsi ne seront pas examinés notamment la problématique de l'imputation modifiée des pertes subies dans des établissements étrangers d'une société, le nouveau régime fiscal des surcoûts d'emprunt, la nouvelle déduction fiscale pour transfert intra-groupe ou encore les remboursements de « capital ».

Pour une meilleure compréhension de certaines mesures ou régime fiscaux de l'impôt des sociétés, n'hésitez pas à consulter les annexes de ce mémoire qui comportent des exemples concrets relatifs à ces mesures ou régimes fiscaux.

Notons qu'avec l'accord de ma promotrice Madame Christine Schotte, n'ont pas été prises en compte les nouvelles législations et circulaires administratives publiées après le 1^{er} janvier 2020, excepté la circulaire administrative 2020/C/22 du 29 janvier 2020 (relative à la déduction pour capital à risque) ainsi que la circulaire administrative 2020/C/43 du 18 mars 2020 (relative à la définition de la notion de véhicule correspondant).

Enfin, soulignons qu'afin de faciliter la compréhension de certaines mesures, tous les exercices, tableaux et exemples réalisés dans ce mémoire sont relatifs à l'hypothèse d'une société qui tient ses écritures par année civile.

Bonne lecture.

Table des matières

I.	INTRODUCTION.....	7
II.	LA RÉFORME DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS IMPACTANT LES PME	9
	CHAPITRE 1 : LE BUT DE CETTE RÉFORME.....	9
	CHAPITRE 2 : LA MESURE PHARE DE LA RÉFORME	10
	<i>Section 1 : la diminution des taux nominaux</i>	10
	<i>Section 2 : la diminution du taux réduit</i>	11
	<i>Section 3 : les conditions pour l'obtention du taux réduit</i>	13
	Sous-section 1 : qualité de « petite société ».....	13
	Sous-section 2 : les autres conditions pour l'obtention du taux réduit	15
	A. Les conditions précédant la réforme de l'I.Soc	15
	B. Les conditions actuelles	20
	CHAPITRE 3 : LES MESURES COMPENSATOIRES CONCERNANT L'ÉLARGISSEMENT DE LA BASE TAXABLE.....	25
	<i>Section 1 : les mesures qui impactent toutes les sociétés</i>	25
	Sous-section 1 : les mesures qui impactent les réserves taxables	25
	A. Taxation des provisions pour risques et charges	25
	B. Les réserves occultes.....	27
	Sous-section 2 : les mesures qui impactent les dépenses non admises.....	30
	A. Le nouveau régime des frais de voiture	30
	B. La non déductibilité fiscale des amendes	36
	Sous-section 3 : les mesures qui impactent les dividendes distribués.....	38
	A. La requalification d'intérêts en dividendes	38
	Sous-section 4 : les mesures qui impactent les exonérations fiscales	42
	A. Les frais d'un transport collectif par l'employeur des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail.....	42
	Sous-section 5 : les mesures qui impactent les déductions fiscales	43
	A. Création de deux groupes de déductions fiscales et règle de la corbeille	43
	B. Suppression des déductions à caractère économique.....	46
	C. La déduction des revenus définitivement taxés	49
	D. La limitation de l'attractivité de la déduction pour capital à risque	51
	<i>Section 2 : les mesures qui impactent uniquement les PME</i>	56
	Sous-section 1 : les mesures qui impactent les réserves taxables	56
	A. Amortissement des frais accessoires au prix d'achat	56
	Sous-section 2 : les mesures qui impactent les exonérations fiscales	57
	A. La suppression du régime fiscal de la réserve d'investissement.....	57
	B. La suppression de la déduction à 120% des frais de sécurisation.....	58
	CHAPITRE 4 : LES MESURES ABOUTISSANT À UNE BASE MINIMALE D'IMPOSITION	60
	<i>Section 1 : la règle de la corbeille</i>	60
	<i>Section 2 : les suppléments de résultat fiscal en cas de contrôle et création d'une base minimale d'imposition</i>	66
	<i>Section 3 : le bénéfice imposable minimum en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive</i>	68
	CHAPITRE 5 : L'HARMONISATION DE CERTAINS RÉGIMES ENTRE PETITES ET GRANDES SOCIÉTÉS	70
	<i>Section 1 : harmonisation du régime fiscal des plus-values réalisées sur des actions par des sociétés</i>	70
	<i>Section 2 : harmonisation de certaines règles d'amortissement</i>	72

CHAPITRE 6 : LES MESURES QUI IMPACTENT LE CALCUL DE L'IMPÔT	73
<i>Section 1 : la majoration aggravée pour absence ou insuffisance de versements anticipés.....</i>	<i>73</i>
<i>Section 2 : la cotisation spéciale sur commissions secrètes et bénéfices dissimulés</i>	<i>76</i>
III. LES MESURES DE FAVEUR POUR LES PME QUI EXISTAIENT AVANT LA RÉFORME DE L'I.SOC... 79	
CHAPITRE 1 : LES MESURES IMPACTANT LES RÉSERVES TAXABLES	79
<i>Section 1 : la réserve de liquidation</i>	<i>79</i>
CHAPITRE 2 : LES MESURES IMPACTANT LES DÉDUCTIONS FISCALES	84
<i>Section 1 : la déduction pour investissement.....</i>	<i>84</i>
Sous- section 1 : règles applicables à toutes les déductions pour investissement	84
Sous- section 2 : la déduction pour investissements ordinaires.....	86
Sous- section 3 : la déduction pour investissements en actifs numériques	88
Sous- section 4 : la DPI pour sécurisation des locaux et des véhicules d'entreprise	89
<i>Section 2 : la déduction pour capital à risque - taux appliqué à la base de calcul de la DCR</i>	<i>91</i>
IV. LES NOUVELLES MESURES DE FAVEUR POUR LES SOCIÉTÉS	92
CHAPITRE 1 : L'EXONÉRATION POUR PASSIF SOCIAL EN VERTU DU STATUT UNIQUE	92
V. TABLEAUX RÉCAPITULATIFS	96
<i>Tableau 1 : tableau comparatif des mesures issues de la réforme de l'I.Soc</i>	<i>96</i>
<i>Tableau 2 : tableau illustratif des mesures favorables à l'I.Soc pour les petites sociétés</i>	<i>99</i>
VI. CONCLUSION.....	104
VII. BIBLIOGRAPHIE	107
VIII. ANNEXES.....	112

I. Introduction

Depuis longtemps, les petites sociétés (au sens de l'article 15, §§1^{er} à 6 du Code des sociétés, devenu l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau Code des sociétés et des associations) bénéficient de certains régimes de faveur à l'impôt des sociétés par rapport aux grandes sociétés.

Elles sont par exemple, les seules à pouvoir bénéficier d'une déduction pour investissements ordinaires, à pouvoir constituer une réserve de liquidation ou encore à pouvoir avoir accès au régime de la réserve d'investissement.

Une importante réforme concernant l'impôt des sociétés a vu le jour en décembre 2017 (loi du 25 décembre 2017).

Les changements y sont nombreux mais le principal d'entre eux concerne la diminution conséquente des taux d'imposition nominaux qui passent progressivement de 33,99% (ccc incluse) pour l'exercice d'imposition 2018 à 25% à partir de l'exercice d'imposition 2021, voire même, à partir de l'exercice d'imposition 2019, à 20% (ccc non incluse) sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables pour les petites sociétés (au sens de l'article 15, §§1^{er} à 6 du Code des sociétés, devenu l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA).

Cependant, l'accès à ce taux réduit pour ces petites sociétés s'accompagne du respect d'autres conditions qui seront méticuleusement analysées dans le cadre de ce mémoire.

Le législateur de réforme désirait néanmoins que l'impact budgétaire de cette réforme soit neutre. Afin de compenser la baisse des taux nominaux d'imposition, la loi du 25 décembre 2017 supprime donc, par le biais de différentes mesures (dites mesures compensatoires), certains régimes de faveur qui étaient intéressants pour les sociétés et certains particulièrement pour les PME (telle que la réserve d'investissement), ce qui entraînera l'élargissement de la base taxable des sociétés. Certaines exonérations ont également vu leurs conditions d'accès renforcées.

Les petites sociétés conservent néanmoins encore certains régimes de faveur qui seront également répertoriés dans ce mémoire.

Tout d'abord, sera donc analysée la mesure phare de cette réforme, à savoir la diminution des taux nominaux d'imposition de l'I.Soc ainsi que les conditions d'accès au taux réduit pour les petites sociétés.

Seront ensuite analysées les mesures compensatoires issues de cette réforme impactant toutes les sociétés et celles qui n'impactent que les PME.

Seront par la suite analysées les mesures de faveur dont bénéficiaient les PME avant cette réforme de l'impôt des sociétés et qui ont été conservées pour ce type de société.

Enfin, une nouvelle mesure de faveur impactant toutes les sociétés et apparue après la réforme de l'I.Soc sera analysée dans le cadre de ce mémoire.

L'objectif final de ce mémoire est d'analyser en profondeur les mesures de faveur dont bénéficient toujours les PME (les petites sociétés au sens de l'article 15, §1^{er} à 6 du Code des sociétés, devenu l'article 1:24, §1^{er} à 6 du nouveau CSA) à l'impôt des sociétés par rapport aux grandes sociétés depuis la réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017.

II. La réforme de l'impôt des sociétés impactant les PME

Chapitre 1 : le but de cette réforme

Une importante réforme à l'impôt des sociétés a vu le jour durant la fin de l'année 2017. La loi qui a introduit cette réforme est la loi aussi appelée la « **loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés** ». Cette loi a été publiée au Moniteur Belge du 29 décembre 2017.

Cette réforme de l'impôt des sociétés (ci-après : « I.Soc ») a principalement pour but de diminuer de manière importante les taux nominaux applicables à l'impôt des sociétés afin de stimuler l'économie belge et de maintenir la compétitivité du pays par rapport aux autres pays européens. En effet, la Belgique est un des pays qui disposait des taux d'imposition nominaux d'I.Soc les plus élevés de l'Union européenne, avec la France, l'Allemagne ou encore Malte (cfr **annexe 1**).

Le législateur de réforme visait néanmoins à atteindre un **équilibre budgétaire structurel**. Cette réforme se devait d'être budgétairement neutre pour l'État fédéral. En contrepartie de ces diminutions des taux d'I.Soc, la loi du 25 décembre 2017 supprime donc certains régimes de faveur qui étaient intéressants pour les sociétés et particulièrement pour les PME, ce qui entraînera l'élargissement de la base taxable des sociétés.

La diminution des taux d'I.Soc a également entraîné de nouvelles règles pénalisantes pour les sociétés (par exemple pour le remboursement de capital) ainsi qu'un renforcement des conditions d'accès pour certaines exonérations (notamment l'exonération pour les provisions pour risques et charges), ce qui n'a pas eu pour effet de simplifier la matière de l'I.Soc.

Il est important de savoir que cette réforme est composée de **3 grandes phrases d'entrée en vigueur**.

La première phase concerne l'entrée en vigueur de certains articles du Code des impôts sur les revenus (ci-après « C.I.R ») impactés par la réforme à partir du 1^{er} janvier 2018 et **qui seront d'application à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable** (ci-après : « p.i ») **qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018** (art. 86.A de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés).

La deuxième phase porte sur l'entrée en vigueur de certains articles du C.I.R impactés par la réforme à partir du 1^{er} janvier 2019, et qui **seront d'application à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2019** (art. 86.B1 de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés).

Enfin, **la troisième phase** se rapporte à l'entrée en vigueur de certains articles du C.I.R impactés par la réforme à partir du 1^{er} janvier 2020, et qui **seront d'application à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020** (art. 86.B2 de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés).

Notons que dans la 3^{ème} phase de la réforme de l'I.Soc, certains régimes entrent en vigueur non pas à partir de l'exercice d'imposition 2021 **mais sans lien avec un exercice d'imposition particulier**. C'est le cas des mesures modificatives en matière d'amortissement qui entrent en vigueur pour des immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020 mais sans lien avec un exercice d'imposition déterminé.

Il est important de souligner qu'une autre loi modifie déjà certains points de la réforme du 25 décembre 2017. Cette loi, aussi appelée « **la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus** » (dite la « loi de réparation »), a été publiée au Moniteur Belge le 10 août 2018. Les changements que cette loi apporte concernent notamment des précisions en matière de rémunération minimale à attribuer à au moins un dirigeant d'entreprise dans le cadre du taux réduit d'I.Soc pour PME ou encore concernant la base de calcul de la déduction des intérêts notionnels.

Chapitre 2 : la mesure phare de la réforme

Section 1 : la diminution des taux nominaux

Depuis longtemps, l'impôt des sociétés possède deux taux nominaux différents (C.I.R, art. 215 ancien) : un taux ordinaire ainsi que des taux réduits progressifs par tranches de revenus imposables. Ce taux réduit était le taux applicable aux PME au sens fiscal du terme.

Le taux d'imposition ordinaire était, jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, égal à 33% majoré de la contribution complémentaire de crise (ci-après « CCC ») de 3% soit un taux nominal total de 33,99%.

L'article 54 de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 modifie l'article 215 du C.I.R qui traite des taux d'I.Soc.

En effet, **à partir de la première phase de la réforme**, le taux d'imposition nominal ordinaire passe de 33% à 29% et la contribution complémentaire de crise passe de 3 à 2%, **ce qui porte le taux d'imposition ordinaire total pour une société à 29,58%** (C.I.R, art. 215, al. 1^{er} nouveau).

Lors de la troisième phase de la réforme, c'est à dire à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), **le taux d'imposition nominal ordinaire passe de 29% à 25%**. Il est également important de noter que la contribution complémentaire de crise sera totalement supprimée lors de cette phase.

Nous pouvons donc voir que le taux nominal ordinaire à l'impôt des sociétés a diminué de manière drastique en 4 ans (passant de 33,99% (CCC incluse) pour l'exercice d'imposition 2018 à 25% pour l'exercice d'imposition 2021).

Cette diminution du taux d'imposition ordinaire a une incidence sur les PME puisque la partie des bénéfices imposables qui dépasse le seuil pour obtenir le taux réduit sera taxée au taux d'imposition ordinaire pour ces sociétés, pour autant qu'elles y aient droit (cfr ci-après, section 3, sous-section 2).

Donc, pour les grandes sociétés, ce sera toujours un taux d'imposition de 29,58% pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, qui passe ensuite à 25% pour l'exercice d'imposition 2021 et les suivants.

Il est possible de consulter un tableau de synthèse concernant les taux d'imposition des sociétés à l'**annexe 2** de ce mémoire.

Section 2 : la diminution du taux réduit

Sous l'ancien régime, **le taux réduit** pour les sociétés qualifiées de PME au sens fiscal du terme et qui remplissaient les conditions d'accès au taux réduit (cfr ci-après, section 3, B, 1) **était progressif selon 3 tranches** :

- sur la tranche de 0 à 25.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 24,25 % (soit 24,98% contribution complémentaire de crise incluse, ci-après « CCC ») ;
- sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 31 % (soit 31,93% CCC incluse) ;
- sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR, le taux réduit s'élevait à 34,50 % (soit 35,54% CCC incluse).

Cette tarification réduite aboutissait donc à un taux moyen de 33,99 % (CCC comprise) si le revenu imposable de la société concernée était juste égal à 322.500 euros.

Ce tarif réduit était réellement intéressant lorsque le bénéfice imposable de la société n'excédait pas 25.000 euros. Il y avait alors une différence de 9% entre le taux réduit de 24,98% et le taux ordinaire de 33,99% (CCC incluse).

Cependant, dès que le bénéfice imposable de la p.i concernée excédait 322.500 euros, **le taux ordinaire de 33% était appliqué sur la totalité du revenu imposable (et donc à partir du premier euro) !**

Les PME (au sens fiscal du terme) dont les bénéfices imposables dépassaient 322.500 euros ne bénéficiaient donc d'aucun avantage lié au taux de l'impôt des sociétés.

La loi portant réforme de l'impôt des sociétés maintient le régime de taux réduit pour les PME en remplaçant le taux progressif selon trois tranches par un seul **taux unique et linéaire, égal à 20% et applicable aux 100.000 premiers euros de bénéfice imposable**. Cependant, pour y avoir accès, la société doit être une « petite société » au sens de l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après « CSA » ; ancien art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc), ce qui n'était pas le cas précédemment. Par contre, les anciennes conditions d'accès aux taux progressifs par tranches restent pour la plupart d'application aux « petites sociétés » (cfr ci-après, section 3, sous-section 2).

Notons que la réforme du CSA n'entre en vigueur, pour les sociétés qui existaient au 1^{er} mai 2019, qu'à partir du 1^{er} janvier 2020. De ce fait, il faut se référer, pour de telles sociétés, à l'article 1:24 du CSA pour la définition de « petite société » qu'à partir de 2020. Pour ce qui est des périodes précédentes, il faut encore se référer à l'article 15, §§ 1^{er} à 6 du C.Soc.¹

Dès lors, pour les exercices d'imposition 2019² et 2020, **le taux nominal total d'une petite société qui remplit les conditions d'accès au taux réduit est de 20,40%**, contribution complémentaire de crise de 2% incluse, **sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables** (C.I.R, art. 215 , al. 2 nouveau). Le taux d'imposition nominal total d'une « petite société » sera cependant de 20% à partir de l'exercice d'imposition 2021 (rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020) puisque la contribution complémentaire de crise est supprimée lors de la 3^{ème} phase de la réforme à l'impôt des sociétés (suppression de l'art. 463bis du C.I.R).

Exemple comparatif de l'impôt à payer par une petite société qui remplit les conditions d'accès au taux réduit :

Bénéfice imposable	Exercice d'imposition 2017	Exercice d'imposition 2021	Différence
50.000 euros	14.227,50 euros	10.000 euros	4.227,50 euros
100.000 euros	30.553,50 euros	20.000 euros	10.553,50 euros
200.000 euros	66.093,50 euros	45.000 euros	21.093,50 euros
350.000 euros	118.965,00 euros	82.500 euros	36.465,00 euros

Le détail de cet exemple comparatif peut être consulté à **l'annexe 3** de ce mémoire.

Nous pouvons donc voir **l'avantage considérable** dont les petites sociétés bénéficient avec la diminution des taux d'imposition nominaux à l'impôt des sociétés prévue dans cette réforme. Cependant, si la petite société ne paie pas en suffisance et à temps ses versements anticipés d'impôts, elle aura un impôt total qui sera majoré. Cette sanction a été renforcée par la réforme de l'impôt des sociétés (cfr point II, chapitre 6, section 1). De ce fait, cet avantage pourrait en grande partie être compensé par cette majoration aggravée en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés.

Avant la loi portant réforme de l'impôt des sociétés, le taux réduit par tranches était accessible uniquement aux sociétés, qualifiées par la doctrine fiscale de PME, qui respectaient les conditions pour l'obtention de celui-ci (cfr ci-après, section 3, sous-section 2, A). Cependant, afin d'être considérée comme une PME au sens fiscal, une société devait répondre à **une condition de base** : avoir un bénéfice imposable pour la période imposable qui ne dépassait pas 322.500 euros. En effet, avant la réforme de l'impôt des sociétés, pour avoir accès au taux réduit, rien ne renvoyait à la notion de « petite société » au sens du droit des sociétés.

¹ La définition de la petite société qui se trouve désormais dans l'art. 1:24 du CSA n'a pas été modifiée au niveau du fond par le nouveau CSA.

² Seulement pour les **périodes imposables** qui ont débuté au plus tôt le 1^{er} janvier 2018.

Dès lors, certaines grandes sociétés pouvaient donc bénéficier du taux réduit progressif si leur revenu imposable était faible (et qu'elles respectaient les conditions supplémentaires pour l'obtention du taux) alors que de véritables PME pouvaient se retrouver exclues de ce régime si leur bénéfice imposable dépassait le plafond de 322.500 euros.

Grâce à ces changements concernant le taux réduit à l'impôt des sociétés, les véritables PME ne sont donc plus lésées pour l'obtention de celui-ci. Dès qu'une « petite société » au sens de l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du CSA (C.Soc, art. 15, §§ 1^{er} à 6 ancien) respecte les conditions pour obtenir le taux réduit, elle pourra en bénéficier, sur une première tranche de 100.000 EUR de revenu imposable, même si elle réalise d'importants bénéfices imposables. Les conditions nécessaires à l'obtention du taux réduit sont exposées dans la section ci-dessous.

Il est possible de consulter un tableau de synthèse concernant les taux d'imposition, et notamment concernant le taux réduit, à l'**annexe 2** de ce mémoire.

Section 3 : les conditions pour l'obtention du taux réduit

Sous-section 1 : qualité de « petite société »

Tout d'abord, la **nouvelle condition de base** (applicable à partir de l'ex d'imp. 2019, rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) pour bénéficier du taux réduit est **qu'une société doit avoir la qualité de « petite société », au sens du droit des sociétés**. Désormais, les « grandes sociétés » sont donc totalement exclues et les « petites sociétés » pourront, à priori, toujours bénéficier du taux réduit, qu'elles réalisent peu ou beaucoup de bénéfices taxables³.

Le droit fiscal se réfère à la notion de « **petite société** » telle que définie dans l'article 15, §§1^{er} à 6 ancien du Code des sociétés (ci-après « C.Soc »), devenu, **sans changement de fond**, l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après « CSA »).

Rappelons que la réforme du CSA n'entre en vigueur pour les sociétés qui existaient au 1^{er} mai 2019 qu'à partir du 1^{er} janvier 2020.

Selon l'article 1 :24, §1^{er} du CSA, **une petite société** est une société dotée de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice comptable clôturé, ne dépasse pas plus d'un des critères suivants :

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 9 000 000 euros ;
- total du bilan : 4 500 000 euros.

Cependant, **par application d'un principe de consistance** et pour le changement de catégorie (de petite à grande société et inversement), *« le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères (...) n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés »* (CSA, art.1:24, §2).

³ « Ce qu'implique la condition de rémunération minimale », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1555.

Exemple illustratif du principe de consistance ⁴ :

Supposons une société qui tient sa comptabilité par année civile et qui était qualifiée de petite société pour la période imposable 2016 (correspondant à son premier exercice comptable).

Exercice comptable (période imposable) - date de clôture	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020
Nombre de travailleurs occupés	64	65	65	65
Chiffre d'affaires (hors TVA)	8.800.000	9.500.000	9.250.000	9.265.000
Total du bilan	4.250.000	4.300.000	4.400.000	4.450.000
Petite ou grande société pour cet exercice comptable (p.i) ?	Petite	Petite	Petite	Grande

Le détail de cet exercice peut être consulté à l'**annexe 4** de ce mémoire.

En ce qui concerne la définition de la « petite société », le droit fiscal se réfère entièrement au droit des sociétés. Cependant, le droit fiscal ne se réfère qu'aux 6 premiers paragraphes de la définition de petite société (reprise à l'article 15, §1^{er} à 6 ancien du C.Soc, devenu l'article 1:24, §1^{er} à 6 du nouveau CSA) pour déterminer si une société a la qualité de « petite société » pour des applications fiscales. Or, il existe aussi un paragraphe 7 à l'article 15 du C.Soc, devenu l'article 1:24 du CSA.

En effet, l'article 215, al. 2 nouveau du C.I.R qui traite de l'accès au taux réduit à l'impôt des sociétés se réfère, pour la définition de la « petite société », uniquement aux 6 premiers paragraphes de l'article 1:24 du nouveau CSA, en ignorant le septième (qui est applicable uniquement pour des applications en droit des sociétés et comptables). De ce fait, certaines sociétés pouvant être considérées comme des « petites sociétés » pour l'application du droit des sociétés (et donc du droit comptable), sur base de l'article 1:24, §1^{er} à 7 du CSA, peuvent se voir refuser l'accès au taux réduit en raison de l'inapplicabilité de ce dit-paragraphe (le §7).

Il s'agit des **sociétés liées à une ou plusieurs autres sociétés** (au sens de l'art. 11 du C.Soc, devenu, sans changement de fond, l'art. 1:20 du CSA) visées à l'article 1:24, § 6 du CSA.

Pour ces sociétés (sociétés mères, sociétés filles, etc.), **les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan seront déterminés sur une base consolidée** et le critère relatif au nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle sera additionné pour chacune des sociétés liées (art. 1:24, §6, al. 1^{er} CSA ; art. 15, §6, al. 1^{er} C.Soc ancien), pour déterminer si chacune individuellement est ou non une petite société.

Notons qu'« *en vue de réduire les contraintes administratives pour les entreprises* », il existe également une **méthode alternative simplifiée** (ou calcul sur une base agrégée ⁵) qu'une société liée peut appliquer au lieu de la consolidation pour savoir si elle est ou non une petite société. En effet, la méthode simplifiée relève de 20% les seuils relatifs au total du bilan et au

⁴ Exemple inspiré de l'avis CNC 2016/3 du 13 avril 2016.

⁵ Avis CNC 2016/3 du 13 avril 2016, point 25.

chiffre d'affaires net (ce qui les porte respectivement à 5.400.000 euros et 10.800.000 euros)(CSA, art.1:24, §6, al. 2) et cette méthode permet à une société liée d'additionner simplement ses critères avec ceux des autres sociétés liées.

Cependant, conformément au §7 de l'article 1:24 du CSA, le §6 de ce même article de loi n'est pas applicable « *à d'autres sociétés que les sociétés mères (...) sauf si de telles sociétés sont constituées à seule fin d'éviter le rapportage d'informations* ». Dès lors, **en droit des sociétés**, la détermination des seuils sur une base consolidée ou sur une base agrégée ne s'applique qu'à la seule société mère.

En conclusion, puisque le §7 n'est pas pris en considération pour déterminer la qualité de PME pour des applications fiscales, **la détermination des critères sur une base consolidée ou sur une base agrégée s'applique, au niveau fiscal, à toutes les sociétés liées** (et pas juste à la société mère) afin de vérifier si la société liée en question est une petite société au sens de l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA (C.Soc, art. 15, §§ 1^{er} à 6 ancien).

Sous-section 2 : les autres conditions pour l'obtention du taux réduit

Depuis longtemps, les PME au sens fiscal du terme devaient respecter d'autres conditions pour bénéficier du taux réduit progressif par tranches (C.I.R, art. 215, al. 3 ancien). La **loi de réforme de l'I.Soc** en maintient les principales pour qu'une petite société au sens de l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA (C.Soc, art.15, §§ 1^{er} à 6 ancien) ait droit au tarif réduit unique mais a apporté quelques modifications concernant celles-ci.

A. Les conditions précédant la réforme de l'I.Soc

Initialement, certaines sociétés qui disposaient d'un bénéfice imposable inférieur à 322.500 euros étaient néanmoins exclues du taux réduit progressif par tranches (C.I.R, art. 215, al. 3 ancien).

Si une société avait un revenu imposable inférieur à 322.500 euros mais **qu'elle tombait, ne fût-ce que dans une des catégories des sociétés exclues reprises ci-dessous, elle n'avait pas droit à l'accès au taux réduit progressif.**

Il s'agissait des sociétés suivantes :

- les sociétés financières dites « passives » ;
- les sociétés filiales d'autres sociétés ;
- les sociétés d'investissement réglementées ainsi que les sociétés immobilières réglementées ;
- les sociétés qui n'allouaient pas une rémunération minimale à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise ;
- les sociétés qui distribuaient un dividende « excessif ».

De ce fait, nous pouvons dire que pour qu'une société puisse bénéficier de l'accès aux taux réduits progressifs pour une p.i déterminée, il fallait qu'elle dégage non seulement un revenu imposable inférieur à 322.500 euros mais il fallait en plus que cumulativement :

- elle ne soit pas une société financière passive ;
- elle ne soit pas une société filiale d'autres sociétés ;
- elle ne soit pas une société d'investissement réglementée ou une société immobilière réglementée ;
- elle ait alloué une rémunération minimale à au moins un de ses dirigeants d'entreprise;
- elle n'ait pas distribué un dividende « excessif ».

1. Les sociétés financières passives

Les sociétés financières dites passives, exclues des taux réduits de l'impôt des sociétés, sont « *des sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou des 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* » (C.I.R, art. 215, al. 3, 1°).

Il s'agit des actions ou parts détenues par la société qui sont comptabilisées tant en immobilisations financières qu'en placements de trésorerie.

Pour déterminer si la limite de 50% est atteinte, il faut tenir compte des montants (de capital libéré, des réserves taxées, des plus-values comptabilisées ainsi que de la valeur des actions ou parts) « *à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts* ».

Toutefois, pour déterminer si la limite de 50% est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75% du capital libéré de la société émettrice.

En effet, une société qui détient au moins 75% du capital libéré d'une autre société est présumée vouloir exercer une activité commerciale ou industrielle par l'intermédiaire de cette société. Dans ce cas, elle n'est pas censée détenir une participation qui la qualifiera de société financière « passive », qui exerce donc une « gestion passive ». Il est donc normal que pour des sociétés qui détiennent plus des trois quarts du capital d'une autre société, de telles participations représentant au moins 75% du capital libéré soient exclues pour le calcul du dépassement ou non du ratio.

Le législateur explique qu'accorder l'accès au taux réduit à ce type de société (société financière passive) aurait constitué un avantage trop important puisque la principale source de revenus de ces sociétés financières passives repose sur des dividendes et que ce type de sociétés peut bénéficier, en principe, de la déduction des revenus définitivement taxés (ci-après : « R.D.T ») à l'égard de ces dividendes perçus ⁶.

Il est possible de consulter un exemple illustratif détaillé à l'**annexe 5** de ce mémoire.

⁶ D.Darte et Y.Noël, Maîtriser l'I.Soc, Edipro, 2019, p.544.

2. Les sociétés filiales d'une ou plusieurs sociétés

Les sociétés filles d'autres sociétés, exclues des taux réduits de l'impôt des sociétés, sont des « *sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés* » (C.I.R, art. 215, al. 3, 2°).

La limite des 50% de détention par une « société » des actions de la société émettrice est déterminée en prenant en compte les actions détenues en pleine propriété ainsi que les actions détenues en nue-propriété.

Cette exclusion des taux réduit à l'I.Soc a pour but d'éviter que des sociétés ne se divisent en différentes entités juridiques uniquement dans le but de bénéficier des taux réduits à l'impôt de sociétés, en répartissant les bénéfices imposables entre elles.

Il est intéressant de noter que les actions détenues par des personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales (ci-après : IPM) ne sont pas prises en considération puisque conformément à l'article 2, §1, 5°, a), nouveau du C.I.R, **une société est sur le plan fiscal**, « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui : - soit possède la personnalité juridique en vertu du droit, belge ou étranger, qui la régit ; - soit est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et répond à la définition de société résidente* ».

Dès lors, une ASBL assujettie à l'IPM et qui donc de ce fait ne se livre pas à des opérations à caractère lucratif n'est pas considérée comme une société sur le plan fiscal et les actions qu'elle détient dans la société émettrice ne sont donc pas prises en considération.

Exemple : Supposons une petite société « A » détenue à concurrence de :

- 45% par des sociétés résidentes (soumises donc à l'I.Soc) ;
- 48% par des personnes physiques ;
- 7% par une société ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales.

La société A pourra bénéficier de l'accès au taux réduit étant donné qu'elle n'est pas détenue à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés (pour autant qu'elle ne tombe pas dans une autre catégorie d'exclusion). Effectivement, elle est détenue à concurrence de 45% par des « sociétés ».

3. Les sociétés d'investissement réglementées et les sociétés immobilières réglementées

Les sociétés d'investissement réglementées visées aux articles 6 et 271/5 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placements collectif et aux organismes de placement en créances et aux articles 181 et 282 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectifs alternatifs et à leurs gestionnaires (c'est à dire les Sicav, les Sicafe et les Sic, publiques et institutionnelles) ainsi que les sociétés d'investissement à capital fixe en biens immobiliers (Sicafi) bénéficient d'**un régime de faveur à l'impôt des sociétés** ⁷.

En effet, selon l'article 185*bis*, §1^{er} du C.I.R, ces sociétés ne sont imposables que sur le montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non-déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts et que des surcoûts d'emprunt visés à l'article 198/1 qui ne sont pas non plus considérés comme des frais professionnels.

Leur base taxable n'est donc pas basée sur leurs bénéfices réels.

Il est à noter que les **organismes de financement de pensions et les sociétés immobilières publiques ou institutionnelles réglementées**, agréées par la FSMA (SIR) bénéficient de ce même régime de faveur.

Comme ces sociétés ont une **base taxable qui est réduite**, le législateur ne leur accorde pas l'accès au taux réduit à l'impôt des sociétés (C.I.R, art. 215, al. 3, 6°).

Notons que ces sociétés sont exclues de l'accès au taux réduit uniquement dans le cas où l'article 185*bis* du C.I.R s'applique.

4. Les sociétés qui n'ont pas alloué une rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise

Depuis l'exercice d'imposition 2008, les sociétés PME qui n'allouaient pas à au moins un dirigeant d'entreprise une rémunération de 36.000 euros (montant avant la réforme) étaient exclues de l'accès au taux réduit (C.I.R, art. 215, al. 3, 4°). Pour avoir accès au taux réduit, cette rémunération minimale pouvait toutefois être inférieure à 36.000 euros mais devait dans ce cas toujours être égale ou supérieure au revenu imposable de la société (**règle dite de palier**).

Pour déterminer si la rémunération allouée à un au moins un dirigeant d'entreprise atteint le minimum requis, la rémunération tient notamment compte des avantages de toute nature obtenus à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ou encore des indemnités obtenues en réparation d'une perte temporaire de rémunération.

Par rémunération, il y a lieu d'entendre la rémunération brute, à laquelle il faut ajouter les cotisations sociales du dirigeant d'entreprise si elles sont prises en charges par la société.

⁷ C.Schotte, Calcul de l'impôt des sociétés, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p. 9.

Le principe d'attraction appliqué à l'impôt des personnes physiques est d'application dans le cadre de la rémunération minimale à allouer à un dirigeant d'entreprise pour que la société concernée ait droit au tarif progressif à l'impôt des sociétés.

En raison de ce **principe d'attraction**, non seulement les rémunérations perçues en raison de l'exercice du mandat d'administrateur ou de gérant mais aussi les rétributions versées à celui-ci dans le cadre d'une autre qualité au sein de l'entreprise sont prises en considération dans le cadre de la rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise.

C'est le cas par exemple d'un administrateur qui exerce également une activité salariée au sein de l'entreprise. Sa rémunération de salarié ainsi que sa rémunération perçue dans le cadre de son mandat d'administrateur seront prises en compte pour déterminer si la rémunération minimale a bien été versée.

Enfin, il est important de souligner que lorsqu'une entreprise alloue, à **différents administrateurs** ou gérants, des rémunérations inférieures chacune au montant minimum et que ces différentes rémunérations totalisent ensemble ce minimum requis, cela ne satisfait pas à la condition d'allocation d'une rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise.

Exemple : Supposons une société qui dégage un bénéfice imposable de 100.000 euros au terme de l'exercice d'imposition 2017 (p.i 2016). Elle a alloué une rémunération brute de 23.000 euros à un de ses dirigeants d'entreprise et une rémunération brute de 25.000 euros à un autre de ses dirigeants d'entreprise en 2016. Dans ce cas, la condition de rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise n'est pas remplie puisque elle n'alloue pas une rémunération au moins équivalente à 36.000 euros (devenu 45.000 euros après la réforme de l'impôt des sociétés) à au moins un de ses dirigeants d'entreprise (même si elle a alloué des rémunérations pour un total de 48.000 euros). Et donc, cette société n'avait pas accès aux taux réduits progressifs par tranches puisqu'elle n'a pas alloué une rémunération minimale à au moins un de ses dirigeants d'entreprise.

Cependant, lorsqu'un dirigeant d'entreprise perçoit une rémunération minimale, les autres rémunérations octroyées à d'autres dirigeants d'entreprise peuvent être inférieures au montant minimum requis. Il suffit donc **qu'un seul dirigeant** d'entreprise perçoive une rémunération d'au moins 36.000 euros (devenu 45.000 euros après la réforme de l'impôt des sociétés) ou une rémunération au moins égale au revenu imposable de la société pour que cette condition soit remplie.

5. Les sociétés qui ont distribué un dividende « excessif »

Les sociétés qui distribuaient, à charge d'un exercice, **un dividende supérieur à 13% de leur capital libéré** étaient exclues de l'accès au taux réduit (C.I.R, art. 215, al. 3, 3°).

Cette condition avait été mise en place pour éviter que « *des entreprises familiales ne se constituent en société, dans l'optique de convertir une partie des rémunérations normales de*

leurs exploitants en dividendes pour lesquels le précompte mobilier est libératoire dans le chef du bénéficiaire, personne physique »⁸.

Le capital libéré qui est pris en considération est celui au début de la période imposable.

Exemple : Supposons une petite société qui, au 1^{er} janvier 2017, détient un capital libéré de 80.000 euros. Cette société a distribué un dividende de 12.000 euros le 31 décembre 2017.

Ce montant excède 13% du capital libéré au début de la période imposable ($13\% \times 80.000 \text{ euros} = 10.400 \text{ euros}$). Cette société n'avait donc pas accès aux taux réduits progressifs de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2018.

B. Les conditions actuelles

Notons tout d'abord que les catégories de sociétés exclues des taux réduits progressifs par tranches aux points 1, 2 et 3 ci-avant demeurent inchangées pour que désormais (depuis la 1^{ère} phase d'entrée en vigueur de la réforme de l'impôt des sociétés), une « petite société » au sens de l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA (C.Soc, art. 15, §§1^{er} à 6 ancien) puisse bénéficier de l'accès au taux réduit unique de 20% sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables à l'impôt des sociétés. En d'autres termes, une « petite société » ne peut tomber dans aucune de ces trois conditions d'exclusion pour avoir droit au taux réduit de 20% sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables.

Cependant, la loi de réforme de l'I.Soc a apporté des modifications concernant les conditions suivantes visées à l'article 215, al. 3, 3^o et 4^o du C.I.R.

1. La rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise

La condition relative à la rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise a été modifiée à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) (C.I.R, art. 215, al. 3, 4^o nouveau) .

En effet, les petites sociétés qui souhaitent bénéficier du taux réduit, à 20,40%, de l'impôt des sociétés doivent attribuer, à partir de cette entrée en vigueur, à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise, **une rémunération au moins égale à 45.000 euros** (au lieu de 36.000 euros avant la réforme).

La réforme de l'impôt des sociétés maintient la **règle de palier**⁹. Cette règle signifie que lorsque la rémunération allouée à au moins un dirigeant d'entreprise est inférieure à 45.000 euros, cette rémunération doit être égale ou supérieure au **revenu imposable de la société** (C.I.R, art. 215, al. 3, 4^o modifié).

⁸ Doc. parl., Ch. repr., sess. 1983-1984, n° 758/1, p. 4.

⁹ « Ce qu'implique la condition de rémunération minimale », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1555.

L'exposé des motifs de la loi de réforme explique que, par « **revenu imposable de la société** », il y a lieu d'entendre le montant sur lequel est calculé l'I.Soc, soit après, entre autres, l'application des déductions ¹⁰.

Cependant, cette règle du palier a suscité de nombreuses interrogations puisque l'article 215, al. 3, 4° nouveau du C.I.R n'est pas totalement précis quant à la modalité de calcul de la rémunération minimale requise en cas de rémunération inférieure à 45.000 euros. Il ressortait d'ailleurs 3 interprétations différentes de cet article.

Le ministre des Finances a été interrogé en Commission des Finances de la Chambre des représentants à ce sujet ¹¹.

Pour lui, pour déterminer la rémunération minimale requise dans la règle de palier, il faut s'intéresser au revenu imposable de la société avant déduction de cette rémunération.

Et donc, pour le ministre, en cas d'application de la règle de palier, **la rémunération minimale à attribuer à au moins un dirigeant d'entreprise doit au moins être égale à la moitié du revenu imposable avant déduction de la rémunération octroyée à ce dirigeant d'entreprise.**

Cette règle est nommée la « **règle des 50/50** » selon le ministre des Finances. Notons que cette règle des 50/50 n'est pas indiquée comme telle dans l'article 215, al. 3, 4° du C.I.R.

Selon l'administration fiscale, deux situations peuvent alors apparaître ¹² :

- **soit** le revenu imposable de la société avant la déduction de la rémunération à un dirigeant d'entreprise s'élève à **90.000 euros ou plus** : alors la rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise devra être égale à 45.000 euros.
- **soit** le revenu imposable de la société avant la déduction de la rémunération à un dirigeant d'entreprise s'élève à **moins de 90.000 euros** : alors la rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise devra être au moins égale à la moitié du revenu imposable avant la déduction de la rémunération.

Exemple illustratif :

	Exemple 1	Exemple 2
Revenu imposable avant la déduction de la rémunération	120.000 euros	60.000 euros
Rémunération minimale exigée	45.000 euros	30.000 euros
Revenu imposable après la déduction de la rémunération	75.000 euros	30.000 euros

Nous pouvons donc noter que lorsque **cette règle de palier** est appliquée selon la méthode préconisée par le ministre, le revenu imposable après déduction de la rémunération minimale octroyée sera alors égal à la rémunération minimale attribuée à au moins un dirigeant d'entreprise.

¹⁰ Doc. Parl., Ch.repr, session 2017-2018, DOC 54-2864/001, p. 99 et Doc. Parl., Ch.repr., session 2017-2018, DOC 54-3147/001, pp.8 et 9.

¹¹ Doc. Parl., Ch.repr., session 2017-2018, CRIV 54 COM 812, pp.7 et 8.

¹² Circulaire administrative 2018/C/116 du 22 octobre 2018, point 13.

Il y a lieu de souligner que le revenu imposable d'une société n'est pas toujours connu de manière exacte avant que la société ne remplisse sa déclaration fiscale l'année qui suit celle de la réalisation des bénéfices. Donc, au moment de clôturer son exercice comptable, il y a lieu que la société fasse une simulation de son revenu imposable pour déterminer au mieux la rémunération minimale qu'elle doit allouer à un de ses dirigeants, si elle se trouve dans une situation où pourrait être appliquée la règle de palier. Et donc, il arrive qu'elle doive allouer, en fin d'exercice, un morceau de rémunération supplémentaire à ce dirigeant pour atteindre le montant de rémunération minimal requis.

De plus, il est possible, en raison d'un contrôle fiscal ultérieur, qu'une société voit son bénéfice imposable augmenter.

De ce fait, si une petite société disposait d'un revenu imposable déclaré avant déduction de la rémunération inférieur à 90.000 euros (et donc a alloué une rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise, qui, en appliquant la règle des 50-50, est égale au revenu imposable après déduction de la rémunération minimale octroyée) et que le bénéfice imposable augmente en raison d'un contrôle fiscal, la petite société pourrait se voir refuser l'accès au taux réduit puisqu'elle ne respecterait plus la condition de rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise. Il faut donc tenir compte, pour déterminer si une petite société a droit au taux réduit de l'I.Soc, de la rémunération minimale et du bénéfice imposable « *après vérification de la déclaration* »¹³.

Une petite société a donc tout intérêt, si elle dispose des moyens financiers suffisants, à octroyer une rémunération minimale de 45.000 euros à un de ses dirigeants d'entreprise. Cela aura pour conséquence de lui éviter de perdre l'accès au taux réduit à l'I.Soc dans le cas où elle aurait octroyé une rémunération minimale moindre (avec application de la règle des 50-50) et que, suite à un contrôle fiscal, celle-ci ne serait plus suffisante.

Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, il existe néanmoins **une exception** à cette condition de rémunération minimale pour les petites sociétés **pendant les 4 premières périodes imposables à partir de leur constitution**.

Il est intéressant de définir le terme « **constitution** ». Selon l'article 145/26, §1^{er}, al. 3 et 4 du C.I.R auquel se réfère l'article 215, al. 3, 4°, « *une société est censée être constituée à la date du dépôt de l'acte de constitution au greffe du tribunal de l'entreprise ou d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre État membre de l'Espace économique européen. Cependant, lorsque l'activité de la société consiste en la continuation d'une activité qui était exercée 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 par cette autre personne morale 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* ».

¹³ Circulaire administrative n° Ci.RH.421/456.043 du 31 août 1994, point 23.

Imaginons une petite société nouvellement constituée au 1^{er} janvier 2018 (exercice comptable 2018). Si cette société poursuit une activité exercée précédemment depuis plus de quatre années par une personne physique (par exemple, la personne physique s'est inscrite à la BCE le 13 janvier 2012), alors la petite société ne rentre pas dans le cadre de l'exception à la condition de rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise puisqu'elle est censée constituée **fictivement en 2012** lors de la première inscription à la BCE. Il y a en effet plus de 4 p.i écoulées depuis sa censée constitution (2012, 2013, 2014, 2015, 2016 et 2017).

Pour vérifier si elle a droit à bénéficier de l'exception, il faut donc vérifier quand est-ce que cette personne physique s'est inscrite pour la première fois à la BCE (en l'occurrence dans l'exemple en janvier 2012).

La petite société devra donc allouer, dans cet exemple, une rémunération d'au moins 45.000 euros ou au moins équivalente à son revenu imposable à un dirigeant d'entreprise, en plus des autres conditions supplémentaires, pour bénéficier du taux réduit de l'I.Soc.

Notons néanmoins que toutes les petites sociétés ne devront pas forcément augmenter la rémunération d'un de leurs dirigeants pour bénéficier du taux réduit pour les PME.

C'est le cas notamment des petites sociétés qui allouaient déjà une rémunération de minimum 45.000 euros à un de leurs dirigeants ou encore des petites sociétés qui ont obtenu un bénéfice imposable avant déduction de la rémunération inférieur à 72.000 euros durant la période imposable 2017, qui ont attribué une rémunération suffisante de 36.000 euros pour bénéficier du taux progressif PME et qui ne réaliseront pas un bénéfice imposable, avant l'octroi de la rémunération, plus élevé en 2018 ou dans les p.i suivantes.

Par ailleurs, la réforme de l'impôt des sociétés avait initialement prévu d'instaurer à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), **pour toutes les sociétés, une cotisation distincte de 5%, en cas d'absence ou d'insuffisance d'allocation d'une rémunération minimale (telle que définie ci-avant) à au moins un dirigeant d'entreprise, sur la différence entre le montant de la rémunération minimum et la rémunération la plus élevée effectivement attribuée à un dirigeant d'entreprise** (C.I.R, art.219quinquies §2 nouveau). Cette cotisation a, cependant, été supprimée **avec effet rétroactif** par l'article 5 de la loi du 13 avril 2019 modifiant le C.I.R et cette mesure est donc considérée comme n'ayant **jamais existé** ¹⁴.

¹⁴ « Rémunération minimale pour toutes les sociétés : abandon définitif et rétroactif », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1607 et « La suppression de la rémunération minimale pour toutes les sociétés est publiée », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1610.

2. Limite du dividende distribué

À partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), les petites sociétés qui distribuent, à charge de l'exercice comptable, un dividende de plus de 13% du capital libéré (déterminé au début de la période imposable) ne seront pas écartées, à priori, de l'octroi du taux réduit.

En effet, précédemment, les PME au sens fiscal du terme qui distribuaient un dividende excédant 13% du capital libéré étaient exclues de l'accès au taux réduit progressif par tranches.

Désormais, cette condition n'est plus d'application (abrogation de l'art. 215, al.3, 3° du C.I.R).

Il est donc désormais possible pour les petites sociétés (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA), de distribuer un dividende important avec application d'un taux réduit à l'impôt des sociétés mais pour ce faire, elles doivent satisfaire à toutes les autres conditions d'accès reprises ci-dessus (qui ont été formulées sous forme d'exclusion dans la section A aux points 1, 2, 3 et 4 et de façon positive dans la section B au point 1.

En conclusion, pour qu'une « petite société » (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) ait droit au taux réduit de 20% (20,40% pour les exercices d'imposition 2019 et 2020) sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables, elle doit cumulativement :

- ne pas être une société financière passive ;
- ne pas être une société filiale d'une ou plusieurs autres sociétés ;
- ne pas être une société d'investissement réglementée ou une société immobilière réglementée ;
- allouer une rémunération minimale à au moins un de ses dirigeants d'entreprise.

Chapitre 3 : les mesures compensatoires concernant l'élargissement de la base taxable

Section 1 : les mesures qui impactent toutes les sociétés

Sous-section 1 : les mesures qui impactent les réserves taxables

A. Taxation des provisions pour risques et charges

Tout d'abord, rappelons qu'en principe, en vertu de l'article 25 du C.I.R, les provisions pour risques et charges sont imposables à l'impôt des sociétés.

Cependant, si certaines conditions sont respectées, les provisions pour risques et charges peuvent bénéficier d'une **exonération fiscale** selon l'article 48 du C.I.R.

Pour être exonérées, les provisions pour risques et charges doivent être comptabilisées « *en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les évènements en cours rendent probables* » (C.I.R, art. 48) et doivent respecter les conditions prévues aux articles 24 à 27 de l'A.R-I.R.

Jusqu'avant l'entrée en vigueur de la première phase de la réforme de l'impôt des sociétés, les conditions à respecter pour qu'une provision pour risques et charges soit déductible sur le plan fiscal étaient **schématiquement** les suivantes :

1. La charge « future » probable ou certaine doit être nettement précisée quant à sa nature et à son montant.
2. La provision doit être comptabilisée à la clôture des écritures de la période imposable et son montant doit apparaître à un ou plusieurs comptes distincts.
3. La charge « future » probable ou certaine qui fait l'objet de la provision doit être admissible, par nature, au titre de frais professionnels.
4. La charge « future » probable ou certaine doit trouver son origine dans l'exercice comptable en cours, c'est à dire doit grever normalement les résultat de la période imposable
5. La provision doit être reprise et justifiée dans un relevé adéquat (n° 204.3) ¹⁵.

La réforme de l'impôt des sociétés ajoute une **nouvelle condition d'exonération** pour les provisions pour risques et charges et rend donc le régime relatif à l'exonération des provisions pour risques et charges **plus strict** ¹⁶.

En effet, depuis l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), les provisions ne peuvent plus être exonérées que si ces provisions découlent « *d'engagement contractés par l'entreprise pendant la période imposable ou une des périodes imposables précédentes* » ou si ces provisions résultent « *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* » (C.I.R, art. 194 nouveau).

¹⁵ C.Schotte, Les réserves taxables , Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, pp.18 à 25.

¹⁶ « Quelles provisions peuvent encore être exonérées à l'I.Soc ? », Fiscologue consulté en ligne, 2020, 1652.

Cette nouvelle condition, qui vient s'ajouter aux autres conditions décrites ci-avant et étant toujours applicables, doit en réalité s'analyser comme étant une **condition de base**. Cela signifie que si cette condition n'est pas remplie, la provision pour risques et charges comptabilisée par la société ne sera plus exonérée fiscalement.

Les provisions qui seront exonérées doivent donc désormais être des provisions destinées à faire face à des charges découlant **d'obligations contractuelles**, comme par exemple des obligations liées à des garanties, ou à des charges découlant **d'obligations légales ou réglementaires**, comme par exemple les allocations de licenciement après la notification du licenciement ou encore en principe les charges découlant d'obligations en matière environnementale ¹⁷.

Les provisions pour grosses réparations et gros entretiens ne seront donc par exemple en principe plus exonérées de l'impôt des sociétés puisque les frais auxquels pareilles provisions sont destinées à faire face sont effectués généralement sur une **base volontaire** de l'entreprise¹⁸ et ne découlent donc pas d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire, autre qu'une obligation découlant du droit comptable qui impose aux sociétés qui vont engager de tels frais de constituer une provision (A.R-C.Soc, art. 54, b ; A.R-CSA, art. 3:32, b nouveau).

Il y a lieu de souligner que certaines provisions pour entretien peuvent néanmoins rester exonérées d'impôt. C'est le cas des **provisions constituées pour un entretien périodique imposé**. En effet, certaines entreprises (situées dans un secteur d'activité spécifique) peuvent se voir contraintes par les autorités (donc par voie réglementaire) de réaliser des entretiens périodiques de certaines installations afin de pouvoir poursuivre l'activité d'exploitation.

De ce fait, **le Service des décisions anticipées** (SDA) de l'administration fiscale a conclu que lorsque des provisions pour entretien imposé par les autorités sont constituées, celles-ci peuvent être exonérées d'impôt car il ne s'agit pas d'une constitution d'une provision pour charges engagées sur base volontaire ¹⁹.

Les provisions qui ont été constituées au cours de périodes imposables précédant la période imposable 2018 (qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) ne sont pas soumises à cette nouvelle condition.

En ce qui concerne l'exonération des **provisions pour litiges en cours**, la circulaire administrative du 26 octobre 2018 (point 15) apporte une nuance non négligeable. En effet, les provisions pour litiges en cours sont des provisions qui doivent être constituées conformément au droit comptable (A.R-CSA, art. 3:32, c ; A.R-C.Soc, art. 54, c). Celles-ci ne peuvent plus être exonérées à l'impôt des sociétés sauf si ces provisions découlent d'obligations contractuelles ou d'obligations légales ou réglementaires autres que celles relatives à la comptabilité ou aux comptes annuels. Il faudra donc vérifier que l'objet du litige porte bien sur l'exécution de ce genre d'obligations ²⁰.

¹⁷ Circulaire administrative 2018/C/118 du 26 octobre 2018, points 8 et 10.

¹⁸ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.57.

¹⁹ « Quelles provisions peuvent encore être exonérées à l'I.Soc ? », Fiscologue consulté en ligne, 2020, n°1652.

²⁰ Circulaire administrative 2018/C/118 du 26 octobre 2018, point 15 .

B. Les réserves occultes

1. Frais payés anticipativement

Tout d'abord, il est intéressant de rappeler qu'en vertu de l'article 49 du C.I.R, il existe **quatre conditions générales** pour que des frais professionnels soient déductibles sur le plan fiscal, à savoir que :

- les frais professionnels doivent nécessairement se rattacher à l'exercice de l'activité professionnelle. Il doit exister un lien de causalité entre les dépenses et l'activité ;
- ils doivent avoir été effectués dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus imposables ;
- ils doivent avoir été payés ou supportés au cours de la période imposable ;
- ils doivent être justifiés, quant à la réalité et au montant, au moyen de documents probants.

En vertu de l'article 49, al. 2 du C.I.R localisé à l'impôt des personnes physiques (ci-après «I.P.P») mais applicable à l'I.Soc, sont censés payés ou supportés au cours de la p.i, « *les frais qui, pendant cette période, ont été effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles* ».

Dès lors, jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, les sociétés qui payaient des frais anticipativement pouvaient les déduire fiscalement en une fois durant l'exercice comptable du paiement, même si une partie de ces frais concernait des exercices comptables postérieurs.

Exemple : Une société paye en décembre 2015 des loyers pour un montant de 12.000 euros qui couvrent une période d'un an (de décembre 2015 jusque novembre 2016 inclus). Ces loyers, s'ils respectent les quatre conditions et s'ils ont été payés en 2015, ont pu être déduits **fiscalement** dans leur intégralité à titre de frais professionnels durant la période imposable 2015.

Cependant, **au niveau du droit comptable**, il existe depuis longtemps un principe comptable fondamental nommé le « **Matching Principle** ». Ce principe stipule qu'il faut faire correspondre les charges et les produits à l'exercice comptable auquel ils se rapportent.

Il y avait donc une divergence concernant la « prise en charge » de tels frais entre le droit comptable et le droit fiscal.

Afin d'harmoniser le droit comptable et l'impôt des sociétés, l'article 37 de la loi portant réforme de l'I.Soc a, dès lors, introduit un nouvel article au C.I.R (C.I.R, art. 195/1 nouveau) qui instaure, uniquement à l'I.Soc, ce principe de matching principle.

Désormais, à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), « *les frais qui sont effectivement payés ou supportés, ou qui ont acquis le caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme tels dans la période imposable, et qui se rapportent partiellement ou totalement à une période imposable future ne sont déductibles au titre de frais professionnels de la période imposable au cours de laquelle ils sont soit payés ou supportés, soit comptabilisés comme dette, ainsi que les périodes imposables suivantes, qu'en proportion de la partie de ces charges qui se rapporte à cette période imposable* » (C.I.R, art. 195/1 nouveau).

Autrement dit, les **frais payés anticipativement** sont dorénavant déductibles à l'impôt des sociétés durant la période imposable de leur paiement uniquement pour le montant qui se rapporte à la période imposable visée (c'est à dire au prorata de la période)²¹. Les dépenses payées pendant un exercice comptable déterminé mais qui concernent des exercices comptables ultérieurs seront donc uniquement déductibles fiscalement durant ces dits-exercices comptables ²².

De ce fait, si la même société paye en décembre 2019 des loyers pour un montant de 12.000 euros couvrant une période d'un an (de décembre 2019 jusque novembre 2020 inclus), ces loyers seront déductibles au titre de frais professionnels pour la période imposable 2019 uniquement pour le montant correspondant à la partie du loyer qui se rapporte à l'année 2019, c'est à dire 1.000 euros (si les quatre conditions sont respectées). Le reste du loyer sera déductible à titre de dépenses professionnelles durant la période imposable 2020 (pour un montant de 11.000 euros).

Pour pouvoir imputer les frais professionnels à l'exercice auxquels ils se rapportent, les entreprises doivent utiliser la technique **des comptes de régularisation de l'actif**.

Dans notre exemple, la société reportera donc, conformément au droit comptable, la charge à hauteur de 11.000 euros à l'aide du compte de régularisation « **490 : charge à reporter** ».

Initialement, certaines sociétés effectuaient des paiements anticipés de frais professionnels afin réduire des bénéfices imposables trop élevés. Cela leur permettait de **rester en dessous de certains seuils** ou de **reporter des bénéfices** vers une période imposable suivante au cours de laquelle certaines déductions fiscales pouvaient être effectuées ²³. Par exemple, une PME payait certains frais de manière anticipative pour réduire son bénéfice imposable afin d'avoir accès aux taux réduits progressifs par tranche pour la période imposable.

Notons qu'il existe **une prédominance du droit comptable sur le droit fiscal**. De ce fait, les règles du droit comptable doivent être appliquées pour déterminer le revenu imposable d'une société **sauf si il y a une dérogation expresse de la loi fiscale** ²⁴. Or, l'article 49, al. 2 du C.I.R constituait une dérogation au droit comptable.

²¹ « Première phase de la réforme de l'I.Soc. et déclaration ex. d'imp. 2019 », Fiscologue consulté en ligne, 2019, 1619.

²² « Le nouveau régime se limite-t-il à empêcher la 'planification' ? », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1563.

²³ Circulaire 2018/C/43 du 10 avril 2018, point 6.

²⁴ Cour de cassation, arrêt du 20 février 1997, sur www.cass.be.

L'introduction du « matching principle » à l'I.Soc a donc pour but d'éviter que les sociétés ne déduisent, conformément à l'article 49, al. 2 du C.I.R (toujours applicable à l'I.P.P), des frais anticipativement afin de réduire leurs bénéfices imposables ou pour reporter leurs bénéfices imposables vers une période imposable ultérieure ²⁵.

Cette modification du régime des frais anticipés, apportée à l'I.Soc par l'article 195/1 nouveau du C.I.R, permettra de **mettre fin aux planifications fiscales** que certaines sociétés réalisaient.

Il en résulte une **harmonie entre le droit comptable et l'impôt des sociétés**.

Imaginons une société qui ne respecte pas (à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), ce principe de matching dans le cadre du paiement de ses frais professionnels. Si elle prend, en violation du droit comptable, l'entière de ses frais en charge (et n'utilise donc pas le compte de régularisation de l'actif « charge à reporter ») alors qu'une partie de ceux-ci se rapporte à une période imposable ultérieure, ce sera considéré sur le plan fiscal comme une **sous-estimation d'actif** qu'il faudra indiquer au nouveau **code 1025** dans les réserves taxables de la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés (cfr **annexe 6**).

Ce cas de figure amène donc à la création d'une **réserve occulte taxable**. Cependant, celle-ci sera détaxée dans la ou les périodes imposables futures au fur et à mesure que ces frais anticipés se rattacheront aux exercices comptables auxquels ils se rapportent.

Pour terminer, il est intéressant de se poser la question de ce qu'il en est des **frais payés anticipativement mais qui ne font pas l'objet de planification fiscale**. C'est le cas notamment des primes d'assurance ou des taxes de circulation pour une voiture. Ce type de frais est toujours **à cheval sur deux exercices** et cette dépense qui est payée au cours d'un exercice mais qui échoit au cours de l'exercice suivant n'est pas effectuée afin de réduire des bénéfices imposables ²⁶.

Il existait donc une incertitude concernant les frais payés anticipativement qui se rapportaient pour partie à l'exercice suivant et qui ne font pas l'objet de planification fiscale. Il était naturel de se demander si une tolérance administrative pouvait être appliquée à leur égard puisque les documents parlementaires ne mentionnent que les frais payés anticipativement qui font l'objet de planification fiscale.

Le ministre des Finances a répondu par la négative à cette interrogation : « *Le nouveau régime ne se limite pas à de simples techniques de planification* ». Selon lui, il n'est pas nécessaire de prévoir des tolérances administratives à ce sujet ²⁷. De ce fait, tous les frais payés anticipativement sont donc concernés par ce matching principle, applicable désormais à l'I.Soc, sans quoi il en résulterait une réserve occulte taxable.

²⁵ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, pp.62-63.

²⁶ « Le nouveau régime se limite-t-il à empêcher la 'planification' ? », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1563.

²⁷ « Charges payées anticipativement. Déduction étalée. Portée du nouveau régime », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1571.

2. Suppression du régime dégressif des amortissements à l'impôt des sociétés

Il est à noter que **le régime fiscal de l'amortissements dégressif** repris à l'article 64 du C.I.R à l'I.P.P est **abrogé à l'impôt des sociétés** pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020 (C.I.R, art. 196, §3 nouveau).

Cependant, il est important de savoir que cette suppression du régime fiscal de l'amortissement dégressif n'est pas lié à un exercice d'imposition particulier.

Toutes les sociétés (aussi bien les petites que les grandes sociétés) sont concernées par cette suppression du régime dégressif de l'amortissement.

Pour les immobilisations qui ont été acquises ou constituées avant le 1^{er} janvier 2020, les amortissements dégressifs qui sont encore en cours peuvent être poursuivis ²⁸.

Sous-section 2 : les mesures qui impactent les dépenses non admises

A. Le nouveau régime des frais de voiture

1. Concernant tous les frais de voiture

Les frais professionnels (c'est à dire qui respectent les conditions générales mentionnées à l'article 49 du C.I.R) **directs et indirects relatifs à l'achat, l'entretien ou l'utilisation de voitures** (ainsi que des voitures mixtes et fausses camionnettes visées à l'art. 65 du C.I.R), **à l'exception des frais de carburant**, étaient **déductibles à l'impôt des sociétés, jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, selon un taux qui dépendait du taux d'émission de CO₂ par kilomètre de la voiture** (C.I.R, art. 198bis, al. 1^{er}, 1^o ancien).

Il s'agit par exemple des taxes de circulation, des frais relatifs à une assurance, des frais d'entretien et de réparation, des frais de parking, des amortissements ainsi que de la TVA non déductible relative à ces frais.

Le taux de déduction dépendait du CO₂ émis par la voiture et selon son alimentation (essence, diesel, etc.). Il allait de 50% à 120% (C.I.R, art. 198bis, al. 1^{er}, 1^o ancien).

Notons que les frais de carburant étaient, jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, déductibles forfaitairement à raison de 75% (C.I.R, art. 198bis, al. 1^{er}, 3^o ancien).

Cependant, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), une **nouvelle méthode de calcul du pourcentage de déductibilité** des frais professionnels de voitures a été introduite à l'I.P.P (C.I.R, art. 66, §1^{er} nouveau). **Ce nouveau mode de calcul sera également applicable à l'I.Soc** à partir de ce même exercice d'imposition (se rattachant à la même p.i) **pour tous les frais de voiture, y compris les frais de carburant**.

²⁸ La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME, Pacioli, année 2018, n°458, p.13.

Cette nouvelle mesure sera appliquée aux nouveaux véhicules mais également aux véhicules déjà acquis, pris en leasing ou pris en location par la société.

Conformément à l'article 66, §1^{er}, al. 1^{er}, 2° nouveau du C.I.R, la **nouvelle méthode de calcul** sera :

$$120 \% - (0,5 \% * \text{coefficient lié au moteur et carburant} * \text{nombre de grammes de CO}_2 \text{ par kilomètre émis par le véhicule})$$

Pour un véhicule diesel, le coefficient lié au moteur et carburant sera **de 1**, alors qu'il sera de **0,95** pour un **véhicule essence, un véhicule LPG ou pour un véhicule électrique** et de **0,90** pour un **véhicule au gaz naturel de moins de 12 CV** (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 1^{er}, 2°).

Il est important de souligner que **la quotité déductible des frais de voitures obtenue par cette formule ne peut être inférieure à 50%, ni supérieure à 100%** (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 2 nouveau).

Notons également que **pour les véhicules qui émettent 200 grammes de CO₂ par kilomètre ou plus**, les frais professionnels sont déductibles à concurrence d'un **taux forfaitaire de 40%** (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 1^{er}, 1° nouveau).

La quotité non déductible des frais relatifs à l'utilisation d'une voiture doit être mentionnée au **code 1205** de la déclaration fiscale dans le cadre des dépenses non admises (1^{ère} op.).

En ce qui concerne les **voitures entièrement électriques**, c'est à dire qui émettent 0 gramme de CO₂ par kilomètre, les frais professionnels s'y rapportant étaient déductibles à hauteur de 120% jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus (C.I.R, art. 198*bis*, al. 1^{er}, 1°, a) ancien).

La déductibilité des 20% au-delà des frais réellement exposés était admise sur le plan fiscal à condition que ces 20% soient « portés et maintenus à un ou plusieurs comptes distincts du passif » (C.I.R, art. 190*bis*). Il s'agit du respect de la **condition d'intangibilité de ces 20% supplémentaires dans un compte de passif du bilan (réserves immunisées)**.

La déduction fiscale, à concurrence de 20% supplémentaires, était donc réalisée, en droit comptable, par un transfert aux réserves immunisées (compte de charge - 689 au débit) et par la contrepartie au passif du bilan dans un compte de réserves immunisées (compte 132 au crédit).

Toutefois, comme nous l'avons souligné ci-dessus, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), le taux maximal de déductibilité des frais de voiture est **de 100%** (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 2 nouveau). De ce fait, la déductibilité fiscale à 120% des frais pour les véhicules qui émettent 0 gramme de CO₂ par kilomètre qui était admise avant, moyennant l'observation d'une condition d'intangibilité, est abrogée.

Dès lors, les frais relatifs aux véhicules électriques seront, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), simplement déductibles à hauteur de 100% (au lieu de 120%) c'est à dire à raison des coûts réellement déboursés.

Il est important de savoir que la réforme de l'impôt des sociétés maintient la déduction des 20% supplémentaires qui a été obtenue précédemment, dans le cas où la condition d'intangibilité continue à être respectée par la société. Si une société continue à respecter cette condition même après l'exercice d'imposition 2021, l'exonération passée reste maintenue (C.I.R, art. 190bis).

Exemple comparatif ²⁹ :

	Grammes de CO ₂ par kilomètre	Déductibilité jusqu'à l'ex. d'imp. 2020 inclus	Déductibilité à partir de l'ex. d'imp. 2021
Voiture électrique	0	120%	100%
Voiture essence	100	90 %	72,50 %
	175	70 %	36,88 % mais ne peut pas être inférieur à 50% → 50%
	203	60%	40% (taux forfaitaire)
Voiture diesel	100	90 %	70 %
	175	60 %	32,50 % mais ne peut pas être inférieur à 50% → 50%

Nous pouvons donc voir que **la nouvelle méthode de calcul est désavantageuse** pour les sociétés. Celles-ci pourront moins déduire fiscalement les frais liés à leurs voitures, ce qui entrainera des D.N.A plus importantes et donc un résultat de la période imposable plus important (au code 1410 PN de la déclaration fiscale).

Soulignons que les **frais de financement** sont déductibles à 100% selon une tolérance administrative (Com.I.R 66/44). Cette dérogation se justifie « *par le fait que ces frais sont, tant du point de vue comptable que fiscal, (...) traités distinctement comme des charges financières* ». Ces frais resteront toujours déductibles à 100% à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020)³⁰.

Lorsqu'un travailleur utilise **sa propre voiture pour un déplacement professionnel**, soit il introduit une pièce justificative et reçoit un remboursement de ses frais réels de la part de la société, soit il reçoit une indemnité forfaitaire censée couvrir ces frais. Cependant, **si cette indemnité forfaitaire est fixée selon des normes sérieuses**, c'est à dire sur base du tarif kilométrique applicable aux fonctionnaires de l'État fédéral qui utilisent leur propre voiture pour des déplacements professionnels, jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, l'administration fiscale admettait que 30% de l'indemnité forfaitaire (fixée selon des normes sérieuses) représentait les frais de carburant alors que les 70% restants représentaient les autres frais. De ce fait, 75% des 30% de l'indemnité correspondant aux frais de carburant étaient déductibles et les 25% restants (des 30%) étaient non déductibles (d.n.a). Le solde de 70% de l'indemnité restant était déductible, quant à lui, en fonction du taux de CO₂ de la voiture (taux allant de 50% à 120%) et était donc non déductible à concurrence de la différence par rapport à ce taux.

²⁹ Exemple inspiré du syllabus de C.Schotte, synthèse des principales dépenses non admises, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.39.

³⁰ D.Darte et Y.Noël, Maitriser l'I.Soc, Edipro, 2019, pp.308 et 309.

À partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), cette ventilation entre les frais de carburant et les autres frais n'aura plus lieu d'être puisque tous les frais afférents à l'utilisation de voitures, **y compris les frais de carburant**, seront déductibles, et donc non déductibles, en utilisant la nouvelle méthode de calcul mentionnée ci-dessus.

Enfin, la question des **frais de voitures exposés par la société pour une voiture de société aussi utilisée à des fins privées et donnant lieu à un ATN imposable** dans le chef du dirigeant d'entreprise ou du travailleur qui en bénéficie ne sera pas analysée dans ce mémoire. Néanmoins, il est intéressant de retenir que l'administration fiscale admet que la partie des frais de voiture exposés par une société pour l'utilisation privée de la voiture et qui correspond à un ATN imposable dans le chef du tiers est déductible à 100% à titre de frais professionnels³¹ puisque de tels frais de voiture de société sont considérés comme des **coûts salariaux** dont la déduction n'est pas soumise à une limitation. La réforme de l'impôt des sociétés n'a pas modifié cette problématique.

2. Concernant les frais de carburant

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, les frais de carburant étaient déductibles à l'impôt des sociétés à **concurrence de 75%**, quel que soit le taux d'émission de CO₂ de la voiture (C.I.R, art. 198bis, al. 1^{er}, 3^o ancien). Il en résultait une D.N.A de 25% à mentionner au **code 1205** de la déclaration fiscale.

Cependant, **à partir de l'exercice d'imposition 2021** (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), la déductibilité fiscale des frais de carburant ne consistera plus à appliquer un taux fixe de 75% mais celle-ci sera déterminée selon les **mêmes règles de calcul que pour tous les autres frais de voiture** mentionnés ci-dessus au point 1.

Il faudra donc appliquer la même méthode de calcul pour déterminer la déductibilité fiscale des frais de carburant. Cette modification entraînera généralement une diminution du taux de déductibilité de ces frais.

De ce fait, pour pouvoir bénéficier désormais d'une déduction à hauteur de 75% des frais de carburant, il faudra que les sociétés détiennent des voitures qui émettent peu de CO₂.

Par exemple ³² :

Une voiture diesel devra émettre seulement 90 grammes de CO₂ par kilomètre pour que la société puisse déduire les frais de carburant à concurrence de 75%.

$$\rightarrow 120\% - (0,5\% * 1 * 90) = 75\%$$

Une voiture essence devra, quant à elle, émettre approximativement 95 grammes de CO₂ pour qu'une société puisse déduire 75% de ses frais de carburant.

$$\rightarrow 120\% - (0,5\% * 0,95 * 95) = 74,88\%$$

³¹ Circulaire AG Fisc 30/2014 du 15 juillet 2014.

³² Exemple inspiré du syllabus de C.Schotte, synthèse des principales dépenses non admises, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.39.

Cependant, **une société ne pourra déduire ses frais de carburant qu'à concurrence de 40% dans le cas d'une voiture qui émet 200 grammes de CO₂ par kilomètre ou plus** (au lieu de 75% avant la troisième phase de la réforme de l'impôt des sociétés). Nous pouvons donc observer encore une fois que la nouvelle méthode de calcul est désavantageuse pour les entreprises.

La quotité non déductible des frais de carburant devra encore être mentionnée, avec tous les autres frais de voiture non déductibles, au **code 1205** de la déclaration fiscale dans le cadre des dépenses non admises (1^{ère} op.).

3. Cas spécifique des véhicules « faux hybrides »

À partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), une autre modification qui concerne ici les véhicules hybrides rechargeables (dits hybrides plug-in) qui sont qualifiés de faux hybrides (selon la règle ci-dessous) entrera en vigueur.

Par **véhicule hybride rechargeable (ou plug-in)**, il y a lieu d'entendre le « *véhicule qui est à la fois équipé d'un moteur à carburant et d'une batterie électrique qui peut être rechargée via une connexion à une source d'alimentation externe hors du véhicule* » (C.I.R, art. 36, §2, al. 10 nouveau).

Cependant, ne sont visés par cette modification que les **véhicules hybrides rechargeables qui:**

- **soit sont équipés d'une batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ;**
- **soit émettent plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre** (C.I.R, art. 66, §1^{er} , al. 3 nouveau).

On les nomme les « **faux hybrides** ».

Comme ces faux hybrides rechargeables disposent d'un moteur à carburant qui émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre ou que leur batterie électrique a une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule, il s'agit de véhicules qui « *fonctionnent partiellement à l'aide de carburant et partiellement à l'aide d'une batterie électrique rechargeable, mais dont la capacité de la batterie électrique ne permet pas un usage significatif du véhicule via cette source d'énergie* »³³.

La recharge de la batterie électrique ne permet donc qu'une autonomie qui est limitée et ne permet pas au véhicule de rouler grâce à l'électricité pour tous les trajets. Pour ces fausses hybrides rechargeables, c'est presque uniquement le moteur à carburant qui est utilisé.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, la méthode de détermination du taux de déductibilité des frais de voiture pour ce type de véhicule prenait en compte l'émission de CO₂ indiquée sur le certificat d'immatriculation comme c'était le cas pour toutes les autres voitures.

³³ Circulaire 2019/C/56 du 28 juin 2019, point 7.

Cependant, à **partir de l'exercice d'imposition 2021** (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), **l'émission de CO₂ du véhicule concerné à prendre en considération pour déterminer le pourcentage de déduction des frais de ces voitures (les fausses hybrides) résultant de l'application du nouvel article 66, §1^{er}, al 1^{er} « est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant »** (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 3 nouveau).

Autrement dit, pour déterminer le taux de déductibilité des frais relatifs à ces véhicules (faux hybrides), il faudra prendre en compte le nombre de grammes de CO₂ par kilomètre d'un véhicule correspondant qui dispose d'un moteur qui utilise **exclusivement le même carburant**³⁴.

Conformément à l'A.R du 05/09/2019 (M.B, 17/09/2019) qui a introduit un nouvel article 19 dans l'A.R-C.I.R, par **véhicule correspondant**, il y a lieu d'entendre le véhicule qui, *« sur base du certificat de conformité européen, possède la même marque, le même modèle, le même type de carrosserie et dont le ratio entre sa puissance, exprimée en kW, et la puissance, exprimée en kW du véhicule hybride, est le plus proche de 1, à condition que celui-ci soit compris entre 0,75 et 1,25 »*.

Si plusieurs véhicules entrent en ligne de compte de manière identique pour déterminer s'il s'agit d'un véhicule correspondant, c'est le véhicule qui émet le plus de CO₂ qui sera considéré comme le véhicule correspondant ³⁵.

Notons que **s'il n'existe pas de véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant, la valeur d'émission du véhicule faux hybride sera multipliée par 2,5** (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 3 nouveau).

Cette nouvelle mesure particulière ne sera néanmoins pas appliquée aux faux hybrides achetés avant le 1^{er} janvier 2018 (C.I.R, art. 66, §1^{er}, al. 7 nouveau).

L'introduction de cette règle particulière pour la détermination du pourcentage de déductibilité des frais de voiture afférents à des véhicules hybrides rechargeables considérés comme des fausses hybrides (sur base de la définition donnée ci-dessus) a donc pour objectif d'éviter que des sociétés achètent ce type de véhicule uniquement dans le but d'obtenir un avantage fiscal, puisque jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, les sociétés pouvaient déduire les frais relatifs à ces véhicules selon le taux d'émission de CO₂ repris sur le certificat d'immatriculation (tenant donc compte que le véhicule est alimenté aussi à l'électricité), alors qu'en pratique, ces faux hybrides utilisent majoritairement le moteur à carburant.

La nouvelle règle permet donc que l'émission de CO₂ prise en compte (soit celle du véhicule correspondant) soit entièrement calculée sur la « propulsion par carburant » ³⁶.

³⁴ « 'Faux hybrides' : aux constructeurs et importateurs de jouer », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1625.

³⁵ Circulaire 2020/C/43 du 18 mars 2020, point 20.

³⁶ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.74.

Un exemple illustratif de la détermination du véhicule correspondant peut être observé à **l'annexe 7** de ce mémoire.

Enfin, pour le **calcul des ATN** de tels faux hybrides rechargeables, la même règle sera appliquée à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020) conformément à l'article 36, §2, al. 9 à 11 nouveaux du C.I.R.

B. La non déductibilité fiscale des amendes

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, selon l'article 53, 6° du C.I.R, ne sont pas déductibles comme frais professionnels *« les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les confiscations et les pénalités de toute nature »*.

Par exemple, les amendes administratives relatives à une infraction des lois sociales ou relatives au non-respect du code de la route ne sont pas déductibles à l'impôt des sociétés.

Certaines amendes pouvaient néanmoins, sur base d'une certaine jurisprudence, être déductibles à l'impôt des sociétés jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus.

En effet, la jurisprudence tendait à considérer que les amendes qui n'ont pas le **caractère de sanction pénale ou qui sont calculées sur base d'un impôt déductible** n'étaient pas visées par l'article 53, 6° ancien du C.I.R (qui prévoyait pourtant que sont non déductibles au titre de frais professionnels, les amendes, y compris les amendes transactionnelles) et pouvaient donc être **déduites** en tant que frais professionnels si ces amendes respectaient les conditions de déduction mentionnées à l'article 49 du C.I.R.

C'était notamment le cas, pour la Cour de cassation, des amendes administratives proportionnelles en matière de TVA ³⁷ mais aussi des amendes en matière de précompte immobilier ou professionnel qui étaient déductibles, à l'impôt des sociétés, pour certains tribunaux et cours d'appel.

Pour mettre fin à une telle jurisprudence, la réforme de l'impôt des sociétés prévoit, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), sans plus de doute permis, la **non-déductibilité fiscale de toutes les amendes**.

De ce fait, l'article 53, 6° nouveau du C.I.R qui prévoit la non-déductibilité des amendes est complété comme suit : *« les amendes, y compris les amendes transactionnelles, **les amendes administratives infligées par des autorités publiques, même lorsque ces amendes n'ont pas le caractère d'une sanction pénale et même lorsque leur montant est calculé sur la base d'un impôt déductible**, les confiscations et les pénalités de toute nature, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations (...) de même que les majorations des cotisations sociales »*.

³⁷ Cour de cassation, arrêt du 12 janvier 1995, sur www.cass.be.

Il n'y a donc plus de doute à avoir concernant **les amendes**, qui seront, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020) **toutes non déductibles** à l'impôt des sociétés « *même si elles sont relatives à des impôts déductibles et indépendamment de la qualification de ces amendes ou majorations en tant que sanction pénale en vertu du droit belge ou en vertu de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme* »³⁸.

De ce fait, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), **les amendes administratives proportionnelles à un impôt déductible** infligées par les autorités publiques ne seront plus déductibles à l'impôt des sociétés³⁹.

Notons également que **les majorations des cotisations sociales** seront dorénavant reprises explicitement comme non déductibles à l'impôt des sociétés dans l'article 53, 6° nouveau du C.I.R, suite à l'avis n°62.368/3 du Conseil d'État. Avant la réforme de l'impôt des sociétés, il pouvait y avoir un doute concernant la déductibilité de ce type d'amende (qualifiées de majorations et non d'amendes). Le législateur a donc voulu, sur l'avis du conseil d'État, que ces amendes qualifiées de majorations soient mentionnées clairement comme telles dans le nouveau texte de loi⁴⁰. Elles sont par conséquent aussi non déductibles à l'impôt des sociétés.

Soulignons que les **amendes prévues dans les contrats entre parties** restent, quant à elles, déductibles à l'impôt des sociétés à titre de frais professionnels pour autant qu'elles respectent les conditions visées à l'article 49 du C.I.R puisque qu'elles ont le caractère de dommages et intérêts.

Enfin, il est intéressant de préciser que les amendes pour **violation des règles belges de concurrence** étaient et restent (depuis la réforme de l'impôt des sociétés) non déductibles à l'impôt des sociétés conformément à l'article 70, §3 du livre IV du Code de droit économique qui prévoit la non-déductibilité de ces amendes.

Les amendes non déductibles se retrouveront au **code 1203** dans le cadre des dépenses non admises de la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés (1^{ère} op), ce qui aura pour effet d'augmenter le résultat de la p.i repris au code 1412 PN de la déclaration fiscale.

³⁸ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.34.

³⁹ Circulaire 2018/C/12 du 30 janvier 2018, point 1.

⁴⁰ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.34.

Sous-section 3 : les mesures qui impactent les dividendes distribués

A. La requalification d'intérêts en dividendes

1. Modification de la notion d'avance

Tout d'abord, il est important de rappeler qu'il existe **deux conditions** pour l'application du régime de requalification des intérêts payés par une société en dividendes distribués (c'est à dire taxables à l'I.Soc).

Il faut qu'il y ait l'existence d'une **avance productive d'intérêts** et que le **prêteur soit, soit un actionnaire ou associé personne physique, soit une personne physique ou morale exerçant un mandat d'administrateur, de liquidateur, de gérant ou exerçant des fonctions analogues (autre qu'une société résidente)** dans la société « emprunteuse », soit le conjoint ou les enfants mineurs des personnes physiques mentionnées ci-dessus (C.I.R, art. 18, al. 8).

Ensuite, il faut que **l'une ou les deux limites suivantes** soient dépassées pour que les intérêts payés par la société à de telles personnes qui lui ont consenti ces « avances » soient requalifiés en dividendes distribués (C.I.R, art.18, al. 1^{er}, 4^o) :

- lorsque l'intérêt excède la limite visée à l'article 55 du C.I.R (c'est à dire le taux du marché) ;
- lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède la somme des réserves taxées au début de la p.i et du capital libéré à la fin de cette période de la société.

Lorsque l'une ou les deux limites sont dépassées, les intérêts payés par la société qui correspondent au dépassement ne sont pas déductibles à l'I.Soc mais requalifiés en dividendes distribués (au code 1301 de la déclaration fiscale).

La notion d'avance productive était définie comme suit : « *tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres* » (C.I.R, art. 18, al. 8).

Comme **la définition de prêt d'argent** n'était pas définie dans le C.I.R, de nombreuses discussions (entre une société et l'administration fiscale, voire les cours et tribunaux) avaient alors lieu pour savoir si une dette de la société envers le dirigeant ou l'administrateur (avec report du paiement du prix d'achat), et comptabilisée par la société dans le **compte-courant créditeur du dirigeant d'entreprise**, était considérée comme un prêt d'argent ou non, pouvant donner lieu, au cas où la réponse est positive, à une requalification des intérêts payés en dividendes distribués ⁴¹.

L'administration fiscale commente cette notion de prêt d'argent dans la circulaire n°Ci.RH.231/543.949 du 11 janvier 2005. Elle adopte une **position relativement sévère** puisqu'elle considère que la « *la requalification en dividendes ne se limite pas aux intérêts alloués en exécution d'un contrat de prêt d'argent établi en tant que tel par un acte écrit connu de l'Administration* ». Autrement dit, l'administration estime que la requalification des intérêts en dividendes ne doit pas se limiter à la qualification que les parties ont donné à leur

⁴¹ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.33.

contrat écrit. L'administration n'est donc pas liée par la qualification que les parties donnent au contrat ⁴².

Et donc, l'administration estimait qu'une dette de la société envers son administrateur, comptabilisée en compte-courant et constitutive d'un report de paiement du prix d'achat d'un bien vendu par son administrateur était constitutive d'un prêt d'argent.

La Cour de cassation adopte, quant à elle, une **position moins sévère** que celle de l'administration fiscale. Pour elle, le compte-courant du dirigeant d'entreprise peut être considéré comme un prêt d'argent mais ne l'est pas toujours ⁴³. Sa position est donc plus nuancée puisque cela peut aboutir, dans certains cas, à des non-prêts ⁴⁴.

Pour la Cour de cassation, pour déterminer s'il s'agit d'un prêt d'argent ou non, il est important d'analyser la convention sous-jacente. Notons que la lecture de la convention sous-jacente peut amener à remarquer la présence d'éléments relatifs à des prêts d'argent déguisés tels que l'absence de délai de paiement ou un délai de paiement anormalement long.

Il s'agit alors une question de fait qui sera appréciée par un juge. Pour la Cour de cassation, c'est à l'administration fiscale d'apporter la preuve qu'il s'agit d'un prêt d'argent ⁴⁵.

À partir du 1^{er} janvier 2020 , pour les intérêts qui se rapportent à des périodes après le 31 décembre 2019, la notion d'avance, pour l'application du régime de requalification des intérêts en dividendes, a été modifiée par la réforme de l'impôt des sociétés. Elle sera désormais définie comme « **toute créance, représentée ou non par des titres** » (C.I.R, art. 18, al. 8 modifié).

Les auteurs du nouveau texte justifient cette modification par le fait qu'une interprétation **large et économique** devait être donnée au texte existant et que cela permettra de donner davantage de sécurité juridique ⁴⁶.

Cette modification mettra donc fin aux discussions entre une société et l'administration fiscale, voire les cours et tribunaux, qui avaient lieu pour déterminer si disposer d'un compte-courant créateur à l'égard d'un dirigeant d'entreprise était constitutif d'un prêt d'argent ou non pour la société « emprunteuse ». En effet, un compte-courant créateur est bien une créance du dirigeant d'entreprise vis-à-vis de sa société.

La modification de la définition d'avance est un **retour à la notion d'avance** productive d'intérêts telle qu'elle était définie dans la **version initiale** du régime de requalification des intérêts en dividendes.

⁴² Circulaire n° Ci.RH.231/543.949 du 11 janvier 2005, point 11.

⁴³ Cour de cassation, arrêt du 4 septembre 2009, arrêt du 20 mai 2010 et arrêt du 02 décembre 2010 sur www.cass.be.

⁴⁴ « Report de paiement du prix : pas de prêt d'argent, en principe », Fiscologue consulté en ligne, 2010, n°1211.

⁴⁵ « Délai de paiement 'anormalement' long : prêt d'argent ? », Fiscologue consulté en ligne, 2011, n°1234.

⁴⁶ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.33.

Cette modification de la notion d'avance va permettre de simplifier les choses. Il n'y aura désormais plus de discussion sur ce terrain entre l'administration fiscale et la société concernant les comptes-courants des dirigeants d'entreprise. Comme les comptes-courants créditeurs sont des dettes pour la société et donc une créance du dirigeant vis à vis de la société (et constituent donc une avance), il sera plus probable d'observer désormais une requalification des intérêts payés par la société en dividendes (dans le cas où les intérêts des avances telles que définies ci-dessus dépassent une des deux limites (ou les deux) visées à l'article 18, al. 1^{er}, 4^o du C.I.R).

2. Modification de la notion du taux du marché

Comme déjà dit ci-dessus, les intérêts des avances telles que définies ci-dessus sont requalifiés en dividendes distribués dans le chef de la société lorsqu'une des **deux limites** (ou les deux limites) suivantes est (sont) dépassée(s) et **dans la mesure de ce dépassement** (C.I.R, art. 18, al. 1^{er}, 4^o) :

- lorsque l'intérêt excède la limite visée à l'article 55 du C.I.R (sanction des intérêts exagérés) ;
- lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède la somme des réserves taxées au début de la p.i et du capital libéré à la fin de cette période (sanction de la sous-capitalisation).

La limite visée à l'article 55 du C.I.R correspond **au taux pratiqué sur le marché**.

Cependant, cette notion n'était pas définie dans le C.I.R. La fixation du taux du marché dépendait donc notamment de la nature du prêt, de son montant, de sa durée ainsi que du risque dans le chef du créancier ⁴⁷.

Là encore, la détermination du taux du marché pour les intérêts se rapportant aux comptes-courants créditeurs donnait lieu à de nombreuses discussions.

À partir du 1^{er} janvier 2020, pour les intérêts qui se rapportent à des périodes après le 31 décembre 2019, la réforme de l'impôt des sociétés définit la notion de taux du marché mais uniquement pour les **prêts non-hypothécaires sans terme** (C.I.R, art. 55, al. 1^{er}, 1^o nouveau)⁴⁸.

Le taux du marché pour de tels prêts sera le taux « *pratiqué par les IFM publié par la Banque nationale de Belgique, pour les prêts d'un montant inférieur ou égal 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, conclus au mois de novembre de l'année civile précédant l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent, augmenté de 2,5%* » (C.I.R, art. 55, al. 1^{er}, 1^o nouveau).

Pour les intérêts provenant d'autres prêts que ceux visés ci-dessus, les dispositions en vigueur avant la réforme de l'impôt des sociétés restent applicables ⁴⁹.

⁴⁷ Circulaire 2019/C/37 du 30 avril 2019, point 3.

⁴⁸ « Frais professionnels. Intérêts. Fixation du taux du marché », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1611.

⁴⁹ Circulaire 2019/C/37 du 30 avril 2019, point 6.

Cette nouvelle définition du taux du marché pour les prêts non-hypothécaires sans terme permettra donc de **clarifier et de simplifier le régime fiscal des comptes-courants créditeurs**.

À partir du 1er janvier 2020, dès que les intérêts (qui se rapportent à des périodes postérieures au 31 décembre 2019) provenant du compte-courant créditeur dépassent le taux du marché défini ci-dessus, les intérêts seront requalifiés en dividendes distribués dans la mesure de ce dépassement. Autrement dit, si une société a convenu avec son dirigeant d'entreprise d'un taux supérieur au taux du marché défini ci-dessus, les intérêts qui correspondent au dépassement de ce taux sont non déductibles car requalifiés en dividendes distribués (à indiquer au code 1301 de la déclaration fiscale).

Le taux d'intérêt à ne pas dépasser pour l'année 2020 pour un compte-courant créditeur est égal à **4,06%** sur base de la nouvelle disposition (cfr **annexe 8**).

Les intérêts requalifiés en dividendes se retrouvent **au code 1301** (dividendes ordinaires) de la déclaration fiscale dans le cadre des **dividendes distribués** (1^{ère} op).

Un exemple illustratif de la requalification des intérêts en dividendes dans le cadre d'un compte-courant créditeur d'un dirigeant d'entreprise peut être observé à **l'annexe 8** de ce mémoire.

Enfin, il est intéressant de rappeler qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), les petites sociétés qui distribuent, à charge de l'exercice comptable, un dividende de plus de 13% du capital libéré (déterminé au début de la période imposable) ne seront plus écartées à priori de l'octroi du taux réduit de 20% sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables (suppression de l'art. 215, al. 3, 3^o du C.I.R).

Avec l'ancien régime, lorsqu'il y avait une requalification importante des intérêts en dividendes distribués, une société pouvait se voir refuser l'accès aux taux progressifs réduits de l'impôt des sociétés. De ce fait, elle aurait été deux fois pénalisée : ne pas avoir eu l'accès au taux réduit et une taxation supplémentaire de ces intérêts requalifiés en dividendes.

Cependant, grâce à la suppression de la limite des 13% du capital libéré, une petite société ne se verra plus refuser l'accès au taux réduit en raison d'une requalification des intérêts en dividendes trop importante (entraînant un dividende supérieur à 13% du capital libéré déterminé au début de la p.i).

En conclusion, grâce à la simplification de la notion d'avance ainsi qu'à l'ajout de la définition de taux du marché pour les prêts non-hypothécaires sans terme, dont font partie les comptes-courants créditeurs, il n'y aura plus de discussion entre l'administration fiscale et les sociétés concernant l'application, le cas échéant, **du régime de requalification des intérêts en dividendes** dans le cas des comptes-courants créditeurs.

Sous-section 4 : les mesures qui impactent les exonérations fiscales

A. Les frais d'un transport collectif par l'employeur des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail

Les frais d'organisation exposés par un employeur pour un transport collectif (gratuit ou à prix réduit) des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail sont **déductibles** dans son chef fiscalement à hauteur de **120%** (C.I.R, art. 64*ter*).

La déductibilité des 20% au-delà des frais réellement exposés est admise sur le plan fiscal à condition que ces 20% soient « portés et maintenus à un ou plusieurs comptes distincts du passif » (C.I.R, art. 190*bis* et art. 190, al. 2). Il s'agit du respect de la **condition d'intangibilité de ces 20% supplémentaires dans un compte de passif du bilan (réserves immunisées)**.

La déduction fiscale, à concurrence de 20% supplémentaires, était réalisée, en harmonie avec le droit comptable, par un transfert aux réserves immunisées (compte de charge - 689 au débit) et par la contrepartie au passif du bilan dans un compte de réserves immunisées (compte 132 au crédit).

Notons néanmoins qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), la réforme de l'impôt des sociétés supprime ce régime d'exonération. En effet, cette déductibilité fiscale des frais d'organisation exposés par un employeur d'un transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail à hauteur de 120% ne sera **plus admise** (C.I.R, suppression de l'art. 64*ter*, al. 1^{er}, 1^o et al. 2).

Dès lors, de tels frais de transport collectif seront, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), simplement déductibles à hauteur de 100% (au lieu de 120%) c'est à dire à raison des coûts réellement déboursés.

Il n'y aura donc plus d'incitant fiscal concernant de tels frais.

Rappelons que la réforme de l'impôt des sociétés maintient la déduction des 20% supplémentaires qui a été obtenue précédemment, dans le cas où la condition d'intangibilité continue à être respectée par la société/employeur. Si une société continue à respecter cette condition même après l'exercice d'imposition 2021, l'exonération passée reste maintenue (C.I.R, art. 190*bis* nouveau).

En pratique, il est intéressant de souligner qu'une PME n'a généralement pas les moyens d'organiser ce type de transport collectif. Cette mesure a donc peu d'impact sur ce type d'entreprise.

Sous-section 5 : les mesures qui impactent les déductions fiscales

A. Création de deux groupes de déductions fiscales et règle de la corbeille

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 compris, il existait **neuf opérations successives** de corrections du bénéfice comptable (redressements et déductions fiscales) qui permettaient d'aboutir à la base imposable.

La première opération consistait (et consiste toujours après la réforme de l'impôt des sociétés) en l'addition du mouvement des réserves taxables, des dépenses non admises ainsi que des dividendes distribués.

La deuxième opération consistait (et consiste toujours après la réforme de l'impôt des sociétés) en la ventilation du résultat fiscal en fonction de sa provenance géographique. Cela ne s'applique qu'aux sociétés belges qui opèrent à l'étranger par l'intermédiaire de succursales (= des établissements stables) qui n'ont pas de personnalité juridique propre.

Précédemment, **les déductions fiscales** allaient donc de la 3^{ème} à la 9^{ème} opération de détermination du bénéfice imposable dans l'ordre suivant :

- les éléments non imposables (3^{ème} op) ;
- la déduction des R.D.T (de l'année et reportés, 4^{ème} op) ;
- la déduction pour revenus de brevet et revenus d'innovation (5^{ème} op et 5^{ème} op bis) ;
- la déduction des intérêts notionnels de l'année ou déduction pour capital à risque (DCR) (6^{ème} op) ;
- la déduction des pertes fiscales antérieures (7^{ème} op) ;
- la déduction pour investissement (de l'année et reportée, 8^{ème} op) ;
- la déduction du vieux stock reporté de D.C.R (9^{ème} op).

Cependant, l'article 53, 1° à 3° de la loi de réforme de l'I.Soc a modifié, à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable débutant au plus tôt le 1er janvier 2018), l'ordre et les modalités des déductions fiscales qui sont maintenant rassemblées en **deux groupes distincts** (C.I.R, art. 207, alinéas 1 à 3 nouveaux).

En effet, à compter de l'exercice d'imposition 2019 (rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), 13 opérations successives seront effectuées successivement pour aboutir à la base imposable (14 opérations à partir de l'exercice d'imposition 2020, rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2019) au lieu de neuf. Les déductions fiscales iront de la 3^{ème} opération à la 14^{ème} opération.

Les déductions fiscales du premier groupe (C.I.R, art. 207, al. 2 nouveau) sont déduites dans l'ordre suivant, à concurrence du solde subsistant des bénéfices de la période imposable :

- les éléments non imposables (visés à l'article 199 du C.I.R ; 3^{ème} op) ;
- la déduction des R.D.T (visée aux articles 202 à 205 du C.I.R) obtenue pour la période imposable (4^{ème} op) ;
- la déduction pour revenus de brevets à titre transitoire (visée à l'article 543 du C.I.R ; 5^{ème} op) ;
- la déduction pour les revenus d'innovation obtenue pour la période imposable (et visée aux articles 205/1 à 205/4 du C.I.R ; 6^{ème} op) ;
- la déduction pour investissement (tant de l'année que les déductions reportées ; 7^{ème} op).

A partir de l'exercice d'imposition 2020 (se rattachant à une période imposable débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2019), **une nouvelle déduction fiscale s'ajoute à la liste des déductions du premier groupe**, après la déduction pour investissement : **la déduction des transferts intra-groupe**, à la 8^{ème} opération (C.I.R, art. 205/5 nouveau).

Les déductions fiscales du deuxième groupe sont déduites dans l'ordre suivant, à concurrence du solde positif des bénéfices imposables de la période imposable, subsistant après avoir appliqué les déductions fiscales contenues dans le premier groupe (C.I.R, art. 207, al. 3 nouveau) :

- la déduction pour capital à risque incrémentale de la p.i (visée aux articles 205*bis* à 205*octies* du C.I.R ; 9^{ème} op) ;
- les R.D.T reportés (visés à l'article 205, § 3 du C.I.R) d'une période imposable précédente qui n'ont pu être déduits des bénéfices de cette période ou d'une période ultérieure (10^{ème} op) ;
- la déduction des revenus d'innovation reportés (visés à l'article 205/1, §1^{er}, alinéa 2) d'une période imposable précédente qui n'ont pu être déduits des bénéfices de cette période ou d'une période ultérieure (11^{ème} op) ;
- les pertes antérieures reportées (visées à l'article 206 du C.I.R ; 12^{ème} op) ;
- la déduction du vieux stock de DCR (déduction fiscale pour capital à risque, dite déduction des intérêts notionnels) accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus, non encore déduit et reporté de façon illimitée (C.I.R, art. 536, al. 3 ; 13^{ème} op) ;
- la déduction du vieux stock de DCR accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus, non encore déduit et reporté de façon limitée (C.I.R, art. 536, al. 1^{er} et 2 ; 14^{ème} op).

Une nouvelle règle, appelée règle du « **panier** » ou règle de la « **corbeille** » (ou règle dite des « **70 %** ») a fait son apparition à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à un p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018). Ce sont les déductions fiscales du deuxième groupe qui seront soumises à cette règle.

Sommairement, cette règle a pour effet de limiter, par période imposable, le montant total des déductions fiscales reprises dans le deuxième groupe de déductions. Cette règle est analysée dans le point II, chapitre 4, section 1.

Il est possible de consulter un tableau récapitulatif des déductions avant et après réforme à **l'annexe 9** de ce mémoire.

En conclusion, nous pouvons observer que le **premier groupe des déductions fiscales reprend principalement les déductions fiscales qui se rattachent à la période imposable** (déductions de l'année).

Il existe néanmoins une **exception** à cette règle puisque les déductions pour investissement qui se situent dans le premier groupe proviennent tant de la période imposable que d'une période imposable précédente (DPI reportée).

Le **deuxième groupe des déductions fiscales** est, quant à lui, **majoritairement composé des déductions fiscales liées à des périodes imposables antérieures** (déductions fiscales reportées). Par exception, la DCR incrémentale (de la p.i) se retrouve dans ce deuxième groupe mais comme elle n'est pas reportable en cas d'excédents, elle est placée en tête de liste des déductions fiscales du second groupe.

Enfin, nous pouvons observer que la déduction pour investissement (tant de l'année que celle reportée ; ci-après DPI) se trouve désormais avant la déduction pour capital à risque incrémentale. Ce changement aura pour effet d'inciter les petites sociétés à effectuer des investissements éligibles à une DPI au cours de la période imposable.

Ces deux déductions fiscales seront, par ailleurs, analysées dans ce mémoire.

B. Suppression des déductions à caractère économique

1. La suppression des exonérations pour personnel supplémentaire

Tout d'abord, soulignons que toute société peut bénéficier d'une **exonération pour personnel supplémentaire** en vertu de l'article 67 du C.I.R. lorsqu'elle respecte certaines conditions, à savoir :

- engage du personnel supplémentaire à temps plein en Belgique dans l'entreprise ;
- il doit s'agir d'un **emploi de chef de service des exportations** ou d'un **emploi de chef de service de gestion intégrale de la qualité**.

Dans le cas où elles respectent ces conditions, les sociétés bénéficient d'une exonération d'un montant de 10.000 euros avant indexation par membre de personnel supplémentaire engagé (soit un montant de 15.990 euros pour l'ex d'imp. 2019 et de 16.320 euros pour l'ex d'imp. 2020).

Cette exonération est effectuée à la **troisième opération des déductions fiscales** (au code 1432 et N 1432 à partir de la déclaration fiscale de l'ex d'imp. 2019) et est mentionnée séparément dans le cadre des éléments non imposables au code 1602 de la déclaration fiscale.

Lorsque le travailleur n'est plus affecté à un des emplois repris dans les conditions d'octroi de l'exonération pour personnel supplémentaire, il convient d'effectuer, au cours de la p.i durant laquelle le travailleur n'est plus affecté à ce dit-poste, une **reprise de l'exonération** qui a été accordée dans le passé (au code 1218 dans les dépenses non admises de la déclaration fiscale). De ce fait, il y a lieu d'entendre que cette exonération n'est jamais acquise de manière définitive.

Notons qu'en pratique, les PME ne bénéficient que très rarement de ce type d'exonération puisque peu de PME engagent du personnel pour les emplois mentionnés ci-dessus.

Il existe également une autre exonération pour personnel supplémentaire mais celle-ci est nommée la « **déduction pour personnel supplémentaire PME** ».

Cette exonération nécessite également de respecter certaines conditions (C.I.R, art. 67ter) à savoir :

- la société doit engager du **personnel supplémentaire** (à temps plein ou à temps partiel) en Belgique à **bas salaire** (c'est à dire avec un salaire journalier inférieur à 90,32 euros ou avec un salaire horaire brut qui ne dépasse pas 11,88 euros) ;
- la société doit employer moins de 11 travailleurs au 31 décembre 1997 ou à la fin de la première année pendant laquelle elle a commencé son activité d'exploitation.

Si après les dates butoirs reprises ci-dessus, le nombre de travailleurs augmente et dépasse le seuil de 11, cela n'a plus d'incidence sur l'octroi de l'exonération.

Il est donc important de souligner que, même si cette exonération est nommée « exonération pour personnel supplémentaire PME », cette exonération n'est **pas appliquée qu'à des PME**.

D'ailleurs, parmi les conditions pour l'obtention de cette exonération, ne figure pas la condition que la société doit avoir la qualité de petite société (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA).

Exemple : Supposons une société qui occupe 7 travailleurs fin de l'année 2002 (année du début d'activité) et qui, en 2019, occupe 50 travailleurs (et dégage un CA non négligeable). Si cette société engage du personnel à bas salaire, elle pourra bénéficier de cette exonération pour personnel supplémentaire. Or cette société n'est plus qualifiée de PME au sens commun.

Les sociétés qui sont devenues grandes après la fin de la 1^{ère} année pendant laquelle elles ont commencé leur activité d'exploitation et qui respectent les conditions d'octroi mentionnées ci-dessus, peuvent donc aussi obtenir cette **exonération pour personnel supplémentaire à bas salaire**.

Dans le cas où une société respecte les conditions ci-dessus, elle bénéficie d'une exonération d'un montant de 3.720 euros avant indexation par membre de personnel supplémentaire engagé à bas salaire (soit un montant de 5.950 euros pour l'ex d'imp. 2019 et de 6.070 euros pour l'ex d'imp. 2020). Cette exonération s'applique pour chaque membre du personnel recruté « en plus » mais n'est toutefois octroyée que si pour la même année civile, la moyenne de tous les travailleurs occupés dans l'entreprise a aussi augmenté.

Cette exonération pour personnel supplémentaire à bas salaire a lieu aussi à la **troisième opération des déductions fiscales** (code 1432 et N 1432 à partir de la déclaration fiscale de l'ex d'imp. 2019) et est mentionnée séparément dans le cadre des éléments non imposables au code 1603 de la déclaration fiscale.

Notons que si la société maintient le même nombre de travailleurs (c'est à dire l'ensemble du personnel occupé et non les travailleurs engagés à bas salaire) dans son entreprise durant une période de deux ans (c'est à dire l'année de l'exonération et l'année suivante), alors le droit à cette exonération pour personnel supplémentaire à bas salaire devient **définitif**, ce qui n'était pas le cas de la première exonération pour personnel supplémentaire exposée ci-dessus.

Si l'exonération ne devient pas définitive, la société doit effectuer une reprise de l'exonération qui a été accordée lors de la période imposable précédente (au code 1218 dans les dépenses non admises).

Cependant, la réforme de l'impôt des sociétés **supprime ces deux exonérations pour personnel supplémentaire à l'I.Soc** à partir de l'exercice d'imposition 2021, se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (C.I.R art. 198^{quater} nouveau).

2. La suppression de l'exonération pour bonus de tutorat

Lorsqu'une société emploie certains stagiaires, elle peut bénéficier d'un « **bonus du tutorat** » conformément à l'article 58 de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations.

Il s'agit d'une **intervention financière** accordée aux employeurs lorsque ceux-ci permettent à des jeunes de réaliser un stage en entreprise pour un apprentissage pratique dans le cadre d'un **contrat de formation en alternance**.

Cette exonération avait pour but encourager les employeurs à organiser des stages en entreprise (dans le cadre d'un contrat de formation). Tous les stages ne sont donc pas concernés par ce bonus du tutorat (un stagiaire dans un cabinet d'avocat n'est par exemple pas concerné parce qu'il ne s'agit pas d'un contrat de formation en alternance).

En effet, jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, « **les bénéfices et profits sont exonérés à concurrence de 40% des rémunérations** déduites à titre de frais professionnels (...), qui sont payées ou attribuées à des travailleurs pour lesquels l'employeur, qui supporte ces frais professionnels, bénéficie du bonus du tutorat » (C.I.R, art. 67bis).

Cette exonération est effectuée à la **troisième opération des déductions fiscales** (code 1432 et N 1432 à partir de la déclaration fiscale de l'ex d'imp. 2019) et est mentionnée séparément dans le cadre des éléments non imposables au code 1604 de la déclaration fiscale.

Cependant, la réforme de l'impôt des sociétés **supprime, à l'I.Soc, cette exonération pour bonus du tutorat** à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (C.I.R, art. 198quater nouveau).

C. La déduction des revenus définitivement taxés

Il est important de noter que le régime des revenus définitivement taxés a subi **trois modifications** suite à la réforme de l'impôt des sociétés. Comme deux d'entre elles ont un impact négatif pour les sociétés, la déduction des R.D.T a été placée dans le cadre des mesures compensatoires de la réforme de l'I.Soc de ce mémoire.

La déduction des revenus définitivement taxés (ci-après, R.D.T) a pour but **d'éviter la double imposition économique** des dividendes reçus par une société. Il s'agit donc de la déduction des dividendes encaissés par une société résidente, reçus d'une autre société belge ou étrangère dans le cas où ces dividendes ont déjà été soumis en amont à un « impôt de sociétés ».

Il est important de rappeler qu'il existe **trois conditions cumulatives** à respecter pour que des dividendes reçus puissent être déduits de la base imposable de la société bénéficiaire, soit :

- **une condition de participation minimale** (C.I.R, art. 202, §2, al. 1^{er}, 1°) : à la date d'attribution ou de mise en paiement des dividendes, la société bénéficiaire des dividendes doit détenir dans le capital de la société distributrice soit une participation d'au moins 10%, soit une participation dont la valeur d'investissement s'élève à au moins 2.500.000 euros ;
- **une condition de permanence** (C.I.R, art. 202, §2, al. 1^{er}, 2°) : il faut que les actions ou parts soient détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an (= condition de durée de détention) ;
- **une condition de taxation en amont** (C.I.R, art. 203) : il faut que les dividendes encaissés aient été taxés au préalable en amont. Il existe 8 catégories de sociétés distributrices qui ne répondent pas à cette condition (la société belge bénéficiaire sera dans ce cas exclue du régime de déduction des R.D.T).

Si ces trois conditions sont remplies, une société pouvait déduire précédemment les R.D.T à **concurrence de 95% du montant des dividendes encaissés** (majorés du précompte mobilier retenu le cas échéant). Les 5% restants taxables correspondaient aux frais financiers et aux frais généraux d'administration pour la participation qui génère des revenus définitivement taxés.

Cependant, la réforme de l'impôt des sociétés a relevé le pourcentage de déduction des R.D.T.

À partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i. qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), la **déduction des RDT s'élève désormais à 100% du montant des dividendes encaissés** (bruts s'il s'agit de dividendes de source belge) (C.I.R, art. 204, nouveau).

Comme les dividendes encaissés par une société bénéficiaire établie en Belgique en provenance d'une autre société seront désormais entièrement exonérés d'I.Soc pour autant que les trois conditions cumulatives citées ci-dessus soient respectées, cette mesure va permettre de renforcer l'attractivité fiscale internationale de la Belgique. En effet, certains pays voisins de la Belgique disposant déjà d'une déduction des dividendes encaissés de 100%, la Belgique s'est donc alignée sur ces pays.

Notons que la réforme a également apporté, à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), des modifications concernant l'ordre et les modalités des **déductions fiscales** (cfr ci-avant, A.), ce qui impacte la déduction des revenus définitivement taxés. En effet, les R.D.T de l'année font désormais partie du premier groupe des déductions fiscales (déduction à la 4^{ème} op) alors que les R.D.T reportés (en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables antérieures) font partie du deuxième groupe (déduction à la 10^{ème} op).

Les **R.D.T reportés pourront donc être impactés par la règle dite de la « corbeille »** (cfr ci-après, chapitre 4, section 1). Rappelons que cette règle a pour but de limiter, par période imposable, le montant total des déductions fiscales reprises dans le deuxième groupe de déductions et auxquelles la société a droit, lorsque tant le bénéfice imposable subsistant après application des déductions fiscales du premier groupe que le montant de ces déductions fiscales du second groupe sont très importants (C.I.R, art. 207, al. 5 nouveau).

La partie des R.D.T reportés qui n'a pas pu être déduite au cours de la période imposable en raison de cette nouvelle règle de la « corbeille » **reste reportable** sur les périodes imposables suivantes. La déduction des R.D.T reportés qui serait impactée par cette règle sera donc davantage étalée dans le temps ⁵⁰.

Enfin, toujours avec la même entrée en vigueur, il est important de souligner qu'en cas de « *prise ou de changement, au cours de la période imposable, du contrôle d'une société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique* », **les R.D.T reportés en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables précédentes « ne seront pas déductibles des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure »** (C.I.R, art. 207, al. 8, nouveau).

En cas de prise ou de changement de contrôle d'une société non justifié économiquement ou financièrement, il y a donc une **perte définitive**, dans son chef, de ce droit de déduction des RDT reportés, comme c'est déjà le cas depuis un certain temps, dans les mêmes circonstances, pour la déduction pour investissement reportée et pour les pertes fiscales reportées de cette société.

⁵⁰ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.96.

D. La limitation de l'attractivité de la déduction pour capital à risque

La loi portant réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 a modifié **de façon importante la base de calcul de la déduction des intérêts notionnels** (ci-après « D.I.N »), aussi appelée déduction pour capital à risque (ci-après « D.C.R »).

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, le **capital à risque** pris en considération pour le calcul de la D.C.R correspondait au **montant total des capitaux propres de la société** à la fin de la période imposable précédente (éventuellement corrigés) et déterminés conformément au droit comptable.

Selon l'article 205^{ter} nouveau du C.I.R, à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), **le capital à risque**, pris en considération pour la détermination de la D.C.R, est égal **au cinquième de la différence positive entre :**

- **le montant annuel de capitaux propres de la société au début de la période imposable de détermination de la D.C.R (éventuellement corrigés)**, déterminés conformément au droit comptable et pour le montant pour lequel ces éléments figurent au bilan
- et
- **le montant annuel des capitaux propres de la société au début de la cinquième période imposable précédente (éventuellement corrigés)**, déterminés conformément au droit comptable et pour le montant pour lequel ces éléments figurent au bilan.

Précédemment, les « capitaux propres éventuellement corrigés » correspondaient aux capitaux propres de la société diminués, le cas échéant, d'une série d'éléments :

- **les corrections anti-double déduction** reprises à l'art. 205^{ter}, §1^{er}, al. 2 ancien du C.I.R (exemple : la valeur fiscale nette (à la fin de la p.i précédente) des actions et parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduits au titre de R.D.T en vertu des articles 202 et 203 du C.I.R.) ;
- **les corrections anti-abus** reprises à l'art. 205^{ter}, §2 ancien du C.I.R (exemple : la valeur comptable nette (à la fin de la p.i précédente) des actifs corporels (ou d'une partie de ceux-ci) dans la mesure où les frais professionnels y afférents dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels) ;
- **les corrections techniques** reprises à l'art. 205^{ter}, §3 ancien du C.I.R (exemple : subsides en capital).

De tels éléments viennent toujours en déduction des capitaux propres de la société.

Mais notons qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), ces éléments sont tous mentionnés à l'article 205^{ter}, §2 nouveau du C.I.R et sont déduits, le cas échéant, du montant annuel des capitaux propres de la p.i de calcul de la DCR et de la 5^{ème} p.i précédente et ce au début de chacune des p.i concernées.

Cependant, la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus prévoit de **nouveaux éléments** qui viendront en diminution du montant annuel des capitaux propres (tant de la p.i concernée que de la 5^{ème} p.i antérieure), à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018).

Il s'agit de **3 éléments repris dans les corrections anti-abus**. Ces éléments sont mentionnés à l'article 205ter, §2, 7°, 8° et 9° nouveau du C.I.R.

Concrètement, il s'agit des **créances sur une société établie dans un paradis fiscal, des apports en capital reçus d'une société établie dans un paradis fiscal et des apports en capital reçus d'une société liée, sous certaines conditions** ⁵¹.

Exemple :

Supposons une société qui tient sa comptabilité par année civile et qui dispose des fonds propres (corrigés) suivants :

Période imposable	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Fonds propres corrigés (au début de la p.i) en euros	80.000	100.000	120.000	130.000	120.000	150.000	150.000
Fonds propres corrigés (à la fin de la p.i) en euros	100.000	120.000	130.000	120.000	150.000	150.000	160.000

La base de calcul de la DCR de l'exercice d'imposition 2018 (période imposable 2017), c'est à dire le capital à risque de la société s'élevait à 120.000 euros, soit le montant total des capitaux propres à la fin de la période imposable précédente (la p.i 2016 dans ce cas).

Pour l'exercice d'imposition 2019 (p.i 2018), le capital à risque de la société à prendre en considération (soit la base de calcul de la DCR) est de 14.000 euros ((soit 150 000 euros – 80 000 euros)/5).

Il s'agit donc dans cet exemple des bases de calcul de la DCR auxquelles il faut encore appliquer le taux correspondant au taux appliqué aux actifs sans risque.

En conclusion, depuis la réforme de l'I.Soc, **la base de calcul de la déduction pour capital à risque** a été réduite et ne prend plus en compte que le **capital incrémental** ⁵².

Ce n'est donc que s'il y a une différence positive (entre le montant annuel de capitaux propres au début de la période imposable de détermination de la D.C.R (éventuellement corrigés) et le montant annuel des capitaux propres de la société au début de la cinquième période imposable précédente (éventuellement corrigés)), c'est à dire **un accroissement des fonds propres**, qu'une société a dorénavant droit à la déduction pour capital à risque. On parle donc désormais de **D.C.R « incrémentale »**. Autrement dit, le taux qui était appliqué sur la base de

⁵¹ Circulaire 2020/C/22 du 29 janvier 2020, point 16.

⁵² « La 'déduction pour capital à risque' réduite comme peau de chagrin », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1550.

calcul de la déduction pour capital à risque ne sera plus appliqué sur l'entièreté du stock de capital mais uniquement sur les hausses de capitaux propres.

Donc, si la variation est négative ou nulle, la société n'aura pas le droit à la DCR.

Notons néanmoins que **selon le ministre des Finances**, lorsqu'une société dispose d'un montant annuel de capital à risque négatif au début de la 5^{ème} p.i précédente, celui-ci est ramené à zéro pour le calcul de la déduction pour capital à risque incrémentale ⁵³.

Exemple : Supposons une société qui a, au début de la p.i 2018, des capitaux propres corrigés pour 30.000 euros et au début de la p.i 2013, des capitaux propres négatifs de -10.000 euros.

La base de calcul de la D.C.R sera de : $(30.000-0)/5$ soit 6.000 euros (et non de $40.000/5 = 8.000$ euros).

Il est également intéressant de se demander comment se calcule la base de la DCR dans le cas d'une jeune société qui ne dispose pas encore de 5 périodes imposables derrière elle. Dans le cas d'une nouvelle société qui n'existe pas au cours d'une p.i, le montant annuel du capital à risque est censé être égal à zéro pour cette p.i (C.I.R, art. 205^{ter}, §1^{er}, al. 2) ⁵⁴.

Exemple : Supposons une société qui a été constituée au cours de l'année X-1 et qui dispose pour l'année X (au début de la période) de capitaux propres corrigés de 100.000 euros.

Le capital à risque pris en considération pour la déduction pour capital à risque (la base de calcul) sera de 20.000 euros (soit $(100.000-0)/5$).

La D.C.R est donc égale au capital à risque tel que défini ci-dessus multiplié par **un taux correspondant au taux appliqué aux actifs sans risque**. Ce taux correspond au taux moyen des obligations linéaires (« OLO ») à 10 ans des mois de juillet, août et septembre de la pénultième année précédant celle considérée comme l'exercice d'imposition d'octroi de la DCR et plafonné à maximum 3% (C.I.R, art. 205^{quater}).

À noter que les règles concernant le taux à appliquer à la base de calcul de la DCR n'ont pas été modifiées par la réforme de l'I.Soc.

Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, le taux applicable s'élevait respectivement à 0,746% et 0,726%.

Un exemple illustratif de la perte d'attractivité de la DCR, suite à la réforme de l'impôt des sociétés et à la diminution des taux à appliquer à la base de calcul de la DCR, a été réalisé à **l'annexe 10** de ce mémoire.

⁵³ Q. Parl n° 2148 de Mr Benoît Piedboeuf du 3 mars 2018, Ch. repr., session 2017-2018, QRVA 54 157, p.348.

⁵⁴ Circulaire 2020/C/22 du 29 janvier 2020, point 12.

Les **petites sociétés** bénéficient d'un avantage (qui existait déjà avant la réforme) en ce qui concerne le taux à appliquer à la base de calcul de la DCR. Cet avantage sera développé dans le point III, chapitre 2, section 2. Comme ce mémoire est centré sur l'impôt des sociétés des PME, un exercice illustratif de la DCR a également été réalisé dans ce même point.

L'objectif initial de la déduction des intérêts notionnels était de rendre plus neutre le mode de financement des sociétés mais également d'inciter les petites et moyennes entreprises à privilégier l'autofinancement ⁵⁵. Néanmoins, les modifications issues de la réforme de l'I.Soc engendrent une nette perte d'attractivité pour cette déduction fiscale car, dans de nombreux cas pour des PME, il n'y aura pas un accroissement de capitaux propres suffisamment important que pour prétendre à une déduction pour capital à risque intéressante.

Pour ce qui concerne les modalités de la déduction de la D.C.R, la déduction pour capital à risque était déduite, jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, durant la sixième opération des déductions fiscales.

Cependant, **cette déduction fait désormais partie** depuis l'exercice d'imposition 2019 (rattaché à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), **du deuxième groupe des déductions fiscales** (à la 9^{ème} opération). De ce fait, elle peut éventuellement être impactée par la règle dite du « panier » (cfr ci-après, chapitre 4, section 1) qui veut que le montant total des déductions du deuxième groupe est limité, par p.i, « à 1.000.000 euros, majorés de 70 % de la quotité qui excède 1.000.000 euros de la partie du bénéfice qui subsiste après l'application des déductions du premier groupe » (C.I.R, art. 207, al. 5 nouveau).

Soulignons que la DCR obtenue pour la p.i n'est plus reportable (en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices imposables de la p.i au terme de l'opération précédente) depuis l'exercice d'imposition 2013. La loi de réforme de l'I.Soc n'a rien changé à cela.

Comme dorénavant, la DCR n'est déductible qu'à la 9^{ème} opération au lieu de la 6^{ème} opération (et donc se retrouve plus bas dans l'ordre des déductions fiscales), son attractivité se voit encore réduite car si au terme de l'opération précédente, il n'y a plus de bénéfices imposables ou plus en suffisance, la DCR n'est pas reportable sur les bénéfices imposables des p.i suivantes.

Pour que la suppression du report sur les p.i suivantes des excédents de DCR non utilisée pour la p.i à partir de l'exercice d'imposition 2013 ne soit trop drastique, le législateur de l'époque a prévu une **disposition transitoire permettant aux sociétés concernées de pouvoir continuer à déduire le stock de DCR reporté et accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus** (« exonération pour capital à risque reportable » ; C.I.R, art. 536) .

Il est intéressant de noter que **cette disposition transitoire qui concerne le vieux stock de D.C.R reporté et accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus** reste d'application après la réforme de l'impôt des sociétés. Ce vieux stock de D.C.R fait partie du **deuxième groupe des déductions fiscales et est dédoublé selon qu'il est reportable de manière illimitée ou reportable de manière limitée sur les 7 p.i suivantes** (13^{ème} et 14^{ème} op). Il reste cependant déductible conformément aux règles contenues dans l'article 536 du C.I.R.

⁵⁵ C.Schotte, Les déductions fiscales, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.43.

Précisons également qu'une limitation du montant de la déduction annuelle peut toucher cette déduction pour capital à risque reportée. En effet, selon l'article 536 ancien du C.I.R, le vieux stock de D.C.R déductible était limité, pour la période imposable, à maximum 1.000.000 euros majorés **de 60% du solde du bénéfice imposable subsistant** après avoir appliqué toutes les déductibles fiscales qui précèdent celle du vieux stock de D.C.R reporté (tant le vieux stock de D.C.R reporté limité à 7 ans mais aussi le vieux stock de D.C.R reporté de manière illimitée).

La loi de réforme maintient cette règle mais prévoit que la limitation évoquée ci-avant et inchangée quant au maximum des 60% est déterminée compte tenu du **bénéfice imposable subsistant après avoir appliqué toutes les déductions fiscales qui précèdent celle du vieux stock de D.C.R reporté mais auquel on rajoute la DCR incrémentale de la p.i** (C.I.R, art. 536, al. 2 nouveau).

Notons toutefois que « *l'exercice d'imposition 2019 constitue en principe, le dernier exercice pour lequel une exonération pour capital à risque reportable de manière limitée peut être déduite* » c'est à dire celle qui a lieu à la 14^{ème} opération ⁵⁶.

A partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), **cette limitation annuelle du vieux stock de D.C.R peut rentrer en conflit avec la règle des 70% de la corbeille** constitutive d'une base minimale d'imposition. Il y aura donc lieu « *de limiter la capacité de déduction du vieux stock de D.C.R reporté (d'abord la DCR reportée de manière illimitée et ensuite celle limitée à 7 p.i.) pour la p.i. concernée en fonction de celle des deux règles qui permet la déduction annuelle la moins avantageuse* » ⁵⁷.

Soulignons qu'en pratique, ces différentes limitations (soit l'application de la règle des 70% pour la DCR incrémentale de la p.i, soit cette règle des 70% ou celle des 60%, si plus désavantageuse pour la société, pour le vieux stock reporté de DCR) n'impacteront que très peu les PME. En effet, pour que la déduction pour capital à risque incrémentale soit touchée par limitation de la corbeille et pour que la déduction pour capital à risque reportée (vieux stock de DCR accumulé jusqu'à l'ex. d'imp. 2012 inclus) soit limitée par la règle des 60% ou par la règle de la corbeille, il faut que les sociétés disposent d'une déduction pour capital à risque incrémentale obtenue pour la p.i ou d' un vieux stock reporté de DCR très importants, ce qui est en pratique peu probable.

Pour terminer, il est important de savoir que les petites sociétés doivent effectuer **un choix annuel entre la déduction pour capital à risque obtenue pour la p.i et la déduction pour investissement ordinaire** (si elles y ont droit). La déduction pour investissement ordinaire est analysée dans le point III, chapitre 2, section 1, sous-section 2.

⁵⁶ Brochure explicative de la déclaration I.Soc de l'exercice d'imposition 2019, p.28.

⁵⁷ C.Schotte, Aperçu schématique des 14 opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.46.

Les petites sociétés devaient également effectuer **un choix entre cette déduction pour capital à risque et la réserve pour investissement**. Une petite société qui choisissait le régime fiscal de faveur de la réserve d'investissement ne pouvait pas prétendre avoir droit à la DCR pendant trois périodes imposables consécutives (la période imposable où la société a opté pour la réserve d'investissement et les deux périodes imposables suivantes).

Cependant, le régime de la réserve d'investissement **est supprimé** à partir de l'exercice d'imposition 2019. Cette disposition est analysée ci-après section 2, sous-section 2, A.

Section 2 : les mesures qui impactent uniquement les PME

Sous-section 1 : les mesures qui impactent les réserves taxables

A. Amortissement des frais accessoires au prix d'achat

Les entreprises qui ne sont pas des petites sociétés (au sens de l'article 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) c'est à dire **les grandes sociétés** doivent amortir depuis longtemps les frais accessoires au prix d'achat des immobilisations corporelles ou incorporelles qu'elles ont acquises ou constituées au cours de la p.i de la **même manière** que le montant en principal de l'immobilisation concernée c'est à dire **au même rythme d'amortissement** (C.I.R, art. 196, §2, 2° ancien et art. 196, §4, al. 2 nouveau).

Les petites sociétés (au sens de l'article 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) pouvaient, quant à elles, choisir entre (C.I.R, art. 62 et art. 196, §2, 2° ancien a contrario) :

- **soit amortir intégralement** les frais accessoires au prix d'achat des immobilisations corporelles ou incorporelles qu'elles ont acquises ou constituées pendant la p.i concernée (c'est à dire la p.i de l'achat) ;
- **soit amortir** les frais accessoires au prix d'achat des immobilisations corporelles ou incorporelles qu'elles ont acquises ou constituées par **annuités fixes échelonnées** sans interruption sur un nombre d'années qu'elles auraient décidé préalablement (rythme propre à l'entreprise) ;
- **soit amortir** les frais accessoires au prix d'achat des immobilisations corporelles ou incorporelles qu'elles ont acquises ou constituées de **la même manière** que le montant principal de l'investissement concerné.

Cependant, pour les immobilisations acquises ou constituées **à partir du 1^{er} janvier 2020**, la réforme de l'impôt des sociétés a **supprimé la possibilité pour les petites sociétés** (au sens de l'article 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) **d'amortir les frais accessoires au prix d'achat des immobilisations corporelles ou incorporelles qu'elles ont acquises ou constituées par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années qu'elles auraient décidé préalablement** (à leur propre rythme).

De ce fait, les petites sociétés auront cependant toujours le choix d'amortir intégralement de tels frais au cours de la p.i où l'investissement a été réalisé ou de les amortir au même rythme que le montant en principal de l'immobilisation concernée (C.I.R, art. 196, §4, al. 1^{er} nouveau).

Notons toutefois que pour les frais accessoires au prix d'achat de voitures (ainsi que des voitures mixtes, minibuses et fausses camionnettes), l'amortissement doit se faire toujours au même rythme que celui de la voiture concernée (C.I.R, art. 65).

Sous-section 2 : les mesures qui impactent les exonérations fiscales

A. La suppression du régime fiscal de la réserve d'investissement

Comme annoncé précédemment, **le régime fiscal de faveur de la réserve d'investissement, qui était réservé aux petites sociétés, est supprimé** à partir de l'exercice d'imposition 2019.

De ce fait, l'art. 205^{novies} du C.I.R, qui prévoit que si une société a opté pour la réserve d'investissement au cours de la période imposable, elle n'a pas droit à la DCR pendant 3 p.i sera également abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i. qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020).

En effet, lorsqu'une petite société revendique une réserve d'investissement (à la place d'une DCR), elle n'a pas le droit à la DCR pendant 3 p.i consécutives (soit la période imposable où la société a opté pour la réserve d'investissement et les deux périodes imposables suivantes). Il est donc normal que la date d'abrogation de l'article 205^{novies} ne corresponde pas à la date d'abrogation du régime fiscal de la réserve d'investissement.

Les dernières réserves d'investissement ont pu être constituées par une petite société au plus tard au terme de l'exercice d'imposition 2018, à savoir pour une période imposable qui se clôture au plus tard le 30 décembre 2018 (C.I.R, art. 194^{quater} modifié, § 1^{er})⁵⁸.

Une petite société qui a revendiqué pour la dernière fois une réserve d'investissement pour l'exercice d'imposition 2018 se rattachant à une p.i qui s'est donc terminée au plus tard le 30 décembre 2018 n'a donc pas le droit à déduire la DCR à laquelle elle aurait droit ni pour la période imposable de constitution de la réserve d'investissement (rattachée à l'ex d'imp. 2018), ni pour les 2 périodes imposables suivantes (soit les p.i rattachées respectivement aux ex d'imp. 2019 et 2020).

⁵⁸ « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1549.

B. La suppression de la déduction à 120% des frais de sécurisation

Les frais supportés en matière de sécurisation par les « **petites sociétés** » (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du CSA), étaient, jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, déductibles dans leur chef sur le plan fiscal à hauteur de 120% (C.I.R, art. 64*ter*, al. 1^{er}, 2° et 185*quater*).

Selon l'article 64*ter* al. 1^{er}, 2° du C.I.R, par « **frais de sécurisation** », il y a lieu d'entendre :

- les frais d'abonnement pour le raccordement à une centrale d'alarme autorisée ;
- les frais en cas de recours à une entreprise de gardiennage autorisée pour effectuer un transport protégé de valeurs mobilières ;
- les frais en cas de recours collectif par un groupe d'entreprises à une entreprise de gardiennage autorisée pour l'exécution de missions de gardiennage relatives à la surveillance et à la protection de biens mobiliers ou immobiliers.

Comme pour la déduction des frais d'organisation exposés par un employeur pour un transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail, la déductibilité fiscale des 20% au-delà des frais réellement exposés est octroyée et maintenue à condition que ces 20% supplémentaires soient « portés et maintenus à un ou plusieurs comptes distincts du passif » (C.I.R, art. 190*bis* et art. 190, al. 2). Il s'agit du respect de la **condition d'intangibilité de ces 20% supplémentaires au passif du bilan (dans un compte de réserves immunisées)**.

Le jour où la petite société ne respectera plus cette condition d'intangibilité, les 20% supplémentaires deviendront taxables à l'I.Soc. Cette déduction est donc un **incitant fiscal** mais qui n'est **pas définitif**.

Cependant, à **partir de l'exercice d'imposition 2021** (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), **la réforme de l'impôt des sociétés supprime, à l'I.Soc, cette déduction à 120% des frais en matière de sécurisation qui était réservée aux « petites sociétés »** (C.I.R, art. 194*octies*).

Dès lors, les frais de sécurisation visés ci-dessus seront, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), déductibles simplement, dans le chef d'une petite comme une grande société, à hauteur de 100% (au lieu de 120%) c'est à dire pour leur coût réel.

Là encore, comme pour la déduction des frais d'organisation exposés par un employeur d'un transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail, lorsque la condition d'intangibilité est respectée, la déductibilité fiscale des 20% supplémentaires qui a été obtenue précédemment est maintenue. Si la petite société continue à respecter cette condition même après l'exercice d'imposition 2021, l'exonération passée reste maintenue (C.I.R, art. 190*bis* nouveau).

Exemple : Supposons une petite société qui tient ses écritures par année civile et qui, durant l'exercice comptable 2019 (p.i 2019 rattachée à l'ex. d'imp. 2020), achète un système alarme à l'état neuf pour un montant de 4.000 euros (HTVA) et qu'elle contracte un abonnement à une centrale d'alarme pour un montant de 200 euros par an. Tout d'abord, cette petite société aura le droit à une déduction pour investissement en sécurisation (cfr ci-après point III, chapitre 2, section 1, sous-section 4).

Les 200 euros correspondant à l'abonnement seront comptabilisés en charges (en services et biens divers), ce qui aura pour effet de diminuer le bénéfice comptable de l'année 2019 de la petite société. Fiscalement parlant, cette société a le droit à une déduction de 120% de ces frais soit un montant de 240 euros (100% comptabilisés pour leur coût réel en charges comptables, soit 200 euros et 20% supplémentaires soit 40 euros, comptabilisés en charges comptables par le compte « 689 : transfert aux réserves immunisées », et admis fiscalement si la petite société respecte l'article 190, al. 2 auquel renvoie l'art. 190*bis* du C.I.R c'est à dire que les 20% supplémentaires soient portés et maintenus à un compte distinct du passif du bilan ; **condition d'intangibilité**).

Il faut donc passer par une comptabilisation pour que la **condition fiscale d'intangibilité** puisse être respectée. Les 20% supplémentaires des frais de sécurisation, soit 40 euros, se retrouveront, dans les comptes annuels de l'exercice comptable 2019, au débit du compte de charges 689 (transfert aux réserves immunisées) et au crédit du compte du passif 132 (réserves immunisées). Le bénéfice comptable sera donc bien diminué au total des 120% soit de 240 euros.

Les 40 euros (qui représentent les 20% supplémentaires) continueront à être exonérés tant que la société respecte la condition d'intangibilité mais deviendront taxables à l'I.Soc si la petite société « touche » à ces 40 euros (pour distribuer un dividende par exemple).

Durant l'exercice comptable 2020 (p.i 2020 rattachée à l'ex. d'imp. 2021), la petite société qui débourse le même montant de frais (soit 200 euros) ne pourra plus que déduire normalement ces frais de sécurisation à 100% soit pour un montant total de 200 euros.

Si la petite société continue de satisfaire à la condition d'intangibilité, la déductibilité fiscale des 20% supplémentaires (les 40 euros) de l'exercice comptable 2019 (exercice d'imposition 2020) passé sera maintenue lors des exercices d'imposition suivants.

Chapitre 4 : les mesures aboutissant à une base minimale d'imposition

Section 1 : la règle de la corbeille

Les déductions fiscales du deuxième groupe (à savoir : la DCR incrémentale, les RDT reportés, la déduction des revenus d'innovation reportée, la déduction des pertes antérieures reportées, la déduction du vieux stock de DCR reporté tant de manière limitée qu'illimitée) sont soumises à une nouvelle règle appelée la **règle de la « corbeille » ou règle du « panier »**.

Cette règle a été introduite par l'article 53 de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés et entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018).

Elle stipule que *« le montant total des déductions du deuxième groupe est limité, pour la période imposable, à 1.000.000 euros majorés de 70 % de la quotité qui excède 1.000.000 euros de la partie du bénéfice qui subsiste après l'application des déductions du premier groupe »* (C.I.R, art. 207, al. 5 nouveau).

La partie du bénéfice qui subsiste après l'application des déductions du premier groupe peut être dénommée : le « **bénéfice imposable intermédiaire** »⁵⁹.

Cette règle de la corbeille est applicable seulement :

- 1) si le **bénéfice imposable subsistant** de la société après application des déductions fiscales du premier groupe (ou bénéfice imposable intermédiaire) est supérieur à 1.000.000 euros ;
- 2) si **les déductions fiscales du second groupe** sont au moins supérieures ensemble au *« montant de 1.000.000 euros majorés de 70% de la quotité du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui excède 1.000.000 euros »*⁶⁰.

Il y a donc **deux conditions** pour l'application de cette règle. Il faut un bénéfice imposable après application des déductions fiscales du premier groupe supérieur à 1.000.000 euros mais il faut également que les déductions du second groupe soient ensemble supérieures à 1.000.000 euros majorés de 70% de la quotité du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui excède 1.000.000 euros.

En cas d'application effective de la règle de la corbeille, 30% de la partie du bénéfice imposable intermédiaire qui dépasse 1.000.000 euros sont constitutifs **d'une base minimale d'imposition**. Il y a donc lieu d'entendre que 30% de ce solde constitue une base minimale d'imposition⁶¹.

⁵⁹ C.Schotte, Aperçu schématique des 14 opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.7.

⁶⁰ C.Schotte, Aperçu schématique des 14 opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.8.

⁶¹ « Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70% », Fiscologue, 2018, n°1550, p. 1.

Notons que dans la déclaration fiscale de l'exercice d'imposition 2019, nous pouvons observer une nouvelle rubrique nommée « Base pour le calcul de la corbeille » au **code N 1440** de la déclaration dans le cadre du détail des bénéfices pour une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018 (cfr **annexe 11**).

Il est important de noter que pour les déductions fiscales du second groupe qui ont été limitées par l'application de la règle de la corbeille, la partie des déductions fiscales reportables qui n'a **pas pu être déduite n'est pas perdue mais est à nouveau reportable** sur l'exercice d'imposition suivant ⁶².

Cette nouvelle règle de la corbeille a donc pour but de limiter, par p.i, la possibilité pour les sociétés de déduire intégralement les déductions reprises dans le second groupe, à savoir principalement les déductions fiscales reportées, lorsque de telles déductions sont supérieures ensemble à un montant de 1.000.000 euros majorés de 70 % de la quotité du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui excède 1.000.000 euros.

Pour la FEB, « *grâce à ce seuil de 1.000.000 EUR, les petites entreprises ne seront pas impactées par l'impôt minimum* » ⁶³. En effet, la règle de la corbeille sera appliquée effectivement aux déductions fiscales du deuxième groupe uniquement si, pour la p.i concernée, la société obtient un bénéfice imposable intermédiaire supérieur à 1.000.000 euros et que les déductions fiscales contenues dans le second groupe totalisent ensemble plus de 1.000.000 euros majorés de 70% de la quotité du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui excède 1.000.000 euros.

De ce fait, **la création de cette base minimale d'imposition impactera peu les petites sociétés.**

Un tableau de synthèse qui explique quand la règle de la corbeille est applicable ou non peut être observé à **l'annexe 12** de ce mémoire.

⁶² Circulaire 2019/C/132 du 16 décembre 2019, point 12 et « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 10.

⁶³ FEB, Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020, décembre 2017, p.9.

Exemple de l'application de la règle de la corbeille :

Supposons une société qui clôture ses comptes le 31/12/2019. Pour la période imposable 2019, elle dispose des montants suivants :

Mouvement des réserves taxables + D.N.A + Dividendes distribués	2.950.000 euros
R.D.T de l'année	750.000 euros
D.C.R incrémentale	300.000 euros
R.D.T reportés	450.000 euros
Pertes fiscales antérieures	1.500.000 euros

Observons que le montant total des déductions fiscales est de 3.000.000 euros, c'est à dire qu'il y a un excédent de déductions de 50.000 euros

Résultat de la p.i (1^{ère} opération) : 2.950.000 euros

Déductions fiscales du premier groupe :

- RDT de l'année : - 750.000 euros

Bénéfice imposable intermédiaire avant application de la corbeille : + 2.200.000 euros

Calcul de la corbeille : $1.000.000 + 70\% (1.200.000) = 1.840.000$ euros

Solde avant application de la corbeille : + 2.200.000 euros

Déductions fiscales du deuxième groupe :

- D.C.R incrémentale : - 300.000 euros
- R.D.T reportés : - 450.000 euros
- Pertes fiscales antérieures : - 1.090.000 euros

Base imposable : + **360.000 euros**

Nous observons donc que les déductions fiscales du second groupe sont limitées, pour la période imposable, au montant de la corbeille (à savoir : 1.840.000 euros) alors que le montant total des déductions fiscales du second groupe s'élevait à 2.250.000 euros.

Dans cet exemple, les pertes fiscales antérieures ont été déduites pour un montant de 1.090.000 euros (au lieu de 1.450.000 euros s'il n'y avait pas eu application de la règle de la corbeille) soit une différence de 360.000 euros, ce qui correspond à 30% de la partie du bénéfice imposable subsistant de la société, après application des déductions fiscales du premier groupe (ou bénéfice imposable intermédiaire), qui dépasse 1.000.000 euros ($=1.200.000 \times 30\%$). Ces 360.000 euros sont donc constitutifs d'une **base minimale d'imposition**.

La partie des pertes fiscales antérieures qui a été limitée en raison de l'application de la règle de la corbeille (à savoir 360.000 euros) est reportable sur les p.i suivantes. Le montant total de report sur la p.i suivante s'élève donc à 410.000 euros (360.000 euros en raison de la corbeille + 50.000 euros d'excédent normal de déduction).

Sans l'application de la règle de la corbeille, la base imposable de la société pour la p.i 2019 aurait été de zéro (puisque la société aurait pu déduire 1.450.000 euros de pertes fiscales antérieures) et dans ce cas, les pertes fiscales antérieures non déduites durant la p.i auraient été reportables à concurrence de 50.000 euros sur les p.i suivantes.

En conclusion, cette règle de la corbeille a pour effet de créer une **base minimale d'imposition** qui s'élève à 30% de la partie du bénéfice imposable subsistant après application des déductions fiscales du premier groupe et qui dépasse 1.000.000 euros.

Lorsque cette règle de la corbeille est effectivement appliquée, cela permet à l'administration fiscale **d'obtenir l'I.Soc de façon « anticipée »**. En effet, si une société dispose de déductions reportées très importantes, sans l'application de cette règle, sa base imposable serait en principe ramenée à zéro. Il faudrait parfois plusieurs périodes imposables pour que la société exploite l'entièreté de ses déductions fiscales reportées et donc plusieurs périodes imposables avant qu'elle ne doive payer un impôt des sociétés.

Cette règle de la corbeille permet au fisc d'obtenir l'impôt des sociétés de manière anticipée puisque les déductions reportées, lorsqu'elles sont très importantes et dépassent les bénéfices imposables subsistants, ne peuvent pas être entièrement exploitées par la société au cours d'une p.i. La règle de la corbeille a donc pour effet d'étaler davantage dans le temps les déductions fiscales reportées mais en percevant tout de suite un I.Soc pour les sociétés rentrant dans le schéma de la corbeille.

Il est à signaler que pour **les petites sociétés** (au sens de l'art 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA), **la limitation de la déduction des pertes reportées, en application de la règle de la corbeille, n'est pas d'application pendant les quatre premières périodes imposables à partir de leur constitution** telle que visée à l'article 145²⁶, § 1^{er}, alinéas 3 et 4 du C.I.R (C.I.R, art. 207, al. 6 nouveau).

En pratique, la règle de la corbeille n'aura que **peu d'impact sur les petites sociétés** puisque celles-ci ne disposeront presque jamais d'un bénéfice imposable intermédiaire supérieur à 1.000.000 euros couplé à un montant de déductions fiscales contenues dans le second groupe (déductions fiscales majoritairement reportées) supérieur à 1.000.000 euros majorés de 70% du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui excède 1.000.000 euros.

L'exception qui dit que la règle de la corbeille n'est pas applicable en ce qui concerne les pertes reportées pour les petites sociétés durant les 4 premières p.i à partir de leur constitution est une exception qui a été créée « pour la forme » c'est à dire qui sera plutôt **rarement d'application** puisque durant les premières années « de sa vie », une petite société ne répondra que très rarement aux conditions pour l'application de la règle de la corbeille.

Exemple : Supposons une petite société constituée au 01/01/2018 (p.i 2018) sans avoir repris aucune activité d'une autre personne. Cette petite société clôture ses comptes le 31/12/2021.

La période imposable 2021 est donc la quatrième p.i à partir de la constitution de cette petite société.

Pour la période imposable 2021, elle dispose des montants suivants :

Mouvement des réserves taxables + D.N.A + Dividendes distribués	1.450.000 euros
R.D.T de l'année	20.000 euros
D.P.I ordinaire	2.000 euros
Pertes fiscales antérieures	1.470.000 euros

Observons que le montant total des déductions fiscales est de 1.492.000 euros, c'est à dire qu'il y a un excédent de déductions de 42.000 euros.

Résultat de la p.i (1^{ère} opération) : 1.450.000 euros

Déductions fiscales du premier groupe :

- RDT de l'année : - 20.000 euros
- DPI ordinaire de l'année : - 2.000 euros

Bénéfice imposable intermédiaire avant application de la corbeille : + 1.428.000 euros

Si l'exception à l'application de la règle de la corbeille pour les pertes reportées n'était pas d'application pour cette petite société , voici ce que donnerait cette règle de la corbeille :

Calcul de la corbeille : $1.000.000 + 70\% (428.000) = 1.299.600$ euros

Solde avant application de la corbeille : + 1.428.000 euros

Déductions fiscales du deuxième groupe :

- Pertes fiscales antérieures : - 1.299.600 euros

Base imposable : + **128.400 euros**

A noter que les 128.400 euros de base imposable correspondent bien à 30% de la partie du bénéfice imposable subsistant de la société, après application des déductions fiscales du premier groupe (ou bénéfice imposable intermédiaire), qui dépasse 1.000.000 euros ($=428.000 \times 30\%$).

Étant donné que dans cet exemple, l'exception à la règle de la corbeille est applicable, cela donne ce qui suit :

Résultat de la p.i (1 ^{ère} opération) :	1.450.000 euros
Déductions fiscales du premier groupe :	
• RDT de l'année :	- 20.000 euros
• DPI ordinaire de l'année :	- 2.000 euros
Déductions fiscales du deuxième groupe :	
• Pertes fiscales antérieures :	- 1.428.000 euros
Base imposable :	+ 0 euros

Étant donné l'application de l'exception, la petite société a pu déduire ses pertes fiscales reportées à due concurrence du bénéfice imposable intermédiaire (soit à hauteur de 1.428.000 euros). Elle pourra donc reporter 42.000 euros de pertes fiscales reportées sur les p.i suivantes (au lieu de 170.400 euros si l'exception n'avait pas pu être appliquée).

La base minimale d'imposition ne s'élève donc pas à 30% de la partie du bénéfice imposable subsistant après application des déductions fiscales du premier groupe, qui dépasse 1.000.000 euros, soit dans cet exemple 128.400 euros mais la base imposable est de zéro.

Nous pouvons remarquer que cette petite société dispose d'un bénéfice imposable intermédiaire très important (qui dépasse 1.000.000 euros puisqu'il est de 1.428.000 euros) pour la période imposable 2021 et a, pour les trois premières périodes imposables à partir de sa constitution (p.i 2018, 2019 et 2020), réalisé d'importantes pertes fiscales (pour un montant total de 1.470.000 euros, ce qui dépasse, pour la p.i 2021, 1.000.000 d'euros majorés de 70 % de la quotité du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui excède 1.000.000 euros (soit 1.299.600 euros dans cet exemple).

L'exception qui dit que la règle de la corbeille n'est pas applicable en ce qui concerne les pertes reportées pour les petites sociétés durant les 4 premières p.i à partir de leur constitution s'applique donc dans cet exemple.

Toutefois, nous pouvons observer que, pour que cette exception ait pu réellement s'appliquer, la petite société s'est trouvée dans une situation où elle a accumulé des pertes fiscales d'un montant total de 1.470.000 euros sur trois p.i et que lors de la 4^{ème} p.i, elle a un bénéfice imposable intermédiaire qui dépasse 1.000.000 euros (soit 1.428.000 euros dans cet exemple) et que ses pertes reportées sont supérieures à ce bénéfice imposable intermédiaire.

Ce qui est un schéma **rarement observable dans la réalité pour une PME.**

Il est en effet intéressant de se demander quelles sont les PME qui accumuleraient des pertes si importantes pour ensuite réaliser un bénéfice imposable intermédiaire important excédant 1.000.000 euros en à peine quatre ans. C'est pour cela qu'un tel cas de figure (et l'exception à la règle de la corbeille qui en découle) ne sera que très peu observé dans la réalité.

Section 2 : les suppléments de résultat fiscal en cas de contrôle et création d'une base minimale d'imposition

La réforme de l'impôt des sociétés a introduit, à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), **un nouvel élément constitutif d'une base minimale d'imposition**.

Il s'agit des **suppléments du résultat fiscal** d'une société établis par l'administration fiscale suite à un **contrôle fiscal** (la déclaration rentrée par la société dans le délai légal étant incomplète ou inexacte) ou la **partie du résultat** qui fait l'objet d'une imposition d'office et qui ont donné lieu effectivement à des accroissements d'impôts d'un pourcentage égal ou supérieur à 10%.

Conformément à l'article 207, al. 7 nouveau du C.I.R, **aucune des déductions fiscales ou compensation avec la perte de la période imposable ne pourra être opérée « sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration visée à l'article 346 ou d'une imposition d'office visée à l'article 351 pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 % visés à l'article 444 sont effectivement appliqués ».**

Cependant, selon l'article 444, al. 2 du C.I.R, il peut être renoncé, en l'absence de mauvaise foi de la société, à l'accroissement d'impôt minimum de 10%. Dans ce cas, si l'administration fiscale n'applique pas cet accroissement et que donc celui-ci n'a pas été effectivement appliqué, **cette disposition pénalisante aboutissant à une base minimale d'imposition ne s'appliquera pas si cela concerne la première infraction** ⁶⁴.

Notons qu'en cas de déclaration incomplète ou inexacte, le pourcentage d'accroissements d'impôt dépend du caractère répétitif de l'infraction. Par exemple, une première infraction est sanctionnée d'un accroissement d'impôt de 10%, une deuxième infraction est sanctionnée d'un accroissement de 20% et une troisième d'un accroissement d'impôt de 30% (AR/C.I.R, art. 226).

Toutefois, conformément à l'article 227 de l'A.R/C.I.R, pour déterminer le pourcentage d'accroissements d'impôt, les infractions antérieures *« sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration aux impôts sur les revenus n'est sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui pour lequel la nouvelle infraction doit être pénalisée »*.

Les infractions passées ne sont donc pas prises en compte pour déterminer le pourcentage d'accroissement d'impôt si, durant les quatre derniers exercices d'imposition, aucune infraction de ce type n'a été sanctionnée.

⁶⁴ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.95.

Exemple : Supposons une société (de bonne foi) qui tient ses écritures par année civile et qui rentre une déclaration inexacte pour l'exercice d'imposition 2019 (p.i 2018) et qui subit un contrôle fiscal. Comme il s'agit de la première infraction et que l'entreprise est de bonne foi, l'administration peut renoncer, conformément à l'article 444, al. 2 du C.I.R, à l'accroissement d'impôt de minimum 10%.

Supposons que l'administration fiscale a décidé, dans cet exemple, d'appliquer quand même l'accroissement d'impôt de 10%.

Hypothèse 1 : Supposons maintenant que cette même société (toujours de bonne foi) rentre une déclaration incomplète pour l'exercice d'imposition 2021 (p.i 2020) soit 2 ans après la première infraction et qu'elle subit à nouveau un contrôle fiscal. Il s'agit ici la deuxième infraction tout en sachant que la première avait été sanctionnée. Dans ce cas, l'entreprise sera sanctionnée pour la deuxième fois (deuxième infraction) et subira un accroissement d'impôt de 20%.

Hypothèse 2 : Supposons maintenant que cette même société (toujours de bonne foi) rentre une déclaration incomplète pour l'exercice d'imposition 2024 (p.i 2023) soit cinq ans après la première infraction (qui a eu lieu pour la p.i 2018) et qu'elle subit à nouveau un contrôle fiscal. Il s'agit ici la deuxième infraction tout en sachant que la première avait été sanctionnée. Cependant, cette infraction a lieu plus de 4 ans après la première infraction. Elle est donc négligée par application de l'article 227 de l'A.R/C.I.R. Dans ce cas, l'entreprise sera sanctionnée comme si il s'agissait de la première infraction et subira un accroissement d'impôt de 10%. Elle pourra échapper à cet accroissement d'impôt de 10% si l'administration renonce à cet accroissement.

En conclusion, une société ne sera pas sanctionnée par une interdiction d'appliquer ses déductions fiscales sur les suppléments de résultat fiscal :

- lorsqu'elle n'a pas subi un accroissement d'impôt parce qu'il s'agissait d'une première infraction, qu'elle est de bonne foi et que l'administration a renoncé à cet accroissement ;
- lorsqu'il s'est écoulé au moins quatre années depuis la dernière infraction sanctionnée, qu'elle est de bonne foi et que l'administration renonce à l'accroissement d'impôt (c'est à dire que la nouvelle infraction n'est pas sanctionnée).

Soulignons que l'interdiction de déduction fiscale sur les suppléments de résultat fiscal n'est pas applicable aux **R.D.T de l'année** déductibles conformément à l'article 205, §2 du C.I.R (C.I.R, art. 207, al. 7 nouveau). De ce fait, en cas de supplément du résultat fiscal suite à un contrôle fiscal auquel un accroissement d'impôt est effectivement appliqué, les R.D.T de l'année qui n'ont pas pu être déduits avant le contrôle fiscal pourront venir en déduction des suppléments du résultat fiscal.

En pratique, lorsqu'une société dispose de R.D.T de l'année inexploités lors d'un contrôle fiscal (et donc que les R.D.T de l'année n'ont pas pu être déduits - en tout ou partie - dans la déclaration fiscale rentrée par la société), c'est que le revenu imposable de la société a été ramené à zéro avant la déduction des R.D.T de l'année (et donc avant la 4^{ème} opération).

En cas de fraude, cette nouvelle mesure sera toujours appliquée car le taux des accroissements d'impôt sera toujours, dans ce cas, d'au moins 50% ⁶⁵.

Cette mesure pénalisante aboutit à une **base minimale d'imposition** puisqu'en cas de contrôles fiscaux ayant abouti à une rectification de la base imposable de la société et qui ont donné lieu à un accroissement d'impôt d'au moins 10% effectivement appliqué, les sociétés ne peuvent plus compenser les suppléments de résultat fiscal avec la perte fiscale de la p.i, ni déduire les différentes déductions fiscales inexploitées avant le contrôle fiscal (excepté les R.D.T de l'année inexploités qui peuvent, quant à eux, venir en déduction des suppléments de résultat fiscal).

Cette nouvelle mesure incitera donc les sociétés à remplir **correctement** leurs obligations de déclaration fiscale puisqu'elles ne pourront plus appliquer les déductions fiscales (exception faite des R.D.T de l'année) sur de tels suppléments dans la mesure où des accroissements d'impôt d'un pourcentage égal ou supérieur à 10% sont effectivement appliqués.

Ce qui sera toujours le cas lorsqu'il s'agit d'une seconde infraction, compte tenu de la règle visée à l'article 444, al. 2 du C.I.R. Cependant, rappelons que lorsque la deuxième infraction a lieu plus de quatre années après la première infraction sanctionnée, elle sera considérée comme une « première infraction » et la société pourrait donc échapper à une base minimale d'imposition si l'accroissement d'impôt qui est dans ce cas de 10% n'est pas appliqué par l'administration.

Section 3 : le bénéfice imposable minimum en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive

Lorsqu'une société ne rentre pas sa déclaration fiscale à l'impôt des sociétés ou qu'elle l'introduit en retard, elle sera imposée en principe sur un **bénéfice imposable minimum forfaitaire** conformément à l'article 342 du C.I.R. Il en va de même pour les entreprises soumises à l'I.P.P.

Le bénéfice imposable minimum forfaitaire dépendait du secteur d'activité de la société mais ne pouvait en tout état de cause pas être inférieur à 19.000 euros jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus.

Cependant, la **réforme de l'impôt des sociétés augmente, pour les sociétés imposables à l'I.Soc, ce montant de bénéfice minimum imposable** en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive. Celui-ci est porté à **34.000 euros** à compter de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018 ; C.I.R, art. 342, §4, al. 1^{er} nouveau) .

Cette mesure incite donc « *les entreprises soumises à l'impôt des sociétés à respecter leurs obligations fiscales en matière de dépôt de déclaration* » ⁶⁶.

⁶⁵ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.95.

⁶⁶ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.114.

À partir de de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), ce bénéfice minimum imposable, pour les sociétés qui sont soumises à l'I.Soc, sera porté à **40.000 euros** et sera, dès l'exercice d'imposition 2022, indexé annuellement (C.I.R, art. 342 , §4, al. 1^{er} et al 3 nouveau).

Exercice d'imposition	Bénéfice imposable minimum	Taux d'imposition de base à l'I.Soc	Montant à payer
2018	19.000 euros	33,99%	6.458,10 euros
2019 et 2020	34.000 euros	29,58%	10.057,20 euros
2021	40.000 euros	25%	10.000,00 euros

Nous pouvons donc voir que, malgré un taux d'imposition nominal à l'impôt des sociétés qui diminue, le montant d'I.Soc à payer par les sociétés augmente avec la modification du montant de bénéfice minimum imposable en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive.

Notons qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) , **en cas d'infractions répétées** de la part d'une société (qui est soumise à l'I.Soc), **le bénéfice minimum imposable sera majoré** selon des paliers allant de minimum 25% à 200% maximum (C.I.R, art. 342, §4, al. 2 nouveau) ⁶⁷. De ce fait, les sociétés seront encore plus attentives à **respecter les délais** en matière de remise de leur déclaration fiscale à l'impôt des sociétés.

Conformément à l'article 182, §2/1 nouveau de l'A.R-C.I.R, introduit par l' A.R du 29 juillet 2019 (M.B du 26/08/2019), cette échelle des majorations se présente comme suit :

- 25% en cas d'une deuxième infraction ;
- 50% en cas d'une troisième infraction ;
- 100% en cas d'une quatrième infraction ;
- 200% en cas d'une cinquième infraction ou d'une infraction suivante.

Il y a lieu cependant de signaler que pour déterminer le pourcentage de majoration du minimum de bénéfices imposables, les infractions antérieures ne sont « *pas prises en compte si aucune infraction n'a été sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui au cours duquel la nouvelle infraction d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci est commise* » (A.R-C.I.R , art. 182, §2/2 nouveau).

Notons qu'une société n'est taxée, en cas de remise tardive ou d'absence de déclaration, sur un bénéfice imposable minimum, éventuellement majoré comme ci-dessus, que si elle n'a pas pu apporter la preuve du chiffre exact de ses bénéfices imposables. En effet, si cette preuve est faite, la société sera taxée sur ses bénéfices imposables réels (dont elle a prouvé l'existence) et non sur un montant minimum forfaitaire de bénéfices imposables.

⁶⁷ « Quand y a-t-il absence ou remise tardive de déclaration 'de manière répétée' ? », Fiscologue consulté en ligne, 2020, n° 1652.

Chapitre 5 : l'harmonisation de certains régimes entre petites et grandes sociétés

Section 1 : harmonisation du régime fiscal des plus-values réalisées sur des actions par des sociétés

Initialement, les « **petites sociétés** » (selon l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) **bénéficiaient d'une exonération totale** à l'impôt des sociétés des plus-values réalisées sur des actions ou parts si ces actions respectaient les conditions de permanence et de taxation en amont (C.I.R, art. 192, §1^{er}, al. 1^{er} ancien). Cette exonération a lieu dans la déclaration fiscale par la majoration de situation de début des réserves taxables (code 1051 des réserves taxables).

Les grandes sociétés, qui respectaient ces mêmes conditions, **étaient, quant à elles, taxées sur ces plus-values à un taux forfaitaire de 0,412% (CCC comprise) et donnant lieu à une base minimale de taxation** (au code 1424 de la déclaration fiscale dans le cadre du détail des bénéfices de l'ex d'imp. 2019).

Il est important de rappeler la définition de ces 2 conditions à respecter pour qu'une petite société puisse bénéficier de l'exonération des plus-values sur actions ou parts :

- **une condition de permanence** (C.I.R, art. 202, §2, al. 1^{er}, 2^o) : il faut que les actions ou parts aient été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an ;
- **une condition de taxation en amont** (C.I.R, art. 203) : il faut que les dividendes encaissés aient été taxés au préalable en amont. Il existe 8 catégories de sociétés distributrices qui ne répondent pas à cette condition.

Lorsqu'une société (petite ou grande) ne respectait pas la condition de permanence mais bien la condition de taxation en amont, les plus-values sur actions étaient taxées à un taux de 25,75% (CCC incluse). Si les dividendes potentiels ne satisfaisaient pas à la condition de taxation en amont, les plus-values étaient taxées au taux d'imposition normal de l'impôt des sociétés (à savoir 33,99% ou le taux réduit progressif par tranches pour les sociétés qui respectaient les conditions d'obtention).

À partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), la réforme de l'impôt des sociétés place désormais les petites sociétés (au sens de l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du CSA) et les grandes sociétés sur un **même pied d'égalité**.

Dorénavant, les grandes sociétés peuvent également bénéficier d'une exonération totale à l'impôt des sociétés des plus-values sur actions ou parts ⁶⁸.

La taxation forfaitaire de 0,412% des grandes sociétés a donc été supprimée à l'impôt des sociétés (C.I.R, suppression de l'art. 217, al. 1^{er}, 3^o).

⁶⁸ « Première phase de la réforme de l'I.Soc. et déclaration ex. d'imp. 2019 », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1619.

L'exonération des plus-values sur actions ou parts sera matérialisée, comme précédemment pour les petites sociétés qui respectaient les conditions de permanence et de taxation en amont, dans la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés par une **majoration de la situation de début des réserves** (au code 1051 de la déclaration fiscale). De ce fait, il y aura une diminution de la base imposable de la société.

Notons néanmoins que la réforme ajoute une **condition supplémentaire** pour l'exonération de telles plus-values. Les sociétés (aussi bien les grandes que les petites sociétés) doivent maintenant respecter **trois conditions au total** pour pouvoir immuniser leurs plus-values sur actions (C.I.R, art. 192, §1^{er}, al. 1^{er} nouveau).

Ces conditions sont celles d'application pour la déduction des R.D.T (cfr, point II, chapitre 3, section 1, sous-section 5, C.)⁶⁹. Il s'agit des **conditions de permanence, de taxation en amont et de participation minimale**.

Rappelons qu'en vertu de la **condition de participation minimale**, la société doit détenir, à la date de réalisation de la plus-value, dans le capital de la société distributrice soit une participation d'au moins 10%, soit une participation dont la valeur d'investissement s'élève à au moins 2.500.000 euros (C.I.R, art. 202, §2, al. 1^{er}, 1°).

Pour l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) et 2020 :

- si une société (grande ou petite) ne respecte pas **la condition de taxation en amont et/ou la condition de participation minimale**, les plus-values seront taxées au taux d'imposition normal de l'I.Soc (à savoir 29,58% ou 20,40% pour les petites sociétés qui remplissent les conditions d'accès au taux réduit pour la partie de la plus-value sur actions qui n'excède pas 100.000 euros) ;
- si une société (grande ou petite) ne respecte pas **la condition de permanence mais bien la condition de taxation en amont et la condition de participation minimale**, les plus-values seront taxées à un taux distinct de 25,50% (CCC incluse) ou de 20,40% pour les petites sociétés qui remplissent les conditions d'accès au taux réduit pour la partie de la plus-values qui est inférieure à 100.000 euros (C.I.R, art. 217, al. 1^{er}, 2°).

A partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), lorsqu'une société (petite ou grande) ne respecte pas une des trois conditions (condition de permanence, condition de taxation en amont, condition de participation minimale), alors les plus-values sur actions ou parts seront taxées au taux d'imposition nominal de base de 25% ou au taux réduit de 20% pour les petites sociétés qui remplissent les conditions d'obtention de ce taux pour la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables.

⁶⁹ « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1549.

Comme, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), le taux nominal de base de l'impôt des sociétés s'abaissera à 25% (avec la suppression de la CCC), le taux distinct de taxation des plus-values sur actions ou parts de 25%, en cas de non-respect de la condition de permanence alors que les deux autres conditions sont remplies, n'a plus lieu d'être et est donc abrogé ⁷⁰.

Section 2 : harmonisation de certaines règles d'amortissement

Les petites sociétés (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) **disposaient d'un régime de faveur concernant la première annuité d'amortissement**. En effet, celles-ci pouvaient, pour l'année au cours de laquelle l'investissement (en immobilisations corporelles ou incorporelles) avait été effectué, comptabiliser une annuité d'amortissement complète, quelle que soit la date de l'investissement.

Cependant, la réforme de l'impôt des sociétés place les petites sociétés sur un même pied d'égalité que les grandes sociétés **pour des immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020**.

Dorénavant, les petites sociétés doivent également « **proratiser** » **la première annuité d'amortissement**. Cette première annuité, qui porte sur des immobilisations acquises ou constituées durant la période imposable, ne sera donc prise en considération comme frais professionnels déductibles, que pour la quotité qui correspond à la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou constituée.

Désormais, **l'amortissement prorata temporis** pour l'année de l'investissement devient donc également **obligatoire sur le plan fiscal pour les petites sociétés** (C.I.R, art. 196, §2 nouveau).

⁷⁰ Circulaire 2018/C/116 du 22 octobre 2018, point 20.

Chapitre 6 : Les mesures qui impactent le calcul de l'impôt

Section 1 : la majoration aggravée pour absence ou insuffisance de versements anticipés

Les sociétés qui ne réalisent pas des versements anticipés au cours de l'année durant laquelle les revenus sont recueillis ou qui réalisent des versements anticipés qui sont insuffisants, ont un **impôt des sociétés qui sera alors majoré**.

Conformément à l'article 158 du C.I.R, la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés s'applique à l'impôt des sociétés total (CCC incluse) mais diminué des précomptes mobiliers, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et des crédits d'impôts. Il s'agit de **la base de calcul de la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés** (ci-après « VA »).

La base de calcul de la majoration pour absence ou insuffisance de VA est soumise à une majoration fixée à 2,25 fois le taux de référence (= **majoration globale**).

Pour l'exercice d'imposition 2018, ce **taux de référence** pour le calcul de la majoration **ne pouvait pas être inférieur à 1%** tant à l'I.P.P qu'à l'I.Soc (C.I.R, art. 161). Cela signifie que le taux de la majoration globale était toujours au moins égal à 2,25% (soit $1\% \times 2,25$).

Les sociétés qui réalisent des versements anticipés bénéficient d'un avantage nommé « **la bonification** » qui est calculé selon un pourcentage dégressif en fonction du trimestre de versement. Les versements anticipés **sont** donc multipliés par 3 – 2,5 – 2 – 1,5 fois le taux de référence selon le trimestre de versement.

Pour l'exercice d'imposition 2018, comme le taux de référence ne pouvait être inférieur à 1%, cela donnait par conséquent des bonifications respectives de 3% - 2,5% - 2% - 1,5% en fonction du trimestre de versement.

Pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile, les VA qui donnent lieu aux bonifications de 3 – 2,5 – 2 – 1,5 fois le taux de référence doivent être respectivement effectués au plus tard le 10 avril, le 10 juillet, le 10 octobre et le 20 décembre de l'année des bénéfices imposables.

La majoration totale effective est égale à la différence positive entre la majoration globale et l'avantage obtenu par les sociétés (C.I.R, art. 159).

Lorsque la différence est négative, il n'y a donc pas de majoration qui est due.

De plus, depuis l'exercice d'imposition 2018, la **majoration totale n'était pas due** lorsqu'elle était inférieure à 0,5% de l'impôt qui sert de base à son calcul ou à 80 euros (montant indexé) (C.I.R, art.163).

La loi portant réforme de l'impôt des sociétés modifie certains aspects de cette majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés.

Tout d'abord, la réforme de l'impôt des sociétés indique qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), le **taux de référence** pris en considération pour le calcul de la majoration d'impôt pour absence ou insuffisance de versements anticipés **ne pourra pas être inférieur à 3% mais uniquement à l'impôt des sociétés** (C.I.R, art. 218, §1^{er}, al. 2, nouveau tel qu'inséré par l'art.57, 1° de la réforme du 25 décembre 2017). Cela signifie que **le taux de la majoration globale** sera toujours au moins égal à **6,75%** (soit $3\% \times 2,25$) **à l'I.Soc.**

Pour l'exercice d'imposition 2019 (rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), le taux de la majoration globale était donc de 6,75%.

Et donc, **pour l'exercice d'imposition 2020**, le taux de la majoration globale est inchangé et s'élève toujours à 6,75%.

La réforme de l'impôt des sociétés n'a pas modifié l'avantage que les sociétés peuvent se voir obtenir. Les versements anticipés sont donc toujours multipliés par 3 – 2,5 – 2 – 1,5 fois le taux de référence selon le trimestre de versement.

Cependant, puisqu'à partir de l'exercice d'imposition 2019 (rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), le taux de référence ne peut désormais plus être inférieur à 3%, les pourcentages de bonifications ont augmenté à partir cet exercice.

Pour les exercices d'imposition 2019 (rattaché à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) et 2020, les taux des bonifications obtenues sont donc respectivement de 9%, 7,5%, 6% et 4,5% selon que les versements anticipés ont été effectués au plus tard le 10 avril, le 10 juillet, le 10 octobre et le 20 décembre 2018 ou 2019.

L'article 57 de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés ayant abouti à l'article 218, § 1^{er}, al. 4 du C.I.R précise également que l'exception prévue à l'article 163 du C.I.R n'est plus applicable. Autrement dit, à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), **la règle qui porte sur l'absence de majoration quand son montant n'atteint pas 0,5% de l'impôt qui sert de base à son calcul ou 80 euros (montant indexé) est supprimée à l'impôt des sociétés.**

Ces différents changements **renforcent la sanction** en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipés. De ce fait, cela incitera les sociétés à **payer en temps voulu et en suffisance** leurs versements anticipés.

Notons que la loi portant réforme de l'impôt des sociétés n'a pas modifié le **régime de faveur des petites sociétés** (CSA, art. 1:24, §§1^{er} à 6). En effet, depuis l'exercice d'imposition 2004, pour les petites sociétés, aucune majoration n'est due sur l'I.Soc en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés **durant les trois premiers exercices comptables à partir de leur constitution** (C.I.R, art. 218, § 2).

Deux exemples (exemples 3 et 4) illustrant le principe de la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés ont été réalisés à l'**annexe 13** de ce mémoire.

Afin d'illustrer au mieux le renforcement de la sanction en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés, deux exercices comparatifs avant et après réforme ont également été réalisés à l'**annexe 13**.

Dans les différents exemples, la société tient ses écritures par année civile et n'a pas droit à la tarification réduite de l'I.Soc de 20,40% sur les 100.000 premiers euros de bénéfices imposables.

Le premier cas est un exemple d'une société qui n'a réalisé aucun versement anticipé durant l'exercice comptable. **Le deuxième exemple** illustre le cas d'une société dont la majoration totale (majoration globale – bonification) est inférieure à 80 euros indexés ou à 0,5% de l'impôt qui sert de base à son calcul.

Voici le résumé des majorations effectivement dues de ces deux exemples :

	Exemple 1	Exemple 2
Exercice d'imposition 2018	7 647,75 euros	0,00 euro
Exercice d'imposition 2019	19 966,50 euros	76,50 euros

Nous pouvons voir dans le premier exemple qu'une société qui ne réalise aucun versement anticipé est « gravement » sanctionnée depuis l'exercice d'imposition 2019 puisque dorénavant, il existe un taux de référence minimum égal à 3% auquel on applique 2,25 pour obtenir la majoration globale.

Dans l'exemple 2, nous constatons qu'après la réforme, la majoration est due même si elle est inférieure à 80 euros (montant indexé). Pour l'exercice d'imposition 2018, aucune majoration n'est due puisque la majoration totale est inférieure à 0,5% de l'impôt qui sert de base à son calcul ou 80 euros (montant indexé).

Section 2 : la cotisation spéciale sur commissions secrètes et bénéfices dissimulés

Sous- section 1 : la modification au niveau des bénéfices dissimulés

Lorsqu’une société dissimule certains de ses bénéfices qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société ou ne justifie pas certaines dépenses (tels que les commissions, les ristournes commerciales, les honoraires, les rémunérations ou rentes payées aux membres du personnel et aux dirigeants d’entreprise ou encore des indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l’employeur ⁷¹), des avantages de toute nature (ci-après « ATN ») ou certains avantages financiers (« **commissions secrètes** ») par la production de fiches individuelles et de relevés récapitulatifs, **elle sera redevable d’une cotisation distincte** de l’impôt des sociétés conformément à l’article 219, al. 1^{er} du C.I.R.

Cependant la société peut échapper dans deux cas visés à l’article 219, al. 6 et al. 7 à cette cotisation sur les dépenses et ATN non justifiés. Comme ces deux cas n’ont pas été modifiés par la réforme de l’impôt des sociétés, ils ne seront pas analysés ci-après.

Lorsqu’elle est due, cette cotisation s’élève à **100% (avant CCC)** de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés. Le taux de la cotisation est donc de **102% (CCC incluse) pour l’exercice d’imposition 2019** (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018) **et pour l’exercice d’imposition 2020**. Elle sera de **100% à partir de l’exercice d’imposition 2021** (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020) puisque la CCC est supprimée à l’impôt des sociétés.

Notons néanmoins que le taux de la cotisation distincte est fixé à **50% (avant CCC)** lorsque le bénéficiaire de ces dépenses ou avantages est une personne morale (C.I.R, art. 219, al. 2).

Jusqu’à l’exercice 2020 inclus, lorsque la société **réintérait les bénéfices dissimulés** « *dans la comptabilité d’un exercice comptable postérieur à l’exercice comptable au cours duquel le bénéfice est réalisé,(...), pour autant que le contribuable n’ait pas encore été informé par écrit d’actes d’administration ou d’instruction spécifiques en cours* », le taux de cette cotisation distincte était également fixé à **50% avant CCC** (C.I.R, art. 219, al. 2 et al. 4 ancien), soit à 51% (ccc comprise à partir de l’exercice d’imposition 2019).

Notons toutefois que les bénéfices dissimulés ne sont soumis à la cotisation distincte que s’ils sont le résultat d’un rejet de frais professionnels conformément à l’article 219, al. 5 du C.I.R.

Par **bénéfices dissimulés**, il y a lieu d’entendre « *les bénéfices constatés par l’administration qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, par conséquent, ne se retrouvent pas non plus parmi les éléments du patrimoine de la société. En particulier, cela concerne le chiffre d’affaires réalisé en noir par une entreprise* » ⁷².

⁷¹ Brochure explicative de la déclaration I.Soc de l’exercice d’imposition 2019, p.36.

⁷² Circulaire 2017/C/16 (Annexe) du 1^{er} mars 2017, point 219/19.

Cependant, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), de tels **bénéfices dissimulés ne pourront plus être réintégrés** à la comptabilité d'un exercice comptable postérieur dans les conditions susvisées. De ce fait, la réduction du taux de la **cotisation distincte de 100% à 50%** lors d'une réintégration de tels bénéfices dissimulés dans la comptabilité est également **supprimée** à partir de la même entrée en vigueur (C.I.R, art. 219, al. 2 modifié et suppression de l'al. 4). En clair, à partir de l'exercice d'imposition 2021, les bénéfices dissimulés seront soumis à une cotisation distincte de 100% de tels bénéfices.

Soulignons qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), selon l'exposé des motifs de la loi de réforme de l'I.Soc, les bénéfices dissimulés ne pourront plus **qu'être régularisés**. Ils seront soumis à **un taux nominal** applicable aux revenus professionnels pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été reçus ou attribués, majorés d'un taux de **pénalité fixé à 25%** ⁷³.

Conformément à l'article 219, al. 2 modifié du C.I.R, la **cotisation spéciale de 100% reste applicable aux bénéfices dissimulés**. Il n'est nullement précisé que cette cotisation n'est pas applicable aux bénéfices dissimulés qui sont régularisés. Il peut donc être supposé que la cotisation spéciale s'ajoute à l'I.Soc et à la pénalité payés par la société sur de tels bénéfices, ce qui aura pour conséquence d'augmenter la pression fiscale totale sur les bénéfices dissimulés au fur et à mesure des étapes de la réforme de l'impôt des sociétés ⁷⁴.

Sous- section 2 : la modification au niveau de la déductibilité de la cotisation spéciale sur les commissions secrètes et bénéfices dissimulés

Conformément à l'article 198, § 1^{er}, 1^o ancien du C.I.R, cette cotisation spéciale sur les commissions secrètes et bénéfices dissimulés **est déductible à l'impôt des sociétés** au titre de frais professionnels jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus.

Néanmoins, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020) cette cotisation distincte ne sera **plus déductible** à l'impôt des sociétés au titre de frais professionnels (C.I.R, art. 198, § 1^{er}, 1^o modifié). Elle sera donc considérée comme une D.N.A et devra être indiquée au **code 1201** de la déclaration fiscale dans le cadre des dépenses non admises.

Cette modification entrainera donc aussi un élargissement de la base taxable des sociétés par l'augmentation du montant de leurs DNA.

Notons qu'aux **codes 1506 et 1507** du cadre des cotisations distinctes de la déclaration fiscale de l'impôt des sociétés, sont mentionnés le montant des bénéfices dissimulés, des dépenses et ATN non justifiés en fonction du taux de la cotisation distincte (50% ou 100%) ⁷⁵.

⁷³ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.102.

⁷⁴ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.101.

⁷⁵ Explications relatives à la déclaration à l'impôt des sociétés – Exercice d'imposition 2019, p. 36.

Or, en lisant le libellé de ces codes du cadre des cotisations distinctes, il n'est nullement précisé que c'est le montant des bénéfices dissimulés, dépenses et ATN non justifiés qui doit y être indiqué. À la lecture seule de ces libellés, nous pourrions, en effet, imaginer que c'est le montant de la cotisation distincte qui doit être payée qui doit être indiqué aux codes 1506 et 1507.

Sous- section 3 : la modification au niveau de l'amende administrative

Suite à la suppression, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020) de la possibilité, sous certaines conditions, pour une société de réintégrer les bénéfices dissimulés dans la comptabilité d'un exercice comptable ultérieur à l'exercice comptable au cours duquel les bénéfices sont réalisés, la disposition reprise à l'article 445, §1^{er}, al. 5 ancien du C.I.R qui stipulait **qu'aucune amende** n'était appliquée lorsque « *la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, visée aux articles 219 et 233, alinéa 2, est faite dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice dissimulé a été réalisé dans les conditions visées au même article 219, alinéa 4* » est donc **supprimée à partir du même exercice d'imposition** ⁷⁶.

Dès lors, pour l'administration fiscale, « *une **amende administrative** pourra quand même être appliquée en cas de réintégration ultérieure dans la comptabilité de bénéfices dissimulés* » ⁷⁷.

Ce commentaire de l'administration fiscale semble **contradictoire** avec la suppression de la possibilité pour les sociétés de réintégrer les bénéfices dissimulés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel les bénéfices sont réalisés. Ce commentaire n'est néanmoins pas en contradiction avec la pénalité fixe de 25%, annoncée dans l'exposé des motifs de la loi de réforme de l'I.Soc ⁷⁸, qui serait infligée aux sociétés qui disposent de bénéfices dissimulés.

⁷⁶ « Minimum de bénéfices et non déclaration. Amende en cas de réintégration de bénéfices dissimulés dans la comptabilité », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n° 1572.

⁷⁷ Circulaire 2018/C/64 du 25 mai 2018, point II, 2°, 2.

⁷⁸ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.102.

III. Les mesures de faveur pour les PME qui existaient avant la réforme de l'I.SOC

Chapitre 1 : les mesures impactant les réserves taxables

Section 1 : la réserve de liquidation

Tout d'abord, il est important de noter que la réserve de liquidation spéciale ne sera pas analysée dans le cadre de ce mémoire car sa création était limitée dans le temps. Celle-ci n'a pu être constituée qu'au moyen des réserves taxées afférentes aux exercices d'imposition 2013 et 2014. **Ne sera donc analysée que la réserve de liquidation ordinaire (ci-après « RLO »).**

Notons également que, **seront traitées, dans ce mémoire, uniquement les distributions de réserves de liquidation ordinaires aux actionnaires personnes physiques** (et pas la distribution des RLO aux actionnaires sociétés).

Conformément à l'article 184^{quater}, al. 1^{er} du C.I.R, **seule une petite société** (au sens de l'art.15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) peut constituer une **réserve de liquidation** depuis l'exercice d'imposition 2015.

Cette RLO est constituée par « *l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt* ». Celle-ci doit être portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif (C.I.R, art. 184^{quater}, al. 2 et al.3). Il s'agit du respect de la **condition d'indisponibilité** ⁷⁹.

Par « **bénéfice comptable après impôt** » qui peut être utilisé pour constituer une RLO, le ministre des Finances a expliqué qu'il s'agit du « *du bénéfice de l'exercice à affecter tel que prévu sous le code 9905 des modèles des comptes annuels de la Banque nationale* » ⁸⁰ c'est à dire le bénéfice comptable de l'exercice, après prise en charge de l'I.Soc et de la cotisation distincte anticipative de 10% (voir ci-après).

Il s'agit dès lors d'une réserve taxable à l'impôt des sociétés, comme la réserve légale ou les réserves disponibles qui proviennent aussi du bénéfice comptable après impôts de l'exercice.

Il ne faut donc pas confondre la **condition d'indisponibilité** (affectation de la RLO à un sous-compte distinct du passif) à respecter pour qu'une réserve de liquidation ait un statut fiscal particulier en cas de sa distribution aux actionnaires avec la **condition d'intangibilité** formulée de la même manière à l'article 190^{bis} du C.I.R, qui concerne un transfert aux réserves immunisées et qui est à respecter pour qu'une telle réserve ne soit pas taxée à l'impôt des sociétés.

⁷⁹ C.Schotte, Les réserves taxables, Cours de fiscalité d'entreprise 2019-2020, Unamur, p.12.

⁸⁰ Q. Parl n° 2475 de Mme Veerle Wouters du 25 février 2015, Commission des Finances et du Budget, CRIV COM 098, p. 35.

Le régime fiscal de faveur résultant de la RLO ne se trouve donc pas à l'I.Soc mais dans le chef des actionnaires personnes physiques en cas de distribution de cette réserve.

Le montant de la réserve de liquidation doit être indiqué au **code 1012** dans le cadre des réserves taxables de la déclaration fiscale.

Cette réserve de liquidation n'apparaît cependant pas comme telle dans un compte distinct sous les réserves du passif du bilan alors que d'un point de vue fiscal, cette réserve est indiquée clairement séparément dans la déclaration fiscale (au code 1012).

En effet, le législateur comptable n'a pas prévu un poste distinct sous les réserves du passif du bilan pour comptabiliser cette réserve.

Le montant de la réserve de liquidation peut donc se retrouver, en comptabilité, dans différents sous-comptes distincts du passif (notamment celui de la réserve légale ou celui des réserves disponibles ordinaires), ce qui nécessite une réconciliation entre le point de vue fiscal et le point de vue comptable.

L'avis de la C.N.C 2015/2 du 13 mai 2015 préconise d'ailleurs l'utilisation du sous-compte distinct de passif « 133 XX - réserves disponibles » pour comptabiliser une RLO ⁸¹.

Lorsqu'au terme d'une période imposable, une petite société constitue une RLO, elle est redevable d'une **cotisation distincte** pour cette même période imposable **qui s'élève à 10% du montant de la réserve de liquidation qui a été constituée** (C.I.R, art. 219^{quater}).

Il ne s'agit pas d'un impôt sur le résultat puisque cette cotisation distincte est déterminée sur base de tout ou partie du bénéfice comptable de l'exercice après impôts, qui a été affecté à la RLO.

Selon la Commission des normes comptables (ci-après « CNC »), cette cotisation doit être comptabilisée à la date d'inventaire c'est à dire à la clôture de l'exercice (autrement dit, avant de connaître le bénéfice comptable de l'exercice (apparaissant au code 9905) qui peut être affecté entièrement à la RLO). Comme le législateur comptable n'a pas prévu un poste séparé pour la cotisation distincte, sa comptabilisation a lieu, de manière provisoire, « *dans un sous-compte distinct du compte 6702 : Charges fiscales estimées* » ⁸².

Si une petite société souhaite affecter **100% de son bénéfice comptable de l'exercice** à la constitution d'une RLO, comme la cotisation distincte doit être comptabilisée à la date d'inventaire, c'est à dire juste avant de connaître le bénéfice comptable total à affecter à la RLO, alors la cotisation distincte se calcule comme suit :

Cotisation distincte = montant du bénéfice comptable après impôts sur le résultat de l'exercice * 10/110

⁸¹ Avis CNC 2015/2 du 13 mai 2015, exemples.

⁸² Avis CNC 2015/2 du 13 mai 2015, point 4.

De ce fait, le montant de la RLO est égal à la différence entre le bénéfice comptable total après impôts sur le résultat de l'exercice et le montant de la cotisation distincte comptabilisée auparavant et peut se calculer comme suit :

Montant de la RLO = montant du bénéfice comptable après impôts sur le résultat de l'exercice * 100/110

Cette cotisation distincte n'est pas déductible au titre de frais professionnel et est donc considérée comme une D.N.A (C.I.R, art. 198, §1^{er}, 1°). Elle doit être indiquée au **code 1201** de la déclaration fiscale dans le cadre des dépenses non admises.

La société devra en outre joindre à sa déclaration fiscale un relevé (275A) à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel une réserve de liquidation a été constituée ou alimentée (C.I.R, art. 184^{quater}, al. 4).

La petite société devra également indiquer **au code 1508**, dans le cadre des cotisations distinctes de la déclaration fiscale, le montant de la réserve de liquidation constituée ou alimentée au cours de la période imposable.

Si la petite société respecte la **condition d'indisponibilité** et qu'elle a payé la **cotisation distincte anticipative de 10%**, elle permettra aux actionnaires de bénéficier d'un **avantage à l'I.P.P en ce qui concerne le taux de précompte mobilier** lors de la distribution de la R.L.O.

En effet, lors de la dissolution de la petite société, **le boni de liquidation** qui résulte de la RLO est totalement **exonéré de précompte mobilier dans le chef de l'actionnaire personne physique** (C.I.R, art. 21, 11°).

Dans le cas où la petite société déciderait de distribuer une partie de la réserve de liquidation sous forme de **dividendes ordinaires**, le **précompte mobilier sera réduit si la RLO qui est distribuée a été conservée pendant un certain délai** (cfr ci-dessous).

Notons que conformément à l'article 184^{quater}, al. 5 du C.I.R, ce sont les réserves de liquidation les plus anciennes qui sont censées être les premières retirées (= utilisation de la **méthode F.I.F.O** = first in, first out), c'est à dire distribuées.

C'est pour cela qu'il est nécessaire pour les sociétés de fournir le relevé désigné ci-dessus à la déclaration fiscale pour que l'administration fiscale puisse suivre l'historiques des différentes RLO constituées par la société.

Lorsque c'est le cas, conformément à l'article 269, §1^{er}, 8° du C.I.R, plusieurs possibilités sont à envisager en cas de distribution de la RLO sous forme de dividendes ordinaires :

- soit la partie de la réserve de liquidation qui est diminuée a été conservée pendant une **période inférieure à 5 ans** à compter du dernier jour de la période imposable concernée (c'est à dire celle de la constitution de cette RLO à la date de clôture de l'exercice comptable) : dans ce cas, **le taux de précompte mobilier est fixé à 17% (à partir du 1^{er} janvier 2016 pour les R.L.O distribuées qui ont été constituées avant l'exercice d'imposition 2018) ;**
- soit la partie de la réserve de liquidation qui est diminuée a été conservée pendant une **période inférieure à 5 ans** à compter du dernier jour de la période imposable concernée : dans ce cas, **le taux de précompte mobilier est fixé à 20% (à partir du 1^{er} janvier 2017 pour autant que la RLO distribuée ait été constituée pour une période imposable qui se rattache au plus tôt à l'exercice d'imposition 2018) ;**
- soit la partie de la réserve de liquidation qui est diminuée a été conservée pendant une **période d'au moins 5 ans** à compter du dernier jour de la période imposable concernée : dans ce cas, **le taux de précompte mobilier est fixé à 5%.**

Exemple de comparaison entre la distribution d'une réserve disponible ordinaire et d'une RLO (hypothèse d'affectation totale du bénéfice comptable après impôts de l'exercice à la constitution des réserves) :

	Hypothèse 1	Hypothèse 2	Hypothèse 3
Bénéfice après I.Soc (en euros)	50.000	50.000	50.000
Cotisation distincte anticipative à charge de la société		10%	10%
Montant de la cotisation anticipative (en euros)		4.545,45	4.545,45
Affectation totale du bénéfice de l'exercice à une réserve disponible ordinaire ou à une RLO (code 9905)	50.000	45.454,55	45.454,55
Distribution de la réserve disponible ordinaire ou de la RLO	50.000	45.454,55	45.454,55
Taux du précompte mobilier	30%	20%	5%
Montant du précompte mobilier (en euros)	15.000	9.090,91	2.272,73
Montant net en poche de l'actionnaire personne physique	35.000	36.363,64	43.181,82

Hypothèse 1 : Une petite société qui tient ses écritures par année civile et qui constitue une **réserve disponible ordinaire** pour l'exercice d'imposition 2018 (qui se clôture le 31/12/2017). Si elle décide de distribuer cette réserve en janvier 2020, le taux du précompte mobilier sera de 30%.

Hypothèse 2 : Une petite société qui tient ses écritures par année civile et qui constitue une **réserve de liquidation** pour l'exercice d'imposition 2018 (qui se clôture le 31/12/2017). Supposons qu'elle décide de distribuer cette réserve en janvier 2020 lors d'une assemblée générale extraordinaire. Comme la petite société a conservé la RLO pour une période inférieure à 5 ans, le taux du précompte mobilier s'élève à 20%.

Même si la taxation globale (hors I.Soc) de 30% est répartie sur deux têtes (10% de cotisation distincte à charge de la société et 20% de précompte mobilier dans le chef de l'actionnaire personne physique), la taxation effective, hors I.Soc, est de **27,27%**, comparé à la distribution d'une réserve disponible ordinaire (= $(4.545,45 + 9.090,91) / 50.000$).

Hypothèse 3 : Une petite société qui tient ses écritures par année civile et qui constitue une **réserve de liquidation** pour l'exercice d'imposition 2015 (qui se clôture le 31/12/2014) . Supposons qu'elle décide de distribuer cette réserve en janvier 2020 lors d'une assemblée générale extraordinaire. Comme la petite société a conservé la RLO pour une période d'au moins 5 ans, le taux du précompte mobilier s'élève à 5%.

Même si la taxation globale (hors I.Soc) de 15% est répartie sur deux têtes (10% de cotisation distincte à charge de la société et 5% de précompte mobilier dans le chef de l'actionnaire personne physique), la taxation effective, hors I.Soc, est de **13,64%**, comparé à la distribution d'une réserve disponible ordinaire (= $(4.545,45 + 2.272,73) / 50.000$).

En conclusion, nous pouvons donc constater qu'il est plus intéressant qu'une petite société affecte son bénéfice comptable de l'exercice à une réserve de liquidation plutôt qu'à une réserve disponible ordinaire, en vue de sa distribution à **un actionnaire, personne physique, pour lequel le précompte mobilier est libératoire**.

En effet, nous pouvons observer que l'actionnaire , personne physique, détiendra un montant net un peu plus important dans l'hypothèse d'une distribution d'une RLO qui a été conservée moins de 5 ans par la société que dans l'hypothèse de la distribution d'une réserve disponible ordinaire (différence de 1.363,64 euros par rapport à une réserve disponible ordinaire).

Rappelons également que plus la petite société conserve la RLO longtemps, plus les actionnaires bénéficieront d'un précompte mobilier qui est réduit lors de sa distribution.

Nous pouvons d'ailleurs observer que l'actionnaire personne physique détiendra un montant net beaucoup plus important dans l'hypothèse d'une distribution d'une RLO qui a été conservée plus de 5 ans par la société que dans l'hypothèse de la distribution d'une réserve disponible ordinaire (différence de 8.181,82 euros par rapport à une réserve disponible ordinaire).

Enfin, il est important de souligner que le système de **la réserve de liquidation ne comporte pas que des avantages** pour les petites sociétés. En effet, la petite société est redevable d'une cotisation distincte anticipative de 10% du montant de la RLO qui a été constituée alors qu'elle ne distribuera cette RLO que plusieurs années après (paiement de la cotisation parfois plus de 5 ans auparavant).

De plus, si la petite société ne dégage aucun bénéfice durant les exercices comptables qui suivent la constitution de la RLO (qu'elle est donc en perte comptable reportée), il se pourrait qu'elle ait payé la cotisation anticipative « pour rien ». En effet, si les pertes réalisées par la petite société sont si importantes qu'elle ne dispose plus de réserves à distribuer lors de sa liquidation, il n'y aura pas de boni de liquidation à distribuer et la petite société ne pourra pas récupérer la cotisation distincte de 10% qu'elle a payée lors de la constitution des RLO ⁸³.

Chapitre 2 : les mesures impactant les déductions fiscales

Section 1 : la déduction pour investissement

Sous- section 1 : règles applicables à toutes les déductions pour investissement

Une société peut bénéficier d'une **déduction pour investissement** (ci-après « DPI ») correspondant à l'application d'un pourcentage de déduction sur la valeur d'investissement de certaines immobilisations. Pour cela, elle doit cependant **respecter certaines conditions** dites « de base » (C.I.R, art. 68 et art. 75, 4° à contrario) :

- il doit s'agir d'immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf ou d'immobilisations incorporelles neuves ;
- ces immobilisations doivent être affectées à l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique ;
- ces immobilisations doivent être amortissables ;
- l'amortissement de ces immobilisations doit être réparti sur au moins trois périodes imposables.

Les déductions pour investissement ont été créées pour inciter les sociétés à investir dans des investissements éligibles.

Notons qu'il existe néanmoins **plusieurs types de déduction pour investissement** :

- la **DPI ordinaire** qui concerne les immobilisations corporelles ou incorporelles neuves directement liées à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société (C.I.R, art. 201, §1^{er}, al. 1^{er}, 1°) ;
- les **DPI majorées pour des investissements spécifiques**. En effet, le pourcentage de déduction est majoré en ce qui concerne les brevets, les immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées respectueuses de l'environnement, pour les immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, pour l'achat d'un système d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement Horeca, pour les immobilisations en actifs numériques ou encore pour les investissements qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et de leur contenu et des véhicules d'entreprise visés à l'article 44bis, § 1^{er}, alinéa 3 (C.I.R, art. 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 2° et 3°).

⁸³ La constitution et la distribution d'une réserve de liquidation, Pacioli, année 2015, n°399, pp.2 et 3.

Parmi ces différentes déductions pour investissement, certaines d'entre elles **sont cependant exclusivement réservées aux petites sociétés** (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA). Il s'agit de la **déduction pour investissements ordinaires et des déductions pour investissements spécifiques en actifs numériques et pour investissements qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels, de leur contenu et des véhicules d'entreprise**. Ces trois DPI seront analysées ci-dessous aux sous-sections 2, 3 et 4 de ce mémoire.

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices imposables subsistants au terme de l'opération précédente lors la p.i, les DPI sont reportables sur les bénéfices des p.i ultérieures sans limite dans le temps mais avec un montant maximum annuel déductible (C.I.R, art. 72, al. 1^{er}). Il existe cependant une exception pour la DPI ordinaire, qui n'est reportable que sur la p.i suivante (C.I.R, art. 201, §1^{er}, al. 5).

Pour l'exercice d'imposition 2019, le stock reporté, afférent à toute DPI, non déduit au cours des périodes imposables antérieures, ne pouvait être déduit que pour un montant de maximum 991.570 euros. Pour l'exercice d'imposition 2020 et 2021, ces montants maxima sont respectivement de 1.011.900 euros et 1.026.470 euros (C.I.R, art. 72, al. 2).

Notons également que, lorsque le stock reporté à la fin de la période imposable précédente excède un certain montant (3.966.260 euros pour l'ex d'imp. 2019, 4.047.610 euros pour l'ex d'imp. 2020 et 4.105.890 EUR pour l'ex d'imp. 2021), le stock reporté qui peut être déduit, par p.i, ne peut l'être qu'à concurrence de 25% de ce montant total conformément à l'article 72 du C.I.R (règle des 25%).

Cependant, **cette règle des 25%** qui limite la déduction du stock reporté de DPI en cas de dépassement d'un certain montant (par exemple 1.011.900 euros pour l'exercice d'imposition 2020) ne sera, en pratique, que peu appliquée aux petites sociétés. En effet, les PME ne dépasseront généralement pas les plafonds de 991.570 euros (ex d'imp. 2019), 1.011.900 euros (ex d'imp. 2020) et 1.026.470 euros (ex d'imp. 2021).

Désormais, toutes les DPI (tant de la p.i imposable que celles reportées) font partie du premier groupe des déductions fiscales à la 7^{ème} opération (C.I.R, art. 207, al. 2 nouveau). Nous pouvons donc observer que les DPI reportées ne sont **pas impactées par l'application de la nouvelle règle de la corbeille** (règle des 70%).

Il est important de souligner que, comme pour le stock de R.D.T reporté, en cas de « *prise ou de changement, au cours de la période imposable, du contrôle d'une société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique* », le stock de déduction pour investissement reporté (en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables précédentes) « *n'est pas déductible des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure* » (C.I.R, art. 207, al. 8, nouveau).

En cas de prise ou de changement de contrôle non justifié, il y a donc une **perte définitive** de ce droit de déduction. Cependant, si la société a droit à une déduction pour investissement pour la période imposable où est survenue la prise ou le changement de contrôle non justifié de la société, la déduction pour investissement visée n'est pas remise en cause.

Sous- section 2 : la déduction pour investissements ordinaires

Les petites sociétés (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) et uniquement elles peuvent bénéficier d'une déduction pour **investissements ordinaires** applicable en une fois uniquement si elles respectent les conditions suivantes (C.I.R, art. 201, §1^{er}, al. 1^{er}, 1^o) :

- il doit s'agir d'immobilisations corporelles ou incorporelles neuves ;
- ces immobilisations doivent être directement liées à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société.

Le taux de la déduction pour investissement ordinaire est **en principe de 8%** de la valeur d'investissement des immobilisations concernées.

Notons que la loi portant réforme de l'impôt des sociétés a relevé **temporairement** le taux de DPI ordinaire. En effet, **pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019** (quel que soit l'exercice d'imposition auquel la p.i se rattache)⁸⁴, **le pourcentage de la déduction pour investissement ordinaire a été relevé de 8% à 20%** (C.I.R, art. 201 modifié, §1^{er}, al. 1^{er}, 1 modifié).

Cette mesure visait à relancer l'économie par l'intermédiaire d'une relance des investissements des PME ⁸⁵.

Pour les investissements ordinaires acquis ou constitués par une « petite société » à partir du 1^{er} janvier 2020, le taux de déduction sera à nouveau de 8%.

Comme type d'investissement ordinaire, il y a l'achat à l'état neuf d'un bâtiment à usage exclusivement professionnel, l'achat à l'état neuf de mobilier, de matériel de bureau ou encore de machines et outillages utilisés dans le cadre de l'exploitation.

Rappelons que les petites sociétés doivent effectuer **un choix entre la déduction pour capital à risque et la déduction pour investissements ordinaires (C.I.R, art. 201, §1^{er}, al. 3)**. La déduction pour investissement ordinaire est donc applicable uniquement si la société a renoncé, pour la même période imposable, à la déduction pour capital à risque à laquelle elle aurait droit.

Notons que, lorsqu'elle opte pour la DPI ordinaire (à la place de la DCR), la déduction pour investissement ordinaire est alors uniquement reportable sur la p.i suivante (C.I.R, art. 201, §1^{er}, al. 5). Il n'y a donc que les DPI pour investissements spécifiques qui sont reportables sans limite dans le temps.

En principe, au vu de la perte nette d'attractivité de la DCR, les petites sociétés se tourneront généralement vers la déduction pour investissement ordinaire, si elles y ont droit.

⁸⁴ « Déduction pour investissement. Pourcentage de base. Majoration temporaire », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1556.

⁸⁵ Doc.parl., Ch.repr., sess 2017-2018, n°2864/001, p.36.

En effet, la DCR a perdu de son attractivité puisqu'elle est calculée maintenant sur le capital incrémental de la société (cfr point II, chapitre 3, section 1, sous-section 5, D.). De plus, avec la modification de l'ordre et des modalités des déductions fiscales, la déduction pour investissement (7^{ème} OP) vient désormais avant la déduction pour capital à risque (9^{ème} OP) (alors que c'était le cas inverse jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus).

Enfin, comme exposé ci-dessus, la DPI ordinaire pour PME est reportable sur la période imposable suivante en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices imposables subsistants après l'opération précédente (C.I.R, art. 201, § 1^{er}, al. 5) alors que la déduction pour capital à risque n'est pas reportable sur une période imposable ultérieure.

Exemple :

Supposons une petite société (selon l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) qui a acquis du matériel et du mobilier de bureau neufs pour son activité professionnelle au cours de la p.i 2019 (exercice d'imposition 2020) pour un montant de 20.000 euros et amortissables sur 5 ans.

Cette petite société peut donc bénéficier d'une déduction pour investissements ordinaires.

Supposons également que cette petite société dispose des fonds propres (corrigés) suivants :

Période imposable	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Fonds propres corrigés (début p.i) en euros	55.000	75.000	80.000	95.000	145.000	155.000	150.000

La base de calcul de la DCR c'est à dire le capital à risque de la petite société pour la période imposable 2019 (exercice d'imposition 2020) est de 20.000 euros $((155.000 - 55.000) / 5 = 20.000 \text{ euros})$.

Il est important pour cette petite société de comparer ce qui serait le plus intéressant pour elle :

- déduction pour capital à risque : $20.000 \text{ euros} * 1,226\% = \mathbf{245,20 \text{ euros}}$;
- déduction pour investissement ordinaire : $20.000 \text{ euros} * 20\% = \mathbf{4.000 \text{ euros}}$.

Nous pouvons donc observer **une importante différence (3.755 euros)** entre la déduction pour investissements ordinaires et la déduction pour capital à risque, alors que les capitaux propres de la société ont quand même augmenté de 100.000 euros entre la p.i 2014 et la p.i 2019.

Notons que si le taux de la déduction pour investissement ordinaire avait été de 8%, la déduction serait de **1.600 euros** ($= 20.000 \text{ euros} * 8\%$) ce qui reste toujours plus intéressant que la déduction pour capital à risque (différence de 1.354,80 euros).

Les petites sociétés ont donc tout intérêt à opter pour une DPI ordinaire lorsqu'elles y ont droit.

Sous- section 3 : la déduction pour investissements en actifs numériques

Les petites sociétés (au sens de l'art. 15, §1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §1^{er} à 6 du nouveau CSA) et uniquement elles, bénéficient d'une déduction pour **investissements en actifs numériques** (C.I.R, art. 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 2°, f) et art. 201, §1^{er}, al. 6).

Conformément à l'article 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 2°, f) du C.I.R, les immobilisations en actifs numériques sont des investissements « *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* ».

Sont visés par exemple l'investissement dans un logiciel facilitant le paiement électronique ou dans un logiciel pour la sécurisation des données.

Pour ces investissements, la petite société bénéficie d'une **DPI majorée**. En effet, le taux de cette DPI est **majoré de 10 points** par rapport au taux de base variable défini à l'article 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 2° du C.I.R. Ce taux de base ne peut pas être inférieur à 3,5% ni supérieur à 10,5%.

Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, le taux de déduction des investissements en actifs numériques est, en conséquence, de **13,5%**.

Pour rappel, pour qu'une PME ait droit à cette DPI majorée, il faut cependant que l'actif numérique soit acquis à l'état neuf et amortissable sur au moins trois périodes imposables.

L'administration fiscale admet que si une petite société respecte les conditions d'octroi et les restrictions de la déduction pour investissements ordinaires et **qu'elle a acquis ou constitué des investissements en actifs numériques entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019, alors le taux de déduction pour ces actifs s'élèvera à 20% au lieu de 13,5%.**

Rappelons que pour bénéficier d'une DPI ordinaire, une petite société doit avoir acquis des immobilisations corporelles ou incorporelles neuves, que ces immobilisations soient directement liées à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société et que la petite société doit avoir renoncé à la DCR pour la même p.i.

Selon l'avis relatif à la déduction pour investissement de l'exercice d'imposition 2020 (M.B, 11/04/2019), l'administration fiscale accepte donc que le taux de déduction de cet investissement spécifique soit, comme pour la déduction pour investissements ordinaires, temporairement relevé.

Cependant pour l'administration fiscale, si la petite société a obtenu le taux temporaire de 20% pour les investissements en actifs numériques qu'elle a réalisé (entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019), en cas d'excédent de cette DPI (en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices imposables subsistants au terme de l'opération précédente lors la p.i imposable), cette DPI sera, contrairement à la règle de base pour les DPI reportées pour investissements spécifiques (C.I.R, art. 72, al. 1^{er}), uniquement reportable sur les bénéfices de la p.i suivante, comme c'est le cas pour une DPI ordinaire ⁸⁶.

⁸⁶ « Quand la déduction 'ordinaire' surclasse la déduction 'majorée' », Fiscologue consulté en ligne, 2018, n°1565.

Sous- section 4 : la DPI pour sécurisation des locaux et des véhicules d'entreprise

Pour terminer, les petites sociétés (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) bénéficient d'une déduction pour **investissements en sécurisation des locaux professionnels, de leur contenu ainsi que des véhicules d'entreprise** (C.I.R, art. 201, §1^{er}, al. 7).

Pour les investissements relatifs à la sécurisation des **locaux professionnels**, conformément à l'article 49¹ de l'A.R/C.I.R, il s'agit :

- du matériel qui empêche ou retarde l'accès aux locaux professionnels par des malfaiteurs ou retarde leur fuite après qu'ils aient commis un délit ;
- du matériel qui prévient ou détecte le vol d'objets dans les locaux professionnels ;
- du matériel qui empêche le vol dans les locaux professionnels de monnaie scripturale ou fiduciaire ou de valeurs pour lesquelles une opposition légale n'est pas possible ;
- du matériel qui détecte, vérifie ou enregistre les effractions ou les actes de violence dans les locaux professionnels.

Sont par exemple visés l'achat, à l'état neuf, d'un système d'alarme, l'installation d'un volet ou encore l'achat de caméras de surveillance.

Pour les investissements relatifs à la sécurisation des véhicules d'entreprise, conformément à l'article 49¹, §1^{er}, 5° de l'A.R/C.I.R, il s'agit du matériel qui détecte, empêche ou retarde l'accès à des véhicules d'entreprise (par exemple : un système d'alarme ou encore des serrures spéciales qui seraient plus compliquées à déverrouiller).

Cependant, **par véhicules d'entreprise**, il y a lieu d'entendre les véhicules affectés au transport rémunérés de personne, comme les autobus, les autocars ou les voitures affectées exclusivement à un service de taxi ainsi que les véhicules affectés aux transports de biens, comme les tracteurs, les camions ou les remorques. (C.I.R, art 44**bis**, §1^{er}, al. 3).

Toutes les PME ne seront donc pas concernées par la possibilité d'obtenir une déduction pour investissement pour la sécurisation des véhicules d'entreprise. En effet, cette DPI pour sécurisation des véhicules d'entreprise concernera, par exemple, les sociétés de taxi, d'autobus ou les sociétés agricoles.

Le taux de cette DPI est majoré de 17 points par rapport au taux de base variable défini à l'article 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 2° du C.I.R pour ces investissements (C.I.R, art. 69, §1^{er}, al. 1^{er}, 3°). Ce taux de base ne peut pas être inférieur à 3,5% ni supérieur à 10,5%.

Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, le taux de déduction des investissements en sécurisation des locaux et des véhicules d'entreprise est donc de **20,5%**.

Rappelons que les petites sociétés bénéficient également d'une **déduction à 120% des frais de sécurisation** (cfr point II, chapitre 3, section 2, sous-section 2, B).

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 inclus, les petites sociétés pouvaient déduire ces frais de sécurisation à concurrence de 120% lorsqu'elles respectaient la condition d'intangibilité.

La déduction à 120% des frais de sécurisation pour les petites sociétés est **compatible** avec la déduction pour investissements en sécurisation des locaux et véhicules d'entreprise.

Cependant, comme nous l'avons vu précédemment, **à partir de l'exercice d'imposition 2021 (se rattachant à une p.i qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020), la déduction à 120% de tels frais est supprimée.**

Exemple : Supposons une petite société qui tient ses écritures par année civile et qui, durant l'exercice comptable 2019 (p.i 2019 rattachée à l'ex. d'imp. 2020), achète un système alarme à l'état neuf pour un montant de 4.000 euros (HTVA) amorti en 10 ans et qu'elle contracte un abonnement à une centrale d'alarme pour un montant de 200 euros par an.

La petite société aura le droit à la **déduction pour investissement en sécurisation majorée** d'un montant de 820 euros ($4.000 \text{ euros} \times 20,5\%$), déductible à la 7^{ème} opération. Elle aura également le droit à la **déduction des frais de sécurisation** à concurrence de 120% de leur montant soit 240 euros si elle respecte la condition d'intangibilité.

Le traitement des frais de sécurisation peut être consulté dans le cadre du même exemple au point II, chapitre 3, section 2, sous-section 2, B.

Section 2 : la déduction pour capital à risque - taux appliqué à la base de calcul de la DCR

Comme il a été évoqué précédemment (cfr ci-avant, point II, chapitre 3, section 1, sous-section 5, D.), les petites sociétés (au sens de l'art. 15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) bénéficient d'un avantage par rapport aux grandes concernant la déduction pour capital à risque.

En effet, le taux fixe applicable à la base de calcul de la DCR (1/5 de la différence positive entre le montant annuel des capitaux propres éventuellement corrigés de la société au début de la p.i concernée et le montant annuel des capitaux propres éventuellement corrigés de la cinquième p.i précédente) est majoré de 0.5% pour ce type d'entreprise, ce qui entraîne une déduction pour capital à risque légèrement plus importante.

Conformément à l'article 205^{quater}, §2 du C.I.R, le « *taux applicable au 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 la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition* ».

Pour l'exercice d'imposition 2019, ce taux s'élevait à 0,746% pour les grandes sociétés mais donc pour les petites sociétés il s'élevait à 1,246% (0,746% + 0,5%). Pour l'exercice d'imposition 2020, les taux applicables sont respectivement de 0,726% et 1,226%.

Exemple :

Imaginons une petite société (selon l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) qui dispose des fonds propres (corrigés) suivants :

Période imposable	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Fonds propres corrigés (début p.i) en euros	35.000	55.000	40.000	45.000	35.000	50.000	50.000

La base de calcul de la DCR c'est à dire le capital à risque de la petite société pour la période imposable 2018 (exercice d'imposition 2019) est de 3.000 euros $((50.000-35.000)/5 = 3.000$ euros).

La déduction pour capital à risque de la période imposable 2018 (exercice d'imposition 2019) s'élèvera à : 37,38 euros ($= 3.000 * 1,246\%$).

Si la société n'avait pas été une petite société (selon l'art. 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA), le capital à risque de la période imposable se serait élevé à : **22,38 euros** ($= 3.000 * 0,746\%$).

Nous pouvons donc observer que pour obtenir une déduction pour capital à risque intéressante, il faut que les sociétés (petites et grandes) aient un accroissement très important sur 5 ans de leurs capitaux propres. Cet exemple démontre donc la nette perte d'attractivité de cette déduction fiscale depuis la réforme de l'impôt des sociétés et aussi que la différence de taux entre les petites et les grandes sociétés n'entraîne pas un avantage considérable pour les petites sociétés.

IV. Les nouvelles mesures de faveur pour les sociétés

Chapitre 1 : l'exonération pour passif social en vertu du statut unique

Une nouvelle exonération à caractère économique pour les sociétés a vu le jour et sera applicable à partir du 1^{er} janvier 2019. Il s'agit de **l'exonération pour passif social en vertu du statut unique**.

Les sociétés/employeurs bénéficieront, à partir de l'entrée en vigueur précitée, d'une exonération correspondant à une partie de la rémunération brute octroyée à des travailleurs qui ont, chez la société/employeur concernée, au moins 5 ans d'ancienneté dans le statut unique (c'est à dire après le 1^{er} janvier 2014) (C.I.R, art. 67^{quater}).

Avant le 1^{er} janvier 2014, il existait une différence entre le statut social des ouvriers et des employés au sein d'une entreprise, ce qui pouvait être qualifié d'inégalitaire. Cette différence pouvait notamment s'observer dans les délais de préavis en cas de licenciement.

De ce fait, la loi du 26 décembre 2013 a introduit une **harmonisation des statuts sociaux entre les ouvriers et les employés**, applicable dès le 1^{er} janvier 2014.

Afin de permettre aux sociétés de faire face à **l'augmentation des frais de licenciement** en raison de l'introduction de ce statut unique, le législateur a instauré cette nouvelle exonération pour passif social en vertu du statut unique ⁸⁷.

Cette exonération sera donc généralement appliquée pour la première fois à partir de l'exercice d'imposition 2020. En effet, le droit à cette exonération pour passif social est *« obtenu à partir de la sixième année durant laquelle un travailleur relève du statut unique. Sachant que le statut unique n'a été d'application qu'à partir du 1er janvier 2014, l'obtention de la déduction fiscale n'est donc possible qu'à partir du 1er janvier 2019 au plus tôt, car ce n'est qu'à partir de cette date qu'un travailleur peut s'être constitué cinq années de service dans le statut unique »* ⁸⁸.

Cette exonération se veut **générale**, c'est à dire qu'elle vise tous les travailleurs *« quelle que soit la date à laquelle ils ont été engagés »* ⁸⁹ **pour autant qu'ils aient obtenu 5 années d'ancienneté dans le statut unique** (autrement dit, après le 1^{er} janvier 2014) dans la société concernée (C.I.R, art. 67^{quater}, al. 1^{er}).

Autrement dit, sont visés aussi bien les ouvriers que les employés, les travailleurs à temps plein ou non, quel que soit le montant de leurs rémunérations et la date à laquelle ils ont été engagés ⁹⁰.

⁸⁷ Circulaire 2019/C/138 du 20 décembre 2019, point 5.

⁸⁸ D.Darte et Y.Noël, Maîtriser l'I.Soc, Edipro, 2019, p.447.

⁸⁹ Doc.parl., Ch.repr., sess 2013-2014, n°53-3144/001, p.59.

⁹⁰ Circulaire 2019/C/138 du 20 décembre 2019, point 15.

Cette exonération qui se calcule travailleur par travailleur correspond à un **certain montant de la rémunération brute mensuelle** du travailleur.

Conformément à l'article 67^{quater}, al. 2 du C.I.R, le montant des bénéfices à exonérer dans le chef de la société/employeur pour la période imposable s'élève à :

- **trois semaines de rémunération, de la sixième année de service jusqu'à la vingtième année incluse commencée par ce travailleur après le 1^{er} janvier 2014 ;**
- **une semaine de rémunération, à partir de la vingt et unième année de service commencée par ce travailleur après le 1^{er} janvier 2014.**

La rémunération mensuelle brute à prendre en considération, pour le calcul des 3 ou 1 semaine de rémunération, est la « **la rémunération mensuelle brute moyenne, avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale, calculée sur le total du nombre de mois de la période imposable pour laquelle l'exonération est sollicitée** » (C.I.R, art. 67^{quater}, al. 6).

Cette exonération doit donc être déterminée pour chaque travailleur, de manière individuelle puisque chaque travailleur perçoit une rémunération brute différente.

Notons toutefois que le montant des rémunérations mensuelles brutes à prendre en considération pour le calcul de cette exonération **est limité** à des montants maximum de rémunération fixés par l'article 46^{ter} de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R.

Le montant maximum des rémunérations mensuelles brutes prises en considération est fixé actuellement à :

- 100% de la tranche de 0,01 euros à 1.500,00 euros ;
- 30% de la tranche de 1.500,01 euros à 2.600,00 euros.

L'article 67^{quater}, al. 7 du C.I.R précise que **pour déterminer la rémunération hebdomadaire**, le montant maximum de rémunération mensuelle brute est multiplié par trois et divisé par treize.

Le montant total de l'exonération pour passif social en vertu du statut unique auquel une société/employeur a droit est donc, pour une période imposable, l'addition de chaque exonération individuelle pour chaque travailleur qui remplit la condition des 5 années d'ancienneté depuis le 1^{er} janvier 2014 ⁹¹.

Soulignons également que **le montant des bénéfices à exonérer** (« le passif social obtenu pour la p.i ») pour chaque travailleur **est limité et étalé sur 5 p.i successives c'est à dire sur la période imposable (de l'octroi de l'exonération) et les quatre périodes imposables suivantes, à concurrence de 20 % par période imposable** (C.I.R, art. 67^{quater}, al. 3).

Cet étalement de l'exonération pour passif social rend le montant exonéré par période imposable et par travailleur peu élevé. En effet, le montant est par exemple limité pour la première année à 253,39 euros par travailleur ⁹².

⁹¹ Circulaire 2019/C/138 du 20 décembre 2019, point 50.

⁹² « Exonération pour 'passif social' : le jeu en vaut-il la chandelle ? », Fiscologue consulté en ligne, 2020, n°1641.

Cet étalement a pour but « *de tempérer le coût budgétaire de l'exonération au cours des prochaines années* » ⁹³.

Cette exonération pour passif social en vertu du statut unique est à indiquer **au code 1607 de la déclaration fiscale dans le cadre des éléments non imposables** et fait donc partie du montant repris au code N1432 (3^{ème} OP). En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices imposables subsistants au terme de l'opération précédente, **cette exonération n'est pas reportable sur les bénéfices des p.i ultérieures.**

L'employeur/la société doit respecter un certain **formalisme pour obtenir cette exonération pour passif social**. En effet, l'employeur est tenu d'établir une liste des travailleurs embauchés ainsi qu'une série d'informations relatives à ces travailleurs, qu'il communique à l'administration fiscale par voie électronique (A.R/C.I.R, art. 46^{quater}).

Enfin, il est important de noter que **lorsque le travailleur** (pour lequel la société a obtenu l'exonération pour passif social en vertu du statut unique) **quitte l'entreprise**, « *le montant total déjà exonéré pour ce travailleur doit être repris dans les bénéfices et profits de la période imposable au cours de laquelle l'emploi prend fin et le montant encore à exonérer pour ce travailleur suite à l'étalement ne peut plus être exonéré* » (C.I.R, art. 67^{quater}, al. 8). **Cette exonération à caractère économique n'est donc pas définitive.**

La reprise de l'exonération pour passif social doit donc se faire « *quelle que soit la raison pour laquelle le travailleur quitte l'entreprise (départ à la pension, licenciement, départ volontaire, décès, cessation de l'activité, etc.)* » ⁹⁴.

Cette reprise sera indiquée **au code 1218 dans le cadre des d.n.a** de la déclaration fiscale à l'I.Soc de la période imposable au cours de laquelle l'emploi a pris fin (C.I.R, art. 67^{quater}, al.8).

Cette exonération pour passif social a été mise en place pour les sociétés dans le but faire face à l'augmentation des frais de licenciement suite à l'harmonisation des statuts sociaux des ouvriers et employés. Or, elles doivent effectuer une reprise de l'exonération dès que le travailleur (pour lequel elles ont obtenu l'exonération) quitte l'entreprise et ce, peu importe la raison. Il n'est donc pas obligatoire que l'entreprise subisse effectivement des frais de licenciement.

En effet, en cas de licenciement, la reprise de l'exonération « *sera en fait compensée par les frais de licenciement que l'employeur supportera effectivement au cours de cette période imposable. En l'absence de frais de licenciement (par exemple en cas de départ volontaire), la reprise se traduira par une base imposable majorée pour cette période imposable* » ⁹⁵.

⁹³ « Exonération pour passif social : liste des travailleur à communiquer », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1621.

⁹⁴ Circulaire 2019/C/138 du 20 décembre 2019, point 57.

⁹⁵ « Exonération pour passif social : liste des travailleur à communiquer », Fiscologue consulté en ligne, 2019, n°1621.

Un exemple illustratif de l'exonération pour passif social en vertu du statut unique peut être observé à l'**annexe 14** de ce mémoire.

Selon moi, cette exonération pour passif social ne présente **pas un grand intérêt pour les employeurs/sociétés et particulièrement pour les PME**.

En effet, chaque année, l'employeur doit respecter un **formalisme important** (fournir la liste des travailleurs ainsi qu'une série d'informations relatives à chaque travailleur) et effectuer **un nombre important de calculs relativement complexes** pour chaque travailleur qui respecte les conditions susvisées dans le seul but d'obtenir cette exonération.

Cette exonération est étalée sur 5 périodes imposables, ce qui limite son montant par période imposable et par travailleur.

De plus, cette exonération a un **caractère temporaire** (elle n'est pas définitive) puisque dès qu'un travailleur quitte l'entreprise (et ce, peu importe la raison), la société doit faire une reprise de l'exonération passée. Or, tous les travailleurs employés dans une société vont la quitter à un moment donné (lors du départ à la pension par exemple).

Notons également que si une société est en **perte fiscale** (= résultat de la première opération, c'est à dire lorsque le mouvement des réserves taxables est négatif et supérieur au montant des d.n.a et des dividendes distribués), elle n'a pas le droit d'exploiter les déductions fiscales auxquelles elle a droit. Les déductions fiscales qui sont reportables et qui n'ont pas pu être exploitées au cours de la p.i peuvent être reportées sur les p.i suivantes.

Cependant, certaines déductions ne sont pas reportables et c'est d'ailleurs le cas de la déduction pour passif social. De ce fait, si une société est en perte fiscale, l'exonération pour passif social à laquelle elle a droit pour cette p.i est **définitivement perdue**.

Il s'agit donc d'un « **cadeau empoisonné** » pour les employeurs/sociétés et il n'est pas très intéressant pour les sociétés d'obtenir une telle exonération.

V. Tableaux récapitulatifs

Tableau 1 : tableau comparatif des mesures issues de la réforme de l'I.Soc ⁹⁶

MESURES FAVORABLES	MESURES DEVAFORABLES
<u>Pour toutes les sociétés :</u> <u>impactant les exonérations fiscales :</u> - possibilité d'une exonération des plus-values réalisées sur actions, qui était réservée précédemment aux petites sociétés, également pour les grandes sociétés, mais exonération octroyée moyennant désormais respect de 3 conditions (dont une supplémentaire). <u>impactant les déductions fiscales :</u> - modification apportée au régime des RDT : déduction passant de 95% à 100% du montant des dividendes bruts (si de source belge). <u>impactant le calcul de l'impôt :</u> - diminution des taux d'imposition nominaux de l'I.Soc.	<u>Pour toutes les sociétés :</u> <u>impactant les réserves taxables :</u> - exonération des provisions pour risques et charges sous certaines conditions (plus sévère) → ajout d'une condition d'accès à l'exonération (si pas remplie : provision taxée) ; - matching principle pour les frais payés anticipativement → si pas respect de cette règle : sous-estimation d'actif (réserve occulte) ; - régime d'amortissement dégressif supprimé → si pas respect, sous-estimation d'actif (réserve occulte) ; <u>impactant les D.N.A :</u> - nouvelle méthode de calcul plus défavorable pour la déduction des frais de voitures ; - non déductibilité fiscale de toutes les amendes. <u>impactant les dividendes distribués :</u> - requalification des intérêts en dividendes : nouvelle définition de la notion d'avance (plus large) et définition du taux de marché pour les prêts non-hypothécaires sans terme → fin des litiges en matière de compte-courant des dirigeants d'entreprise.

⁹⁶ Lois du 25 décembre 2017 et du 30 juillet 2018.

	<u>impactant les exonérations fiscales :</u> - condition supplémentaire pour l'exonération des plus-values sur actions (condition de participation minimale) ; - frais de transport collectif déductibles à 100% au lieu de 120%. <u>impactant les déductions fiscales :</u> - création de deux groupes de déduction et règle de la corbeille ; - suppression de certaines exonérations à caractère économique : (exonérations pour personnel supplémentaire, bonus du tutorat) ; - régime des R.D.T : la règle de la corbeille peut impacter les R.D.T reportés + en cas de prise de contrôle non justifié, perte définitive du droit à déduction des R.D.T reportés ; - perte d'attractivité de la DCR. <u>qui créent une base minimale d'imposition :</u> - règle de la corbeille ; - supplément de résultat fiscal en cas de contrôle avec application effective d'un accroissement d'impôt d'au moins 10% et base taxable minimale ; - bénéfice imposable minimum plus élevé en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive + majoration en cas d'infractions répétées. <u>impactant le calcul de l'impôt :</u> - majoration aggravée pour absence ou insuffisance de VA ; - aggravation du régime de la cotisation spéciale sur commissions secrètes et bénéfices dissimulés.
--	---

<u>Réservées aux petites sociétés :</u> <u>impactant les déductions fiscales :</u> - règle de la corbeille : pas de limitation de la déduction des pertes reportées pendant les 4 premières p.i à partir de la constitution ; - augmentation temporaire de la DPI ordinaire pour les immobilisations acquises entre le 01/01/2018 et le 31/12/2019 (de 8% à 20%). <u>impactant le calcul de l'impôt :</u> - taux réduit plus avantageux qu'auparavant (peu importe le revenu imposable mais cependant applicable sur une 1^{ère} tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables); - une condition en moins à respecter pour avoir accès au taux réduit (limite du dividende distribué : dorénavant les petites sociétés peuvent distribuer un dividende excédant 13% du capital libéré sans être exclues de l'accès au taux réduit) ; - durant les 4 premières p.i à partir de leur constitution, exception à la condition de rémunération minimale.	<u>Réservées aux petites sociétés :</u> <u>impactant les réserves taxables :</u> - amortissement des frais accessoires au prix d'achat (une possibilité de moins c'est à dire celle qui permettrait à la PME d'amortir les frais accessoires au prix d'achat par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années qu'elle aurait décidé de son plein gré) ; - première annuité d'amortissement : prorata temporis obligatoire → si pas, réserve occulte. <u>impactant les exonérations fiscales :</u> - suppression du régime fiscal de la réserve d'investissement ; - frais de sécurisation déductibles à 100% au lieu de 120%. <u>impactant le calcul de l'impôt :</u> - rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise plus élevée (passant de 36.000 à 45.000 euros, sauf application de la règle de palier).
---	--

Nous pouvons observer que, malgré une diminution importante des taux d'imposition à l'I.Soc et quelques mesures favorables restreintes, la réforme de l'impôt des sociétés a mis en place un nombre très important de mesures dites « compensatoires ».

Tableau 2 : tableau illustratif des mesures favorables à l'I.Soc pour les petites sociétés

Le tableau ci-dessous reprend les mesures favorables dont bénéficiaient les petites sociétés avant la réforme de l'I.Soc du 25 décembre 2017 et illustre les changements, tant favorables que défavorables, issus de cette réforme et qui ne concernent que les petites sociétés.

De ce fait, grâce à ce tableau, il est possible d'observer quelles sont les mesures de faveur à l'impôt des sociétés dont bénéficient toujours les petites sociétés actuellement par rapport aux grandes sociétés.

Type de mesure	Existant avant la réforme	Supprimée par la réforme	Favorisée avec la réforme	Désavantagée avec la réforme	Existant toujours ?
IMPACTANT LES RÉSERVES TAXABLES					
Amortissement frais accessoires au prix d'achat	X (3 possibilités)			Suppression de la possibilité d'amortir les frais accessoires au prix d'achat par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années que la petite société aurait décidé préalablement (pour les immobilisations acquises à partir du 01/01/2020)	OUI (2 possibilités, dont toujours l'amortissement intégral de ces frais pour la p.i de leur exposition)
Première annuité d'amortissement : annuité complète	X	X Prorata temporis obligatoire (pour les immobilisations acquises à partir du 01/01/2020)		Oui	NON
Réserve de liquidation	X				OUI

Type de mesure	Existant avant la réforme	Supprimée par la réforme	Favorisée avec la réforme	Désavantagée avec la réforme	Existant toujours ?
IMPACTANT LES EXONÉRATIONS FISCALES					
Régime fiscal des plus-values sur actions (exonération totale si respect des conditions de taxation en amont et de permanence)	X			Condition supplémentaire : condition de participation minimale. (entrée en vigueur : phase 1)	OUI mais respect de 3 conditions (au lieu de 2) et exonération possible pour les grandes sociétés
Régime fiscal de la réserve d'investissement	X	X (entrée en vigueur : phase 1)			NON
Déduction à 120% des frais de sécurisation	X	X (entrée en vigueur : phase 3)			NON

<u>Type de mesure</u>	<u>Existant avant la réforme</u>	<u>Supprimée par la réforme</u>	<u>Favorisée avec la réforme</u>	<u>Désavantagée avec la réforme</u>	<u>Existant toujours ?</u>
IMPACTANT LES DÉDUCTIONS FISCALES					
Déduction pour investissements ordinaires	X		Taux augmenté de 8% à 20% pour les investissements effectués entre le 01/01/2018 et le 31/12/2019		OUI Mais plus de tarif de faveur pour les investissements effectués à partir du 1 ^{er} janvier 2020
Déduction pour investissements en actifs numériques et en sécurisation	X				OUI
Taux plus avantageux pour la DCR (+ 0,5%)	X				OUI

Type de mesure	Existant avant la réforme	Supprimée par la réforme	Favorisée avec la réforme	Désavantagée avec la réforme	Existant toujours ?
IMPACTANT LE CALCUL DE L'IMPÔT					
Accès à un taux réduit à l'impôt des sociétés	X Taux progressif par tranches à l'I.Soc si revenu imposable < à 322.500 euros + 5 conditions supplémentaires à respecter pour les PME au sens fiscal		Taux unique de 20% sur les 100.000 premiers euros de bénéfices imposables (même si revenu imposable supérieur) Suppression de la condition de la limite du dividende distribué Durant les 4 premières p.i à partir de leur constitution, exception à la condition de rémunération minimale (entrée en vigueur : phase 1)	Nouvelle condition de base à respecter : être une petite société (plus restrictif) Condition de la rémunération minimale passant de 36.000 à 45.000 euros (sauf règle de palier) (entrée en vigueur : phase 1)	OUI
Pas de majoration pour absence ou insuffisance de VA durant les 3 premiers exercices comptable à partir de la constitution	X				OUI

VI. Conclusion

Pour conclure, il est tout d'abord important de se demander si les petites sociétés (au sens de l'article 15, §§1^{er} à 6 du Code des sociétés, devenu l'article 1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA) ont été avantagées grâce à la réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 et si elles bénéficient toujours de certains régimes de faveur intéressants à l'I.Soc par rapport aux grandes sociétés.

Nous pouvons observer que la véritable mesure favorable pour les petites sociétés et issue de la réforme de l'impôt des sociétés est la diminution des taux d'imposition (nominal et réduit) de l'I.Soc ainsi que la suppression de la condition de ne pas distribuer un dividende excédant 13% du capital libéré de la société pour avoir accès au taux réduit de l'I.Soc.

Les petites sociétés sont désormais imposées au taux réduit de 20% sur la première tranche de 100.000 euros de bénéfices imposables même lorsqu'elles réalisent des bénéfices imposables plus importants.

Toutefois, pour bénéficier de ce taux réduit à l'I.Soc, les petites sociétés doivent toujours respecter plusieurs conditions supplémentaires. La réforme a d'ailleurs aggravé la condition de rémunération minimale à au moins un dirigeant d'entreprise en faisant passer celle-ci de 36.000 à 45.000 euros (sauf dans le cas où est appliquée la règle de palier).

Afin de compenser cette diminution des taux nominaux d'imposition de l'I.Soc et dans le but d'atteindre un équilibre budgétaire, cette réforme a mis en place un nombre important de mesures défavorables dites "mesures compensatoires".

Nous pouvons constater que plusieurs de ces mesures concernent toutes les sociétés mais peuvent avoir un impact assez conséquent sur les PME. C'est le cas notamment du nouveau calcul pour la détermination du taux de déductibilité des frais de voitures, de la nouvelle condition de base pour bénéficier d'une exonération des provisions pour risques et charges ou encore de la majoration aggravée pour absence ou insuffisance de versements anticipés.

D'autres mesures qui concernent toutes les sociétés ont également vu le jour mais leurs conséquences ont moins d'impact sur les petites sociétés. C'est le cas par exemple de l'introduction du matching principe à l'I.Soc pour les frais payés anticipativement, de la non déductibilité fiscale de toutes les amendes ou encore de la perte d'attractivité de la déduction pour capital à risque.

La réforme de l'impôt des sociétés a également supprimé de nombreuses mesures intéressantes qui étaient autrefois spécifiquement réservées aux petites sociétés. Pensons par exemple au régime de la réserve d'investissement, à la possibilité d'amortir par annuité complète la première année d'amortissement ou encore la déduction à 120% des frais de sécurisation.

Cette loi a également aligné certains régimes fiscaux entre les petites et les grandes sociétés. Désormais, les grandes sociétés ont par exemple la possibilité d'obtenir une exonération totale des plus-values réalisées sur actions ou parts (moyennant le respect de certaines conditions), ce qui était auparavant réservé aux petites sociétés.

La réforme a d'ailleurs rendu plus strict l'accès à ce régime puisqu'une société, petite ou grande, doit dorénavant respecter une condition supplémentaire pour pouvoir bénéficier de cette exonération totale sur les plus-values sur actions ou parts.

Les petites sociétés conservent néanmoins certains régimes de faveur qui leur sont toujours réservés. Nous retrouvons par exemple le régime de la réserve de liquidation (favorable pour leurs actionnaires personnes physiques) ou encore la possibilité d'obtenir une déduction pour investissements ordinaires, en actifs numériques ou en sécurisation.

La réforme a d'ailleurs relevé temporairement le taux de la déduction pour investissements ordinaires, passant de 8 à 20% pour les investissements réalisés entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019, ce qui avait pour but de booster l'économie par le biais d'une relance des investissements des PME. Il est cependant à déplorer que ce taux de 20% n'ait pas été maintenu sur une durée plus longue.

Cette nouvelle loi de réforme a donc entraîné de nombreux changements concernant l'impôt des sociétés et il est difficile de connaître l'impact effectif de ceux-ci sur les petites sociétés puisque toutes les sociétés sont différentes. L'impact de toutes ces mesures compensatoires dépendra, dès lors, de chaque société.

D'après moi, cette réforme de l'I.Soc a mis en place un nombre important de mesures défavorables visant simplement à compenser une diminution importante du taux nominal de l'impôt des sociétés. Cela n'a pas eu pour effet de favoriser les petites sociétés puisque ces sociétés ont vu le nombre des régimes de faveur à l'I.Soc (auxquels elles étaient les seules à avoir accès) se réduire de façon non négligeable.

De plus, la diminution de l'I.Soc dû par une PME, pourvu qu'elle ait droit au taux réduit de 20% peut être compensée pour partie par l'aggravation de la sanction de majoration pour absence ou insuffisance de VA, si la petite société ne fait pas suffisamment et à temps ses versements anticipés, ce qui n'est pas toujours évident, car la trésorerie de pas mal de PME est plutôt fragile.

Cependant, n'a pas été mise à mal par la réforme le fait que pour les 3 premières périodes imposables à partir de leur constitution, les petites sociétés ne sont redevables d'aucune majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de VA.

Pour les petites sociétés, la condition de rémunération minimale aggravée (de 36.000 à 45.000 euros sauf application de la règle de palier) est, selon moi, une des mesures les plus pénalisantes, puisque certaines petites sociétés pourront se voir refuser l'accès au taux réduit en raison d'un paiement insuffisant de rémunération à un dirigeant d'entreprise. La règle de palier, lorsqu'elle peut être appliquée, pourrait néanmoins permettre à certaines petites sociétés de respecter cette condition.

Notons cependant que cette condition du paiement d'une rémunération minimale à au moins un dirigeant n'est pas applicable aux petites sociétés pendant les 4 premières périodes imposables à partir de leur constitution, ce qui n'était pas le cas avant la réforme de l'impôt des sociétés.

Pour conclure, même si les petites sociétés conservent certains régimes avantageux à l'impôt des sociétés, elles ont néanmoins vu leur nombre se réduire de façon importante. Elles disposent donc de moins en moins de régimes de faveur à l'impôt des sociétés qui leur sont réservés.

VII. Bibliographie

Brochure explicative de la déclaration I.Soc de l'exercice d'imposition 2019.

Chambre des représentants de Belgique, 21 novembre 2013 : « *Projet de loi concernant l'introduction d'un statut unique entre ouvriers et employés en ce qui concerne les délais de préavis et le jour de carence ainsi que de mesures d'accompagnement* ».

<https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/53/3144/53K3144001.pdf>

Chambre des représentants de Belgique (20 décembre 2017) : « *Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés* ».

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

Chambre des représentants de Belgique (11 juin 2018) : « *Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus* ».

<https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/3147/54K3147001.pdf>

Chambre des représentants de Belgique (18 décembre 2018) : « *Projet de loi portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses* ».

<https://www.dekamer.be/flwb/pdf/54/3424/54K3424001.pdf>

Circulaire administrative n° Ci.RH.231/543.949 du 11 janvier 2005.

Circulaire administrative 2017/C/16 du 1^{er} mars 2017 relative au champ d'application, de la cotisation distincte visée à l'art. 219, CIR 92 (Annexe).

Circulaire administrative 2018/C/12 du 30 janvier 2018 relative aux amendes non déductibles.

Circulaire administrative 2018/C/43 du 10 avril 2018 concernant la déductibilité fiscale des frais payés anticipativement .

Circulaire administrative 2018/C/116 du 22 octobre 2018 concernant les modifications apportées aux taux à l'I.Soc et à la contribution complémentaire de crise.

Circulaire administrative 2018/C/118 du 26 octobre 2018 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'I.Soc.

Circulaire administrative 2019/C/37 du 30 avril 2019 relative aux modifications apportées en matière de « taux d'intérêt du marché » pour la déductibilité des intérêts à titre de frais professionnels.

Circulaire administrative 2019/C/78 du 29 août 2019 relative aux provisions pour risques et charges exonérées en cas de comptabilité simplifiée.

Circulaire administrative 2019/C/132 du 16 décembre 2019 relative aux limitations des déductions fiscales, visées à l'art 207, CIR 92.

Circulaire administrative 2019/C/138 du 20 décembre 2019 relative à l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés.

Circulaire administrative 2020/C/22 du 29 janvier 2020 relative à la déduction pour capital à risque.

Circulaire administrative 2020/C/43 du 18 mars 2020 relative à la définition de la notion de « véhicule correspondant ».

Code d'impôt sur les revenus 1992 (C.I.R 1992).

Commission des normes comptables (2015), Avis CNC 2015/2 du 13 mai 2015 : « *Traitement de la réserve de liquidation (loi programme du 19 décembre 2014) et de la cotisation distincte sur la réserve de liquidation* ».

https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/traitement-comptable-de-la-reserve-de-liquidation-loi-programme-du-19-decembre-2014-et-de-la#footnote4_7l7sgbg

Commission des normes comptables (2016), Avis CNC 2016/3 du 13 avril 2016 : « *Application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc* ».

<https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/application-des-criteres-de-taille-vises-aux-articles-15-et-151-csoc#methode-simplifiee-calcul-sur-une-base-agreee-du-total-du-bilan-et-du-chiffre-d-affaires-de-toutes-les-societes-liees-20>

Commission Européenne : « *Tableau des taux d'imposition européens* ».

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr

Cour de cassation, arrêt du 12 janvier 1995, sur www.cass.be.

Cour de cassation, arrêt du 20 février 1997, sur www.cass.be.

Christine Schotte (2018-2019), Cours de fiscalité d'entreprise – Université de Namur.

Christine Schotte (2018-2019), Cours de fiscalité d'entreprise – Université de Namur.

Darte, D. et Noël, Y., (2019), Maitriser l'I.Soc, 16ième édition, Edipro.

Explications relatives à la déclaration à l'impôt des sociétés - exercice d'imposition 2019.

<https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-275-1-explications-2019.pdf>

FEB, Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020, décembre 2017.

https://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/vennootschapsbelasting/kamer-keurt-verlaging-vennootschapsbelasting-goed-investeringen-zullen-toenemen/2017.12.19_brochure_vennootschapsbelasting_fr_v22017-12-19.pdf

Fiscologue (25/06/2010), Edition 1211, « *Report de paiement du prix : pas de prêt d'argent, en principe* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=16468&q=1211>

Fiscologue (21/01/2011), Edition 1234, « *Délai de paiement 'anormalement' long : prêt d'argent ?* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=16829&q=1234>

Fiscologue (31/03/2017), Edition 1515, « *Bénéfices déterminés forfaitairement et cotisation spéciale* ».

<http://www.fiscologueinternational.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=20800&q=1515>

Fiscologue (11/08/2017), Edition 1529, « *Les contours de la réforme de l'I.Soc. et autres mesures fiscales* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=20994&q=1529>

Fiscologue (12/01/2018), Edition 1549, « *Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?id=21239&l=FR>

Fiscologue (19/01/2018), Edition 1550, « *La 'déduction pour capital à risque' réduite comme peau de chagrin* ».

<http://www.fiscologueinternational.be.proxy.bib.ucl.ac.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21242&q=1550>

Fiscologue (19/01/2018), Edition 1550, « *Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70%* ».

<http://www.rps-trv.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21243&fbclid=IwAR3x0FOavABrY4EGngssoqvDNzgeLHpcOyNkRxc35Vqw65v7uDsiEIQhfNQ>

Fiscologue (23/02/2018), Edition 1555, « *Ce qu'implique la condition de rémunération minimale* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?id=21298&l=FR>

Fiscologue (23/03/2018), Edition 1559, « *'Rémunération minimale' : même s'il n'y a pas de 'dirigeants d'entreprise'* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21355&q=1559>

Fiscologue (20/04/2018), Edition 1563, « *Le nouveau régime se limite-t-il à empêcher la 'planification' ?* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21404&q=1563>

Fiscologue (11/05/2018), Edition 1565, « *Quand la déduction 'ordinaire' surclasse la déduction 'majorée'* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21434&q=1565>

Fiscologue (22/06/2018), Edition 1571, « *Charges payées anticipativement. Déduction étalée. Portée du nouveau régime* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21518&q=1571>

Fiscologue (29/06/2018), Edition 1572, « *Minimum de bénéfices et non déclaration. Amende en cas de réintégration de bénéfices dissimulés dans la comptabilité* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21528&q=1572>

Fiscologue (28/09/2018), Edition 1580, « *Quelles rémunérations compte tenu de la loi* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21631&q=1580>

Fiscologue (23/09/2019), Edition 1605, « *Rémunération minimale de portée 'générale' : le législateur revient sur ses pas* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21966&q=1605>

Fiscologue (12/04/2019), Edition 1607, « *Rémunération minimale pour toutes les sociétés : abandon définitif et rétroactif* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=21988&q=1607>

Fiscologue (03/05/2019), Edition 1610, « *La suppression de la rémunération minimale pour toutes les sociétés est publiée* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22027&fbclid=IwAR1Q5e-ccqxBTff9FFRPiPv9mWHf5lvX2kUKEXIKduv1BqaLZ1FQBuhe2r8>

Fiscologue (10/05/2019), Edition 1611, « *Frais professionnels. Intérêts. Fixation du taux du marché* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22040>

Fiscologue (09/08/2019), Edition 1619, « *Première phase de la réforme de l'I.Soc. et déclaration ex. d'imp. 2019* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22128&q=1619>

Fiscologue (20/08/2019), Edition 1621, « *Exonération pour passif social : liste des travailleurs à communiquer* ».

<http://www.fiscologueinternational.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22145&q=1621>

Fiscologue (27/09/2019), Edition 1625, « *'Faux hybrides' : aux constructeurs et importateurs de jouer* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22216>

Fiscologue (24/01/2020), Edition 1641, « *Exonération pour 'passif social' : le jeu en vaut-il la chandelle ?* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22411>

Fiscologue (10/04/2020), Edition 1652, « *Quelles provisions peuvent encore être exonérées à l'I.Soc ?* ».

<http://www.fiscologue.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22549&q=1652>

Fiscologue (10/04/2020), Edition 1652, « *Quand y a-t-il absence ou remise tardive de déclaration 'de manière répétée' ?* ».

<http://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=22548>

IPCF, Pacioli N° 399 IPCF-BIBF / 16 février – 1 mars 2015 : « *La constitution et la distribution d'une réserve de liquidation* ».

<http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20399 FR PMS.pdf>

IPCF, Pacioli N° 458 IPCF-BIBF / 29 janvier – 11 février 2018 : « *La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME* ».

<http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20458 FR PMS.pdf>

IPCF, Pacioli N° 470 IPCF-BIBF / 17 septembre – 30 septembre 2018 : « *La loi du 30 juillet 2018 portant sur des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus* ».

<http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli 470 FR PMS2.pdf>

IPCF, Pacioli N°495 IPCF-BIBF / 3 décembre 2019 : « *Frais de voiture: qui osera s'atteler à la prochaine réforme ?* ».

<http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli 495 FR.PDF>

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

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

TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY, n°66, mars 2020 : « *Procédure de conflit d'intérêts dans le CSA à cumuler avec d'autres régimes de limitation des distributions de bénéfices ?* ».

<https://doc.icci.be/nl/Documents/publicaties/tijdschrift-taa/TAA-66-2020.pdf>

VIII. Annexes

Liste des annexes :

1. Tableau des taux d'imposition en Europe sur 10 ans (sources : Commission Européenne)
2. Tableau des taux d'imposition (sources : auteur).
3. Exercice comparatif sur le taux réduit (sources : auteur).
4. Exemple illustratif du principe de consistance (sources : auteur).
5. Exercice illustratif des sociétés financières dites passives.
6. Aperçu du nouveau code 1025 dans la déclaration à l'impôt des sociétés.
7. Exemple illustratif de la détermination du véhicule correspondant.
8. Exemple illustratif de la requalification des intérêts en dividendes dans le cadre d'un compte-courant créditeur d'un dirigeant d'entreprise.
9. Tableau comparatif des déductions fiscales avant et après réforme (sources : auteur).
10. Exemple illustratif de la perte d'attractivité de la DCR (sources : auteur).
11. Aperçu du nouveau code N 1440 dans la déclaration à l'impôt des sociétés.
12. Tableau illustrant la règle de la corbeille (sources : Xavier Empilius).
13. Exemples concernant les versements anticipés (sources : auteur).
14. Exemple illustratif de l'exonération pour passif social en vertu du statut unique.
15. Déclaration à l'impôt des sociétés – Exercice d'imposition 2019
16. Comptes annuels - Version 2019 (avant réforme du CSA)
17. Comptes annuels - Version 2020 (après réforme du CSA)

1. Annexe 1 : tableau des taux d'imposition en Europe sur 10 ans

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Belgium	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	29,58	29,58
Bulgaria	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Czech Republic	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00
Denmark	25,00	25,00	25,00	25,00	24,50	23,50	22,00	22,00	22,00	22,00
Germany	29,50	29,60	29,60	29,60	29,70	29,80	29,80	29,90	29,90	29,90
Estonia	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Ireland	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50
Greece	24,00	20,00	20,00	26,00	26,00	29,00	29,00	29,00	29,00	28,00
Spain	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	28,00	25,00	25,00	25,00	25,00
France	34,43	36,10	36,10	38,00	38,00	38,00	34,43	44,40	34,43	32,00
Croatia	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	18,00	18,00	18,00
Italy	31,40	31,40	31,29	31,29	31,29	31,29	31,29	27,80	27,81	27,81
Cyprus	10,00	10,00	10,00	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50
Latvia	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	20,00	20,00
Lithuania	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Luxembourg	28,59	28,80	28,80	29,22	29,20	29,20	29,22	27,08	26,01	24,94
Hungary	20,60	20,60	20,60	20,60	20,60	20,60	20,60	10,82	10,82	10,80
Malta	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Netherlands	25,50	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Austria	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Poland	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00
Portugal	29,00	29,00	31,50	31,50	31,50	29,50	29,50	29,50	31,50	31,50
Romania	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00
Slovenia	20,00	20,00	18,00	17,00	17,00	17,00	17,00	19,00	19,00	19,00
Slovakia	19,00	19,00	19,00	23,00	22,00	22,00	22,00	21,00	21,00	21,00
Finland	26,00	26,00	24,50	24,50	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Sweden	26,30	26,30	26,30	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00	21,40
United Kingdom	28,00	26,00	24,00	23,00	21,00	20,00	20,00	19,00	19,00	19,00

Annexe 1 : tableau des taux d'imposition en Europe sur 10 ans (Sources : Commission Européenne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr)

2. Annexe 2 : tableau des taux d'imposition

	<u>Taux d'imposition ordinaire</u>	<u>Contribution complémentaire de crise</u>	<u>Taux d'imposition ordinaire total (CCC incluse)</u>	<u>Taux d'imposition pour les PME</u>		<u>Taux d'imposition total pour les PME (CCC incluse)</u>
<u>Exercice d'imposition 2018 et antérieurs</u>	33 %	3 %	33,99 %	0 - 25.000 euros	24,25 %	24,98 %
				25.000 - 90.000 euros	31 %	31,93 %
				90.000 - 322.500 euros	34,50 %	35,54 %
				Si > 322.500 euros, pas de taux progressifs.	33 % sur le total	33,99 %
<u>Exercice d'imposition 2019 et 2020</u>	29 %	2 %	29,58 %	0 - 100.000 euros	20 %	20,40 %
				> 100.000 euros	29 %	29,58 %
<u>A partir de l'exercice d'imposition 2021</u>	25 %	Supprimée	25 %	0 - 100.000 euros	20 %	20 %
				> 100.000 euros	25 %	25 %

Annexe 2 : tableau des taux d'imposition (Sources : auteur)

3. Annexe 3 : exercice comparatif sur le taux réduit

(Sources : auteur)

Exercice d'imposition 2017 :

- **Bénéfice imposable de 50.000 euros**

Taux d'imposition (CCC incluse) :

- sur la tranche de 0 à 25.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 24,98% ;
- sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 31,93%.

→ $(25.000 * 24,98\%) + (25.000 * 31,93\%) = 14.227,50$ euros

- **Bénéfice imposable de 100.000 euros**

Taux d'imposition (CCC incluse) :

- sur la tranche de 0 à 25.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 24,98% ;
- sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 31,93% ;
- sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR, le taux réduit s'élevait à 35,54%.

→ $(25.000 * 24,98\%) + (65.000 * 31,93\%) + (10.000 * 35,54\%) = 30.553,50$ euros

- **Bénéfice imposable de 200.000 euros**

Taux d'imposition (CCC incluse) :

- sur la tranche de 0 à 25.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 24,98% ;
- sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR, le taux réduit s'élevait à 31,93% ;
- sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR, le taux réduit s'élevait à 35,54%.

→ $(25.000 * 24,98\%) + (65.000 * 31,93\%) + (110.000 * 35,54\%) = 66.093,50$ euros

- **Bénéfice imposable de 350.000 euros**

Taux d'imposition (CCC incluse) : 33,99%

→ $350.000 * 33,99\% = 118.965,00$ euros

Exercice d'imposition 2021 :

- **Bénéfice imposable de 50.000 euros**

Taux d'imposition : 20%

$$\rightarrow 50.000 * 20\% = 10.000,00 \text{ euros}$$

- **Bénéfice imposable de 100.000 euros**

Taux d'imposition : 20%

$$\rightarrow 100.000 * 20\% = 20.000,00 \text{ euros}$$

- **Bénéfice imposable de 200.000 euros**

Taux d'imposition jusqu'à 100.000 euros : 20%

Taux d'imposition au-delà de 100.000 euros : 25%

$$\rightarrow (100.000 * 20\%) + (100.000 * 25\%) = 45.000,00 \text{ euros}$$

- **Bénéfice imposable de 350.000 euros**

Taux d'imposition jusqu'à 100.000 euros : 20%

Taux d'imposition au-delà de 100.000 euros : 25%

$$\rightarrow (100.000 * 20\%) + (250.000 * 25\%) = 82.500,00 \text{ euros}$$

4. Annexe 4 : exemple illustratif du principe de consistance

(Exemple inspiré de l'avis CNC 2016/3 du 13 avril 2016).

Exercice comptable (période imposable) - date de clôture	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020
Nombre de travailleurs occupés	64	65	65	65
Chiffre d'affaires (hors TVA)	8.800.000	9.500.000	9.250.000	9.265.000
Total du bilan	4.250.000	4.300.000	4.400.000	4.450.000
Petite ou grande société pour cet exercice comptable ?	Petite	Petite	Petite	Grande

On part de l'hypothèse que la société était une petite société pour l'exercice comptable 2016, soit le premier exercice de sa constitution. Et donc, puisqu'au 31/12/2016, elle ne dépassait pas plus d'un des critères, elle reste une petite société pour l'exercice comptable 2017 (clôturé au 31/12/17).

Pour l'exercice comptable 2018 (qui prend cours après le 31/12/2017) :

Pour déterminer si la société doit être qualifiée de grande ou de petite pour l'exercice comptable 2018, il faut vérifier si au 31 décembre 2017 (date de clôture), elle a dépassé plus d'un des critères repris à l'article 15, §1^{er} ancien du C.Soc.

Au 31 décembre 2017 (à la date de clôture du bilan), la société a dépassé un seul des critères :

- total du bilan : 4.250.000 < 4.500.000
- chiffre d'affaires : 8.800.000 < 9.000.000
- nombre de travailleurs : 64 > 50

Pour l'exercice comptable 2018 (p.i 2018), la société reste donc qualifiée de petite société.

Pour l'exercice comptable 2019 (qui prend cours après le 31/12/2018) :

Pour déterminer si la société doit être qualifiée de grande ou de petite pour l'exercice comptable 2019, il faut vérifier si au 31 décembre 2018 (date de clôture), elle a dépassé plus d'un des critères repris à l'article 15, §1^{er} ancien du C.Soc.

Au 31 décembre 2018 (à la date de clôture du bilan), la société a dépassé deux des critères :

- total du bilan : 4.300.000 < 4.500.000
- chiffre d'affaires : 9.500.000 > 9.000.000
- nombre de travailleurs : 65 > 50

Pour l'exercice comptable 2019 (p.i 2019), la société reste cependant qualifiée de **petite société**.

En effet, le principe de consistance veut qu'en cas de dépassement de plus d'un des critères mentionnés à l'article 15, §1^{er} du C.Soc, le changement (de petite à grande société et inversement) se produira si le dépassement ou le non-dépassement persiste durant deux exercices consécutifs. Les effets s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou non.

Or, le dépassement de plus d'un des critères ne s'est produit pour la 1^{ère} fois qu'au terme de l'exercice comptable 2018. Il n'y a donc pas encore deux exercices comptables consécutifs où s'est produit le dépassement de plus d'un des critères repris à l'article 15, §1^{er} ancien du C.Soc.

En conséquence, **la société reste qualifiée de petite société pour l'exercice comptable 2019 (p.i 2019).**

Pour l'exercice comptable 2020 (qui prend cours après le 31/12/2019) :

Pour déterminer si la société doit être qualifiée de grande ou de petite pour l'exercice comptable 2020, il faut vérifier si au 31 décembre 2019 (date de clôture), elle a dépassé plus d'un des critères repris à l'article 15, §1^{er} du C.Soc (devenu l'article 1:24, §1^{er} du nouveau CSA).

Au 31 décembre 2019 (à la date de clôture du bilan), la société a dépassé deux des critères :

- total du bilan : 4.400.000 < 4.500.000
- chiffre d'affaires : 9.250.000 > 9.000.000
- nombre de travailleurs : 65 > 60

La société a donc dépassé plus d'un des critères mentionnés à l'article 1:24 du nouveau CSA au cours des deux derniers exercices comptables (2018 et 2019 : **deux exercices consécutifs**). Les conséquences de ce dépassement pendant ces 2 exercices comptables consécutifs (2018 et 2019) sont donc applicables à partir de l'exercice comptable 2020.

Pour l'exercice comptable 2020 (p.i 2020), la société sera donc qualifiée de grande société (à partir de l'exercice prenant cours le 1^{er} janvier 2020).

Pour l'exercice comptable 2021 (qui prend cours après le 31/12/2020) :

La société reste qualifiée de grande société pour l'exercice comptable 2021 (p.i 2021).

- 1) elle a dépassé plus d'un des critères (repris à l'article 1:24, §1^{er} du nouveau CSA), soit deux à la date de clôture du bilan au 31 décembre 2020 :
 - total du bilan : 4.450.000 < 4.500.000
 - chiffre d'affaires : 9.265.000 > 9.000.000
 - nombre de travailleurs : 65 > 60
- 2) La société a dépassé plus d'un des critères au cours des deux derniers exercices comptables clôturés (2019 et 2020 : deux exercices consécutifs).

5. Annexe 5 : exercice illustratif des sociétés financières dites passives

(Exemple inspiré du syllabus de Madame C. Schotte).

Supposons une société constituée en 1940 avec un capital de 100, inchangé au 31/12/2018 (coefficient de revalorisation : 1,70). À cette même date, les réserves taxées et les plus-values comptabilisées s'élèvent à 50.

Le montant le plus élevé est donc le capital libéré revalorisé.

- Capital libéré + Réserves taxées et plus-values : 150
- Capital libéré revalorisé : 170

Hypothèse 1 : Supposons que cette entreprise détient des participations minoritaires dans d'autres sociétés pour une valeur d'investissement totale au 31/12/2018 de 60.

Comme la valeur d'investissement totale de 60 est inférieure à 50% de 170 (soit 85), la société ne sera pas qualifiée de société financière passive pour l'exercice d'imposition 2019 (p.i 2018).

Hypothèse 2 : Supposons que cette entreprise détient les participations dans d'autres sociétés pour une valeur d'investissement totale au 31/12/2018 de 90. Ces participations se subdivisent comme-suit :

- actions A : 55% du capital de A pour une valeur d'investissement de 60
- actions B : 30% du capital de B pour une valeur d'investissement de 20
- actions C : 15% du capital de C pour une valeur d'investissement de 10

Toutes les actions sont donc prises en considération !

Comme la valeur d'investissement totale de 90 est supérieure à 50% de 170 (soit 85), la société sera qualifiée de société financière passive pour l'exercice d'imposition 2019 (p.i 2018).

Hypothèse 3 : Supposons que cette entreprise détient les participations dans d'autres sociétés pour une valeur d'investissement totale au 31/12/2018 de 90. Ces participations se subdivisent comme-suit :

- actions A : 85% du capital de A pour une valeur d'investissement de 60
- actions B : 10% du capital de B pour une valeur d'investissement de 20
- actions C : 5% du capital de C pour une valeur d'investissement de 10

Comme la société détient une participation supérieure à 75% du capital de la société A, il faut écarter cette participation pour pouvoir déterminer si la limite de 50% est dépassée.

Comme la valeur d'investissement totale prise en compte est donc de 30, elle est inférieure à 50% de 170, et la société ne sera pas qualifiée de société financière passive pour l'exercice d'imposition 2019.

6. Annexe 6 : aperçu du nouveau code 1025 dans la déclaration à l'impôt des sociétés

Réserves occultes					
Réductions de valeur imposables	1020				
Excédents d'amortissements	1021				
Autres sous-évaluations d'actif	1022				
Surestimations du passif	1023				
Plus-values lors d'un transfert d'actif à un établissement stable étranger	1024				
Frais payés anticipativement	1025				

(Sources : déclaration fiscale à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019)

7. Annexe 7 : exemple illustratif de la détermination du véhicule correspondant

(Exemple issus de la circulaire 2020/C/43 du 18 mars 2020)

Supposons une **BMW série 2, 225xe Active Tourer** qui est équipée d'une batterie électrique (qui peut être rechargée via une connexion à une source d'alimentation externe hors du véhicule) ayant une **capacité énergétique de 0,438 kWh** par 100 kilogrammes de poids du véhicule ainsi qu'une **émission de CO₂ de 52 grammes par kilomètre**.

Pour être qualifiée de **fausse hybride**, la voiture hybride rechargeable doit avoir une batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule **ou** émettre plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre (C.I.R, art. 66, §1^{er} , al. 3 nouveau).

Dans cet exemple, la voiture est bien une fausse hybride puisqu'elle émet moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule (dans l'exemple, la capacité énergétique s'élève à 0,4 kWh après arrondi) et qu'en plus, l'émission de CO2 est supérieure à 50 grammes par kilomètres (dans l'exemple 52 grammes).

Nous pouvons observer 4 véhicules correspondants de la même marque (BMW), du même modèle (série 2), de la même carrosserie (break) et du même carburant (essence) :

- BMW Série 2, 218i Active Tourer ;
- BMW Série 2, 216i Active Tourer ;
- BMW Série 2, 220i Active Tourer ;
- BMW Série 2, 225i xDrive Active Tourer.

Le ratio entre leur puissance et celle du véhicule hybride s'établit comme suit :

- BMW Série 2, 218i Active Tourer : $103 / 100 = 1,03$;
- BMW Série 2, 216i Active Tourer : $80 / 100 = 0,8$;
- BMW Série 2, 220i Active Tourer : $141 / 100 = 1,41$;
- BMW Série 2, 225j xDrive Active Tourer : $170 / 100 = 1,70$.

Rappelons que pour déterminer le véhicule correspondant qui sera pris en considération, il faut que le ratio entre la puissance du véhicule correspondant et la puissance du véhicule hybride soit le plus proche de 1 et compris entre 0,75 et 1,25.

Dans l'exemple, nous pouvons exclure la BMW Série 2, 220i Active Tourer ainsi que la BMW Série 2, 225i xDrive Active Tourer puisque leur ratio est supérieur à 1,25.

Rappelons également que déterminer le véhicule correspondant, il faut que le ratio entre la puissance du véhicule correspondant et la puissance du véhicule hybride soit le plus proche de 1. Dans l'exemple, **le ratio le plus proche de 1 est le ratio de la BMW Série 2, 218i Active Tourer (ratio de 1,03) et c'est donc ce véhicule qui sera qualifié de véhicule correspondant.**

De ce fait, pour déterminer le taux de déductibilité des frais relatifs à la fausse hybride (BMW série 2, 225xe Active Tourer), il faudra donc prendre en compte le taux d'émission de CO₂ de ce véhicule correspondant (à savoir 132 grammes de CO₂ par kilomètre) au lieu du taux d'émission de la fausse hybride qui est de 52 grammes de CO₂ par kilomètre.

8. Annexe 8 : exemple illustratif de la requalification des intérêts en dividendes dans le cadre d'un compte-courant créditeur d'un dirigeant d'entreprise

Supposons une société qui dispose de réserves taxées de 75.000 euros au début de la période imposable 2020 et d'un capital libéré de 55.000 euros à la fin de cette même p.i.

Le 1^{er} janvier 2020, un dirigeant d'entreprise a consenti un prêt à sa société d'un montant de 500.000 euros avec un taux d'intérêt de 6%. La société comptabilise cette dette dans le compte-courant du dirigeant d'entreprise. Les intérêts payés par la société au dirigeant d'entreprise seront donc de 30.000 euros pour l'exercice comptable 2020 qui se clôture le 31/12/2020 (p.i 2020).

Taux d'intérêt 2020 pour prêts non hypothécaires sans terme :

Taux pratiqué par les IFM publié par la Banque nationale de Belgique, pour les prêts d'un montant inférieur ou égal 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, conclus au mois de novembre de l'année civile précédant l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent (c'est à dire novembre 2019)⁹⁷ → **1,56%**

→ 1,56% augmenté de 2,5% = **4,06 %**

Dépassement de la première limite (sanction des intérêts exagérés) :

→ $500.000 * (6\% - 4,06\%) = 9.700$ euros

Dépassement de la seconde limite (sanction de la sous-capitalisation) :

→ $(500.000 - (75.000 + 55.000)) * 4,06\% = 15.022$ euros

Nous observons donc que 24.722 euros (= 9.700 + 15.022) des 30.000 euros d'intérêts payés par la société à son dirigeant seront requalifiés en dividendes distribués par elle et que le solde de 5.278 euros (= 30.000 – 24.722) sera déductible au titre de frais professionnels.

⁹⁷ <http://stat.nbb.be/Index.aspx?DataSetCode=MIRCCO&lang=fr>

9. Annexe 9 : tableau comparatif des déductions fiscales avant et après réforme

N°	Avant réforme	N°	Après réforme
= Bénéfice comptable			
1	Détermination du résultat fiscal de la période imposable	1	Détermination du résultat fiscal de la période imposable
2	Ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique	2	Ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique
= Résultat fiscal de la p.i			
3	Déduction des éléments non imposables	3	Déduction des éléments non imposables
4	Déduction des R.D.T (de l'année + reportés)	4	Déduction des R.D.T de l'année
5/ 5bis	Déduction pour revenus de brevets (uniquement de l'année) et d'innovation (de l'année + reportés)	5	Déduction des revenus de brevets à titre transitoire
6	Déduction des intérêts notionnels de l'année (DCR de l'année)	6	Déduction des revenus d'innovation de l'année
7	Déduction des pertes fiscales antérieures	7	Déduction pour investissement (de l'année et reportée)
8	Déduction pour investissement (de l'année et reportée)	8	Déduction des transferts intra-groupe (à partir de l'exercice d'imposition 2020)
9	Déduction du stock reporté de D.C.R		
		= Base imposable intermédiaire	
		9	Déduction pour capital à risque incrémentale de la p.i
		10	Déduction des R.D.T reportés
		11	Déduction des revenus d'innovation reportée
		12	Déduction des pertes antérieures reportées
		13	Déduction du vieux stock de D.C.R reporté (illimité)
	14	Déduction du vieux stock de D.C.R reporté (limité sur les 7 périodes imposables suivantes)	
= Base imposable			

Annexe 9 : tableau comparatif des déductions fiscales avant et après réforme (Sources : auteur)

10. Annexe 10 : exemple illustratif de la perte d'attractivité de la DCR

(Sources : auteur)

Pour démontrer la perte d'attractivité réelle de la DCR, il est intéressant de réaliser un exemple qui reprend la méthode de calcul avant réforme et après réforme pour une même période imposable.

Période imposable	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Fonds propres corrigés (au début de la p.i) en euros	80.000	100.000	120.000	130.000	120.000	150.000	150.000
Fonds propres corrigés (à la fin de la p.i) en euros	100.000	120.000	130.000	120.000	150.000	150.000	160.000

Imaginons que le mode de calcul n'ai pas changé pour la base de calcul de la DCR depuis la réforme de l'impôt des sociétés (il faudrait donc prendre en considération le total des capitaux propres corrigés à la fin de la p.i précédente). Par ailleurs, il est considéré que la société n'est pas qualifiée de petite société (au sens de l'art.15, §§1^{er} à 6 du C.Soc, devenu l'art.1:24, §§1^{er} à 6 du nouveau CSA).

Pour l'exercice d'imposition 2019 (période imposable 2018), si nous utilisons l'ancienne méthode (avant la réforme de l'impôt de sociétés), **la DCR se serait élevée à 1.119 euros** (soit $150.000 \times 0,746\%$).

Pour l'exercice d'imposition 2019 (période imposable 2018), en appliquant la nouvelle base de calcul issue de la réforme de l'impôt des sociétés, **la DCR s'élève effectivement à 104,44 euros** (soit $((150.000 - 80.000) / 5) \times 0,746\%$).

Nous pouvons donc observer que pour obtenir une déduction pour capital à risque intéressante, il faut que les sociétés aient un accroissement très important sur 5 ans de leurs capitaux propres. Cet exemple démontre la nette perte d'attractivité de cette déduction fiscale depuis la réforme de l'impôt des sociétés.

11. Annexe 11 : aperçu du nouveau code N 1440 dans la déclaration à l'impôt des sociétés

Détail des bénéfices

La période imposable débute au plus tôt le 01.01.2018

	Codes	Exonéré par convention	Non exonéré par convention	Belge
Résultat subsistant suivant sa provenance (+)/(-)	N 1431 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déductions du bénéfice subsistant				
Eléments non imposables	N 1432		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	N 1433		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus de brevets	N 1434		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus d'innovation	N 1439		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour investissement	N 1437			.....|.....|.....|....., . .
Base pour le calcul de la corbeille	N 1440		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque	N 1435		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés reportés	N 1441		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus d'innovation reportée	N 1442		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Pertes antérieures	N 1436		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque reportée de manière illimitée	N 1443		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque reportée de manière limitée	N 1444		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice subsistant suivant sa provenance	N 1450		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

(Sources : déclaration fiscale à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019)

12. Annexe 12 : tableau illustrant la règle de la corbeille

Ce tableau provient du mémoire de Xavier Empilius, « Réforme 2018 de l'impôt des sociétés : Quel est l'impact réel sur les sociétés ? », Unamur, faculté des Sciences économiques, sociales et de gestion, année académique 2017-2018, p 145.

	Bénéfice imposable < ou = à 1.000.000 € (BII)	Bénéfice imposable > à 1.000.000€
Déductions fiscales du second groupe < ou = à 1.000.000 €	Pas d'application de la règle du panier	Pas d'application de la règle du panier
Déductions fiscales du second groupe > à 1.000.000 € + 70% du solde du BII dépassant 1.000.000 €		Application de la règle du panier
Déductions fiscales du second groupe comprises entre 1.000.000 € et 1.000.000€ + 70% du solde du BII dépassant 1.000.000 €	Pas d'application de la règle du panier	

Annexe 12 : tableau illustrant la règle de la corbeille (Sources : Xavier Empilius)

13. Annexe 13 : exemples concernant les majorations pour absence ou insuffisance de versements anticipés

(Sources : auteur)

Exemple 1 : comparatif avant et après réforme : aucun versement anticipé versé

EXERCICE D'IMPOSITION 2019

DECLARATION FISCALE - Bilan au 31.12.2018

CALCUL DE L'IMPOT				
Impôt de base :	1 000 000,00	29,58%	295 800,00	
Base VA				295 800,00
Majoration de base	295 800,00	6,75%	19 966,50	
Bonification :				
10/04/2018 VA 1 (-)	0,00	9,00%	0,00	
10/07/2018 VA 2 (-)	0,00	7,50%	0,00	
10/10/2018 VA 3 (-)	0,00	6,00%	0,00	
20/12/2018 VA 4 (-)	0,00	4,50%	0,00	
Total			0,00	
Majoration totale			19 966,50	
I.Soc restant à payer	295 800,00	+	19 966,50	= 315.766,50

EXERCICE D'IMPOSITION 2018

DECLARATION FISCALE - Bilan au 31.12.2017

CALCUL DE L'IMPOT				
Impôt de base :	1 000 000,00	33,99%	339 900,00	
Base VA				339 900,00
Majoration de base	339 900,00	2,25%	7 647,75	
Bonification :				
10/04/2017 VA 1 (-)	0,00	3,00%	0,00	
10/07/2017 VA 2 (-)	0,00	2,50%	0,00	
10/10/2017 VA 3 (-)	0,00	2,00%	0,00	
20/12/2017 VA 4 (-)	0,00	1,50%	0,00	
Total			0,00	
Majoration totale			7 647,75	
I.Soc restant à payer	339 900,00	+	7 647,75	= 347.547,75

Exemple 2 : comparatif avant et après réforme : versements anticipés insuffisants mais majoration inférieure à 80 euros

EXERCICE D'IMPOSITION 2019

DECLARATION FISCALE - Bilan au 31.12.2018

CALCUL DE L'IMPOT			
Impôt de base :	1 000 000,00	29,58%	295 800,00
Base VA			295 800,00
Majoration de base	295 800,00	6,75%	19 966,50
Bonification :			
10/04/2018 VA 1 (-)	100 000,00	9,00%	9 000,00
10/07/2018 VA 2 (-)	80 000,00	7,50%	6 000,00
10/10/2018 VA 3 (-)	65 000,00	6,00%	3 900,00
20/12/2018 VA 4 (-)	22 000,00	4,50%	990,00
Total	267.000,00		19 890,00
Majoration totale			76,50
I.Soc restant à payer	28 800,00	+	76,50 = 28.876,50

EXERCICE D'IMPOSITION 2018

DECLARATION FISCALE - Bilan au 31.12.2017

CALCUL DE L'IMPOT			
Impôt de base :	1 000 000,00	33,99%	339 900,00
Base VA			339 900,00
Majoration de base	339 900,00	2,25%	7 647,75
Bonification :			
10/04/2017 VA 1 (-)	100 000,00	3,00%	3 000,00
10/07/2017 VA 2 (-)	95 000,00	2,50%	2 375,00
10/10/2017 VA 3 (-)	72 000,00	2,00%	1 440,00
20/12/2017 VA 4 (-)	52 000,00	1,50%	780,00
Total	319.000,00		7 595,00
Majoration totale			52,75
I.Soc restant à payer	20 900,00	+	0,00 = 20.900,00

Exemple 3 : versements anticipés insuffisants et majoration effectivement due

EXERCICE D'IMPOSITION 2019

DECLARATION FISCALE - Bilan au 31.12.2018

CALCUL DE L'IMPOT			
Impôt de base :	1 000 000,00	29,58%	295 800,00
Base VA			295 800,00
Majoration de base	295 800,00	6,75%	19 966,50
Bonification :			
10/04/2018 VA 1 (-)	70 000,00	9,00%	6 300,00
10/07/2018 VA 2 (-)	50 000,00	7,50%	3 750,00
10/10/2018 VA 3 (-)	35 000,00	6,00%	2 100,00
20/12/2018 VA 4 (-)	20 000,00	4,50%	900,00
Total	175.000,00		13 050,00
Majoration totale			6 916,50
I.Soc restant à payer	120 800,00	+	6 916,50  = 127.716,50

Exemple 4 : versements anticipés insuffisants mais pas de majoration

EXERCICE D'IMPOSITION 2019

DECLARATION FISCALE - Bilan au 31.12.2018

CALCUL DE L'IMPOT			
Impôt de base :	1 000 000,00	29,58%	295 800,00
Base VA			295 800,00
Majoration de base	295 800,00	6,75%	19 966,50
Bonification :			
10/04/2018 VA 1 (-)	100 000,00	9,00%	9 000,00
10/07/2018 VA 2 (-)	80 000,00	7,50%	6 000,00
10/10/2018 VA 3 (-)	75 000,00	6,00%	4 500,00
20/12/2018 VA 4 (-)	20 000,00	4,50%	900,00
Total	275.000,00		20 400,00
Majoration totale			-433,50
I.Soc restant à payer	20 800,00	+	0,00  = 20.800,00

Explications relatives aux différents exemples concernant les versements anticipés :

Exemple 1 :

Nous pouvons observer, dans cet exemple, que le bénéfice imposable de l'exercice est le même pour les deux exercices d'imposition (2018 et 2019) et s'élève à 1.000.000 euros.

Cependant, grâce à la diminution du taux d'imposition nominal ordinaire (qui passe de 33,99% à 29,58% (ccc comprise)), le montant de l'impôt de l'exercice d'imposition 2019 est inférieur à celui de 2018 (soit une différence de 44.100 euros).

La réforme de l'impôt des sociétés indique, qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018), le **taux de référence** pris en considération pour le calcul de la majoration d'impôt pour absence ou insuffisance de versements anticipés **ne pourra pas être inférieur à 3% à l'impôt des sociétés**.

De ce fait, le taux de la majoration globale de l'exercice d'imposition 2019 s'élève à 6,75% alors qu'il était de 2,25% pour l'exercice d'imposition 2018 (c'est à dire une augmentation de 4,5%). Cela a entraîné une forte augmentation de la majoration globale pour la société (augmentation de 12.318,75 euros) entre l'exercice d'imposition 2018 et l'exercice d'imposition 2019.

Même si la diminution de l'impôt entre l'exercice d'imposition 2018 et 2019 n'est pas complètement compensée par l'aggravation de la sanction pour absence ou insuffisance de versements anticipés, l'importante augmentation de cette majoration globale incitera les sociétés à verser en temps voulu le montant suffisant de V.A.

Exemple 2 :

Pour l'exercice d'imposition 2018, la société a payé un total de 319.000 euros de VA, ce qui est inférieur à la base de calcul de la majoration qui est de 339.900 euros. Pour l'exercice d'imposition 2019, la société a payé un total de 267.000 euros de VA, ce qui est inférieur à la base de calcul de la majoration qui est de 295.800 euros. Dans les deux cas, les VA sont inférieurs à l'I.Soc de base. Cependant, comme la majeure partie des versements anticipés a été effectuée durant les trimestres 1 et 2 (VA 1 et 2) où le taux des bonifications dépasse le taux de majoration globale, cela n'a pas eu de conséquence importante fâcheuse au niveau de la majoration totale pour la société, qui a d'ailleurs été négligée pour l'exercice d'imposition 2018 puisque la majoration totale était inférieure à 80 euros (montant indexé).

Exemple 3 :

Cet exemple démontre la principe de la majoration pour insuffisance de versements anticipés.

Exemple 4 :

Cet exemple a trait à une majoration totale négative (lorsque la différence entre la majoration globale et les bonifications obtenues par la société est négative, il n'y a pas de majoration totale qui est due). Dans le cas où une société a réalisé assez de versements anticipés bien équilibrés sur les 4 trimestres de la période imposable, elle n'est redevable d'aucune majoration. Or, la société a payé un total de 275.000 euros de VA, ce qui est inférieur à la base de calcul de la majoration qui est de 295.800 euros. Cependant, comme la majeure partie des versements anticipés a été effectuée durant les trimestres 1 et 2 (VA 1 et 2) où le taux des bonifications dépasse le taux de majoration globale, cela n'a pas eu d'impact négatif pour la société.

14. Annexe 14 : exemple illustratif de l'exonération pour passif social en vertu du statut unique

(Exemple inspiré du Doc.parl, sess 2018-2019, n°3424/001, pp. 6 et 7)

Supposons une petite société qui emploie un seul travailleur depuis l'année 2012 et dont la rémunération mensuelle brute moyenne est de 3.500 euros. Dans un souci de simplification, nous considérons que sa rémunération n'évolue pas d'une année à l'autre.

Au 1^{er} janvier 2019, le travailleur remplit donc la condition des 5 années d'ancienneté dans le statut unique.

Conformément à l'article 46^{ter}, al. 1^{er} de l'A.R/C.I.R, la rémunération maximale mensuelle brute de ce travailleur prise en considération est de 1.830 euros, à savoir :

- 100% de la tranche de 0,01 euros à 1.500,00 euros → 1.500 euros ;
- 30% de la tranche de 1.500,01 euros à 2.600,00 euros → 330 euros (soit 30% de 1.099,99).

Le passif social à exonérer pour ce travailleur à partir de la période imposable 2019 et pour les périodes imposables suivantes est de 1.267 € (= 1.830 euros* 3/13 * 3 semaines).

L'exonération de 1.267 euros sera étalée sur 5 périodes imposables à raison de 20% par an.

De ce fait, la société aura droit à une exonération de 253,40 euros (=20%*1.267 euros) à partir de la période imposable 2019 et pour les quatre p.i suivantes.

Au cours des périodes imposables suivantes, la société pourra bénéficier à nouveau de l'exonération pour passif social de 1.267 euros étalée sur 5 p.i à raison de 20% par an, qui s'ajoutera à chaque fois au passif social étalé des périodes imposables passées.

Pour la période imposable 2021 par exemple, la société a droit à l'exonération de 253,40 euros, à laquelle s'ajoute 253,40 euros issus de la p.i 2019 et 253,40 euros issus de la p.i 2020 soit un total de 760,20 euros pour la p.i 2021.

Ce calcul est donc relativement complexe, comme le montre le tableau ci-dessous. Et encore, dans cet exemple, il n'y a qu'un seul travailleur dans la société. Si une société emploie une centaine de travailleurs pour lesquels elle peut bénéficier de l'exonération, les calculs seraient nombreux et complexes puisque les travailleurs peuvent percevoir une rémunération mensuelle différente (dont certaines n'atteindraient pas le plafond) et que le calcul doit être fait pour chaque travailleur individuellement.

Tableau récapitulatif de l'exonération obtenue par la société (en euros) :

Période imposable	Passif social de la p.i	Étalement de l'exonération						
		Période imposable						
		2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
2019	1.267,00	253,4	253,4	253,4	253,4	253,4		
2020	1.267,00		253,4	253,4	253,4	253,4	253,4	
2021	1.267,00			253,4	253,4	253,4	253,4	253,4
2022	1.267,00				253,4	253,4	253,4	253,4
2023	1.267,00					253,4	253,4	253,4
2024	1.267,00						253,4	253,4
2025	1.267,00							253,4
		253,4	506,8	760,2	1.013,6	1.267	1.267	1.267

Notons qu'à partir de la vingt et unième année de service commencée par ce travailleur après le 1er janvier 2014, le montant de l'exonération sera modifié.

Le passif social total à exonérer s'élèvera à 422,31 euros (= 1.830 euros* 3/13 * 1 semaine) à partir de la période imposable 2034 et pour les périodes suivantes, pour autant que le travailleur ait une ancienneté de 21 ans à partir de l'harmonisation des statuts, comme c'est le cas dans cet exemple.

L'entreprise pourra donc bénéficier de l'exonération aussi longtemps que le travailleur sera à son service.

Supposons que ce travailleur soit licencié au cours de la p.i 2021. L'entreprise devra alors reprendre dans son résultat imposable de la p.i 2021 le montant total déjà exonéré qu'elle a obtenu et effectivement déduit, soit dans cet exemple 760,2 euros (soit 253,40 euros pour la p.i. 2019 + 506,8 euros pour la p.i 2020).

Le montant restant à exonérer (suite à l'étalement) ne pourra, quant à lui, plus être exonéré.

Réserves

Bénéfices réservés imposables

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserves incorporées au capital et primes d'émission imposables (+)/(-)	1001 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Quotité imposable des plus-values de réévaluation	1004	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserve légale	1005	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserves indisponibles	1006	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserves disponibles	1007	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice (Perte) reporté(e) (+)/(-)	1008 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserve de liquidation	1012	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Provisions imposables	1009	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Autres réserves figurant au bilan			
.....	1010	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
.....	1010	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
.....	1010	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Autres réserves imposables (+)/(-)			
.....	1011 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
.....	1011 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
.....	1011 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserves occultes			
Réductions de valeur imposables	1020	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Excédents d'amortissements	1021	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Autres sous-évaluations d'actif	1022	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Surestimations du passif	1023	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values lors d'un transfert d'actif à un établissement stable étranger	1024	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Frais payés anticipativement	1025	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserves imposables (+)/(-)	1040 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Majorations de la situation de début des réserves			
Plus-values sur actions ou parts	1051	+.....|.....|.....|....., . .	
Reprises de réductions de valeur sur actions ou parts antérieurement imposées à titre de dépenses non admises	1052	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1053	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive œuvres scéniques agréées tax shelter	1059	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération des primes et subsides en capital et en intérêt régionaux	1054	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1055	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive pour revenus d'innovation	1058	+.....|.....|.....|....., . .	
Correction négative en application du Régime Diamant	1057	+.....|.....|.....|....., . .	
Autres	1056	+.....|.....|.....|....., . .	
Diminutions de la situation de début des réserves	1061	-.....|.....|.....|....., . .	
Réserves imposables après adaptation de la situation de début des réserves (+)/(-)	1070 PN	.....|.....|.....|....., . .	
Bénéfices réservés imposables (+)/(-)	1080 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

Bénéfices réservés exonérés

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réductions de valeur sur créances commerciales	1101	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Provisions pour risques et charges	1102	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values exprimées mais non réalisées	1103	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values réalisées			
Taxation étalée des plus-values sur certains titres	1111	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Taxation étalée des plus-values sur immobilisations corporelles et incorporelles	1112	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Autres plus-values réalisées	1113	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur véhicules d'entreprises	1114	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur bateaux de navigation intérieure	1115	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur navires	1116	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserve d'investissement	1121	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1122	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Œuvres scéniques agréées tax shelter	1125	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Réserve pour revenus d'innovation	1126	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfices exonérés maintenus dans le patrimoine d'une entreprise d'insertion agréée	1127	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1123	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Autres éléments exonérés	1124	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfices réservés exonérés	1140	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

Dépenses non admises

	Codes	Période imposable
Impôts non déductibles	1201	.....|.....|.....|....., . .
Impôts, taxes et rétributions régionaux	1202	.....|.....|.....|....., . .
Amendes, pénalités et confiscations de toute nature	1203	.....|.....|.....|....., . .
Pensions, capitaux, cotisations et primes patronales non déductibles	1204	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles	1205	.....|.....|.....|....., . .
Allocations de mobilité non déductibles	1234	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	1206	.....|.....|.....|....., . .
Frais de l'allocation de mobilité à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	1235	.....|.....|.....|....., . .
Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles	1207	.....|.....|.....|....., . .
Frais de restaurant non déductibles	1208	.....|.....|.....|....., . .
Frais de vêtements professionnels non spécifiques	1209	.....|.....|.....|....., . .
Intérêts exagérés	1210	.....|.....|.....|....., . .
Intérêts relatifs à une partie de certains emprunts	1211	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles	1212	.....|.....|.....|....., . .
Avantages sociaux	1214	.....|.....|.....|....., . .
Avantages de titres-repas, chèques sport/culture ou éco-chèques	1215	.....|.....|.....|....., . .
Libéralités	1216	.....|.....|.....|....., . .
Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts	1217	.....|.....|.....|....., . .
Reprises d'exonérations antérieures	1218	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	1233	.....|.....|.....|....., . .
Indemnités pour coupon manquant	1220	.....|.....|.....|....., . .
Frais d'œuvres agréées tax shelter	1232	.....|.....|.....|....., . .
Primes, subsides en capital et en intérêt régionaux	1222	.....|.....|.....|....., . .
Paiements non déductibles vers certains Etats	1223	.....|.....|.....|....., . .
Dépenses non justifiées	1225	.....|.....|.....|....., . .
Reprise de déduction pour revenus d'innovation en cas d'étalement des frais historiques	1230	.....|.....|.....|....., . .
Reprise de déduction pour revenus d'innovation suite au non emploi en dépenses qualifiantes	1231	.....|.....|.....|....., . .
Corrections positives en application du Régime Diamant		
Différence positive entre le bénéfice brut déterminé forfaitairement et le bénéfice brut déterminé comptablement	1226	.....|.....|.....|....., . .
Réduction de valeur sur stock et frais non déductibles	1227	.....|.....|.....|....., . .
Différence positive entre la rémunération de référence pour un dirigeant d'entreprise et la rémunération de dirigeant d'entreprise la plus élevée	1228	.....|.....|.....|....., . .
Correction en fonction du montant minimum du revenu net imposable issu du commerce de diamants	1229	.....|.....|.....|....., . .
Autres dépenses non admises	1239	.....|.....|.....|....., . .
Dépenses non admises	1240	.....|.....|.....|....., . .

Dividendes distribués

	Codes	Période imposable
Dividendes ordinaires	1301	.....|.....|.....|....., . .
Acquisition d'actions ou parts propres	1302	.....|.....|.....|....., . .
Décès, démission ou exclusion d'un associé	1303	.....|.....|.....|....., . .
Partage de l'avoir social	1304	.....|.....|.....|....., . .
Dividendes distribués	1320	.....|.....|.....|....., . .
La société a connaissance de son obligation de déposer une déclaration au précompte mobilier (formulaire de déclaration 273 A) lorsque la rubrique « Dividendes distribués » (ligne 1320) est complétée, même si aucun précompte mobilier n'est dû	1321	.....|.....|.....|....., . .

Détail des bénéfices

	Codes	Période imposable
Bénéfices réservés imposables (+)/(-)	(1080 PN)	.....|.....|.....|....., . .
Dépenses non admises	(1240)	.....|.....|.....|....., . .
Dividendes distribués	(1320)	.....|.....|.....|....., . .
Résultat de la période imposable (+)/(-)	1410 PN	.....|.....|.....|....., . .
Résultat effectif des activités de la navigation maritime, pour lesquelles le bénéfice est déterminé sur base du tonnage (+)/(-)	1411 PN	.....|.....|.....|....., . .
Résultat effectif des activités pour lesquelles le bénéfice n'est pas déterminé sur base du tonnage (+)/(-)	1412 PN	.....|.....|.....|....., . .
Eléments du résultat sur lesquels s'applique la limitation de déduction	1420	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur actions ou parts imposables à 0,40 %	1424	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	1421	.....|.....|.....|....., . .
Non-respect de l'obligation d'investir ou de la condition d'intangibilité relatives à la réserve d'investissement	1422	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206)	.....|.....|.....|....., . .
Frais de l'allocation de mobilité à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1235)	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	(1233)	.....|.....|.....|....., . .
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture	1423	.....|.....|.....|....., . .
Résultat subsistant (+)/(-)	1430 PN	.....|.....|.....|....., . .

Détail des bénéfices

La période imposable débute au plus tôt le 01.01.2018

	Codes	Exonéré par convention	Non exonéré par convention	Belge
Résultat subsistant suivant sa provenance (+)/(-)	N 1431 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déductions du bénéfice subsistant				
Eléments non imposables	N 1432		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	N 1433		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus de brevets	N 1434		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus d'innovation	N 1439		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour investissement	N 1437			.....|.....|.....|....., . .
Base pour le calcul de la corbeille	N 1440		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque	N 1435		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés reportés	N 1441		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus d'innovation reportée	N 1442		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Pertes antérieures	N 1436		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque reportée de manière illimitée	N 1443		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque reportée de manière limitée	N 1444		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice subsistant suivant sa provenance	N 1450		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

La période imposable débute au plus tôt le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
Base imposable		
Imposable au taux normal	N 1460	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice subsistant	N 1450	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice provenant de la navigation maritime, déterminé sur base du tonnage	N 1461	.....|.....|.....|....., . .
Montant net des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	(1627)	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	N 1421	.....|.....|.....|....., . .
Non-respect de l'obligation d'investir ou de la condition d'intangibilité relatives à la réserve d'investissement	N 1422	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	N 1206	.....|.....|.....|....., . .
Frais de l'allocation de mobilité à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	N 1235	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	N 1233	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur actions ou parts en principe imposables à 25 %	N 1466	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values réalisées, provisions pour risques et charges et réserve d'investissement imposables à 33,99 %	N 1467	.....|.....|.....|....., . .
Imposable au taux de l'exit tax de 12,5 %	N 1472	.....|.....|.....|....., . .
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture, imposables à 5 %	N 1481	.....|.....|.....|....., . .

Corrections suite à une modification apportée à partir du 26.07.2017 à la date de clôture de l'exercice comptable lorsque la période imposable débute au plus tôt le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
Base imposable		
Correction négative de la base imposable au taux normal	6101	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive de la base imposable au taux normal	6102	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive des plus-values sur actions ou parts imposables à 25 %	6103	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive des plus-values sur actions ou parts imposables à 0,40 %	6104	.....|.....|.....|....., . .
Taux de la CCC		
Quotité des plus-values sur actions ou parts en principe imposables à 25 %, dont l'impôt est majoré d'une CCC de 3 %	6113	.....|.....|.....|....., . .
Quotité de la base imposable au taux de l'exit tax de 12,5 %, dont l'impôt est majoré d'une CCC de 3 %	6114	.....|.....|.....|....., . .
Taux de l'impôt des sociétés		
Quotité de la base imposable corrigée soumise en principe au taux de 33 %	6111	.....|.....|.....|....., . .
A votre connaissance, la société peut pour cette quotité bénéficier du taux réduit	6112	.....|.....|.....|....., . .

Limitation des déductions du bénéfice subsistant lorsque la période imposable débute au plus tôt le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
Cette déclaration se rapporte à une des quatre premières périodes imposables à partir de la constitution de la société qui est « une petite société »	1496	.....|.....|.....|....., . .

Détail des bénéfices

La période imposable débute avant le 01.01.2018

	Codes	Exonéré par convention	Non exonéré par convention	Belge
Résultat subsistant suivant sa provenance (+)/(-)	O 1431 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déductions du bénéfice subsistant				
Eléments non imposables	O 1432		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	O 1433		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus de brevets	O 1434		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour revenus d'innovation	O 1439		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque	O 1435		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Pertes antérieures	O 1436		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour investissement	O 1437			.....|.....|.....|....., . .
Déduction pour capital à risque reportée de périodes imposables antérieures	O 1438		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice subsistant suivant sa provenance	O 1450		.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

La période imposable débute avant le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
Base imposable		
Imposable au taux normal	O 1460	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice subsistant	O 1450	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice provenant de la navigation maritime, déterminé sur base du tonnage	O 1461	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	O 1421	.....|.....|.....|....., . .
Non-respect de l'obligation d'investir ou de la condition d'intangibilité relatives à la réserve d'investissement	O 1422	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	O 1206	.....|.....|.....|....., . .
Frais de l'allocation de mobilité à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	O 1235	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	O 1233	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur actions ou parts imposables à 25 %	O 1465	.....|.....|.....|....., . .
Imposable au taux de l'exit tax de 16,5 %	O 1471	.....|.....|.....|....., . .
Imposable au taux de l'exit tax de 12,5 %	O 1472	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values sur actions ou parts imposables à 0,40 %	O 1424	.....|.....|.....|....., . .
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture, imposables à 5 %	O 1481	.....|.....|.....|....., . .

Corrections suite à une modification apportée à partir du 26.07.2017 à la date de clôture de l'exercice comptable lorsque la période imposable débute avant le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
Base imposable		
Correction négative de la base imposable au taux normal	6201	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive de la base imposable au taux normal	6202	.....|.....|.....|....., . .
Correction négative des plus-values sur actions ou parts imposables à 25 %	6203	.....|.....|.....|....., . .
Correction négative des plus-values sur actions ou parts imposables à 0,40 %	6204	.....|.....|.....|....., . .
Taux de la CCC		
Quotité des plus-values sur actions ou parts imposables à 25 %, dont l'impôt est majoré d'une CCC de 2 %	6213	.....|.....|.....|....., . .
Quotité de la base imposable au taux de l'exit tax de 12,5 %, dont l'impôt est majoré d'une CCC de 2 %	6214	.....|.....|.....|....., . .
Taux de l'impôt des sociétés		
Quotité de la base imposable corrigée soumise en principe au taux de 29 %	6211	.....|.....|.....|....., . .
A votre connaissance, la société peut pour cette quotité bénéficier du taux réduit	6212	.....|.....|.....|....., . .

Cotisations distinctes

	Codes	Période imposable
Cotisation distincte sur les dépenses ou avantages de toute nature non justifiés, bénéfices dissimulés et avantages financiers ou de toute nature à 50 %	1506	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les dépenses ou avantages de toute nature non justifiés, bénéfices dissimulés et avantages financiers ou de toute nature à 100 %	1507	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 34 %	1502a	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 28 %	1502b	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte dans le chef des sociétés admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal et des sociétés de logement sur les dividendes distribués	1503	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur la partie du bénéfice comptable après impôt affectée à la réserve de liquidation	1508	.....|.....|.....|....., . .

Cotisations spéciales relatives aux opérations réalisées avant le 01.01.1990

	Codes	Période imposable
Partage total ou partiel de l'avoir social, imposable à 33 %	1511	.....|.....|.....|....., . .
Partage total ou partiel de l'avoir social, imposable à 16,5 %	1512	.....|.....|.....|....., . .
Avantages de toute nature accordés par des sociétés en liquidation	1513	.....|.....|.....|....., . .

Remboursement du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé

	Codes	Période imposable
Remboursement d'une quotité du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé	1532	.....|.....|.....|....., . .

Éléments non imposables

	Codes	Période imposable
Libéralités exonérées	1601	.....|.....|.....|....., . .
Exonération pour personnel supplémentaire	1602	.....|.....|.....|....., . .
Exonération pour personnel supplémentaire PME	1603	.....|.....|.....|....., . .
Exonération pour bonus de tutorat	1604	.....|.....|.....|....., . .
Exonération pour passif social en vertu du statut unique	1607	.....|.....|.....|....., . .
Exonération des indemnités régionales compensatoires de pertes de revenus en cas de travaux publics	1606	.....|.....|.....|....., . .
Autres éléments non imposables	1605	.....|.....|.....|....., . .
Éléments non imposables	1610	.....|.....|.....|....., . .

Plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage

Renseignements à fournir

	Codes	Période imposable
Montant des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1621	.....|.....|.....|....., . .
Tonnage net de la flotte à l'entrée de la société dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1622	.....|.....|.....|....., . .
Tonnage net de la flotte durant la période imposable	1623	.....|.....|.....|....., . .

Montant imposable

	Codes	Période imposable
Plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1625	.....|.....|.....|....., . .
Partie non encore imputée de la déduction pour investissement	1626	.....|.....|.....|....., . .
Montant net des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1627	.....|.....|.....|....., . .

4.2.4.4

4.2.4.4

4.2.4.4

4.2.4.4

Pertes récupérables

	Codes	Période imposable
Solde des pertes antérieures récupérables	1721	.....|.....|.....|....., . .
Pertes récupérées	1723	-.....|.....|.....|....., . .
Perte de la période imposable	1722	+.....|.....|.....|....., . .
Pertes agricoles résultant de conditions météorologiques défavorables pour lesquelles la société demande l'application de la rétro-déduction	1724	-.....|.....|.....|....., . .
Perte à reporter sur la période imposable suivante	1730	.....|.....|.....|....., . .

Déduction pour capital à risque reportée

	Codes	Période imposable
Solde reporté de la déduction pour capital à risque	1711	.....|.....|.....|....., . .
Solde de la déduction pour capital à risque qui est reportable sur la période imposable suivante	1712	.....|.....|.....|....., . .

Corrections de déductions reportables suite à une modification apportée à partir du 26.07.2017 à la date de clôture de l'exercice comptable

	Codes	Période imposable
Correction négative de la déduction pour revenus définitivement taxée reportée	6301	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive de la déduction pour revenus définitivement taxés reportée	6302	.....|.....|.....|....., . .
Correction négative des pertes récupérables	6303	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive des pertes récupérables	6304	.....|.....|.....|....., . .
Correction négative de la déduction pour capital à risque reportée	6305	.....|.....|.....|....., . .
Correction positive de la déduction pour capital à risque reportée	6306	.....|.....|.....|....., . .

Taux de l'impôt

La période imposable débute au plus tôt le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
A votre connaissance, la société a droit au taux réduit de 20 % sur la première tranche de 100.000 euros	1754	.....|.....|.....|....., . .

La période imposable débute avant le 01.01.2018

	Codes	Période imposable
A votre connaissance, la société a droit au taux réduit	1751	.....|.....|.....|....., . .

Sociétés de logement

	Codes	Période imposable
La société est une société de logement imposable à 5%	1753	.....|.....|.....|....., . .

Versements anticipés

	Codes	Période imposable
Cette déclaration se rapporte à un des trois premiers exercices comptables à partir de la constitution de la société qui est « une petite société »	1801	.....|.....|.....|....., . .
Versements anticipés à prendre en considération	1810	.....|.....|.....|....., . .
Numéro de référence attribué par le Service Versements anticipés différent du numéro d'entreprise		
Premier autre numéro de référence	1821	.....|.....|.....|....., . .
Deuxième autre numéro de référence	1822	.....|.....|.....|....., . .
Troisième autre numéro de référence	1823	.....|.....|.....|....., . .
Quatrième autre numéro de référence	1824	.....|.....|.....|....., . .

Précomptes imputables

	Codes	Période imposable
Précomptes non remboursables	1830	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier fictif	1831	.....|.....|.....|....., . .
Quotité forfaitaire d'impôt étranger	1832	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt pour recherche et développement	1833	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt étranger prévu par certaines conventions préventives de la double imposition	1834	.....|.....|.....|....., . .
Précomptes remboursables	1840	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier réel ou fictif sur revenus définitivement taxés et sur revenus mobiliers exonérés d'origine belge d'actions ou parts, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1841	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés	1842	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur revenus définitivement taxés d'origine étrangère, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés	1843	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur autres bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1844	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur autres dividendes	1845	.....|.....|.....|....., . .
Autre précompte mobilier remboursable	1846	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt pour recherche et développement à restituer pour la présente période imposable	1850	.....|.....|.....|....., . .

Base de l'impôt à la sortie

	Codes	Période imposable
Montant des plus-values latentes après imputation proportionnelle des déductions du bénéfice subsistant	1864	.....|.....|.....|....., . .

Déduction pour revenus de brevets

Renseignements recueillis dans le cadre de l'échange de données OCDE

	Codes	Période imposable
La société revendique la déduction pour revenus de brevets pour la première fois au plus tôt après le 06.02.2015	1868	.....|.....|.....|.....

	Codes	Période imposable
Nombre de brevets pour lesquels la société revendique la déduction pour revenus de brevets pour la première fois au plus tôt après le 06.02.2015	1869	.....|.....|.....|.....

Déduction pour revenus d'innovation

Renseignements recueillis dans le cadre de l'échange de données OCDE

	Codes	Période imposable
La société a adapté sa fraction en application d'une décision anticipée (présomption réfragable)	1880	.....|.....|.....|.....

Taille de la société

Renseignements pour l'appréciation de la qualité de « petite société »

	Codes	Période imposable
Données relatives à la période imposable		
La société est liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens du Code des sociétés	1871	.....|.....|.....|.....
Indiquer les données sur base non consolidée. En revanche, si la société est liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens du Code des sociétés, indiquer les données suivant les directives exposées dans les explications relatives à la déclaration		
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	1872	.....|.....|.....|....., . .
Chiffre d'affaires annuel, hors TVA	1873	.....|.....|.....|....., . .
Total du bilan	1874	.....|.....|.....|....., . .

Documents et relevés divers

A joindre, si le contribuable n'est pas obligé de déposer ceux-ci auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale

Comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe éventuelle)

A joindre obligatoirement

Rapports à l'assemblée générale et délibérations de celle-ci

Les documents relatifs à l'exonération des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable

Les relevés/déclaration requis par l'application des dispositions légales concernées doivent, le cas échéant, être complétés.

☐ 204.3

☐ 275 B

☐ 275 C

☐ 276 T

☐ 328 K

☐ 275 LF

☐ 275 K

☐ 275 F

☐ 276 W1

☐ 328 L

☐ 276 K

☐ 275 P

☐ 276 W2

☐ 275 A

☐ 276 N

☐ 275 R

☐ 276 W3

☐ 274 APT-8

☐ 276 P

☐ 275 U

☐ 276 W4

☐ 275 W

☐ 275 INNO

Je déclare que la société a satisfait ou va satisfaire à l'obligation légale de déposer un fichier local 275 LF conforme au modèle réglementaire dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés, par voie électronique via MyMinfinPro ou sur support papier en cas d'autorisation de déposer la déclaration précitée sur un tel support.

Annexes :

Certifié exactes et véritables les indications portées à la présente déclaration.

....., le (date)

Au nom de la société (*),

(*) La déclaration doit être signée par une personne légalement qualifiée pour engager la société ou par le mandataire de la société.

(Signature suivie des nom, prénom et qualité)

FORMULAIRE DE DÉPÔT:
Modèle complet pour sociétés
en euros (EUR)

Version 2019

Des informations concernant le dépôt des formulaires sont disponibles
sur le site Internet de la Centrale des bilans: www.centraledesbilans.be

CONTENU

Le présent document constitue le modèle complet du formulaire de dépôt pour sociétés. Il est composé:

- des éléments d'identification de l'entreprise et des comptes annuels (section C 1);
- de la liste complète des administrateurs, gérants et commissaires (section C 2.1) et de l'identité des experts-comptables externes, des réviseurs, des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés auxquels une mission concernant les comptes annuels a été confiée (section C 2.2);
- des comptes annuels reprenant:
 - le bilan (sections C 3.1 et C 3.2);
 - le compte de résultats (section C 4);
 - le tableau des affectations et prélèvements (section C 5);
 - l'annexe (section C 6);
- des autres documents à déposer en vertu du Code des sociétés:
 - le rapport de gestion (section C 7);
 - le rapport des commissaires (section C 8);
 - le cas échéant,
 - le rapport sur les paiements aux gouvernements (section C 9);
 - le bilan social (section C 10);
 - le rapport de rémunération (section C 11);
 - le rapport spécial de l'associé unique (SPRL) (section C 12);
 - le rapport de l'actionnaire unique (SA) (section C 13);
 - le rapport du conseil de surveillance (section C 14);
 - les comptes annuels de l'(des) entreprise(s) dans laquelle (lesquelles) la société déposante assume une responsabilité illimitée (section C 15);
 - autres documents (section C 16).

40				1	EUR	
NAT.	Date du dépôt	N°	P.	U.	D.	C 1

**COMPTES ANNUELS ET AUTRES DOCUMENTS À
DÉPOSER EN VERTU DU CODE DES SOCIÉTÉS**

DONNÉES D'IDENTIFICATION (à la date du dépôt)

DÉNOMINATION:

.....

Forme juridique:

Adresse: N°: Boîte:

Code postal: Commune:

Pays:

Registre des personnes morales (RPM) – Tribunal de l'entreprise de

Adresse Internet¹: http://www.

Numéro d'entreprise

DATE / / du dépôt de l'acte constitutif OU du document le plus récent mentionnant la date de publication des actes constitutif et modificatif(s) des statuts.

COMPTES ANNUELS EN EUROS²

approuvés par l'assemblée générale du / /

et relatifs à l'exercice couvrant la période du / / au / /

Exercice précédent du / / au / /

Les montants relatifs à l'exercice précédent **sont / ne sont pas**³ identiques à ceux publiés antérieurement

Nombre total de pages déposées: Numéros des sections du document normalisé non déposées parce que sans objet:

Signature
(nom et qualité)

Signature
(nom et qualité)

¹ Mention facultative.

² Au besoin, adapter la devise et l'unité dans lesquelles les montants sont exprimés.

³ Biffer la mention inutile.

LISTE DES ADMINISTRATEURS, GÉRANTS ET COMMISSAIRES ET DÉCLARATION CONCERNANT UNE MISSION DE VÉRIFICATION OU DE REDRESSEMENT COMPLÉMENTAIRE

LISTE DES ADMINISTRATEURS, GÉRANTS ET COMMISSAIRES

LISTE COMPLÈTE des nom, prénoms, profession, domicile (adresse, numéro, code postal et commune) et fonction au sein de l'entreprise

.....

.....

.....

.....

DÉCLARATION CONCERNANT UNE MISSION DE VÉRIFICATION OU DE REDRESSEMENT COMPLÉMENTAIRE

L'organe de gestion déclare qu'aucune mission de vérification ou de redressement n'a été confiée à une personne qui n'y est pas autorisée par la loi, en application des articles 34 et 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Les comptes annuels **ont / n'ont pas** * été vérifiés ou corrigés par un expert-comptable externe, par un réviseur d'entreprises qui n'est pas le commissaire.

Dans l'affirmative, sont mentionnés dans le tableau ci-dessous: les nom, prénoms, profession et domicile; le numéro de membre auprès de son institut et la nature de la mission:

- A. La tenue des comptes de l'entreprise **,
- B. L'établissement des comptes annuels **,
- C. La vérification des comptes annuels et/ou
- D. Le redressement des comptes annuels.

Si des missions visées sous A. ou sous B. ont été accomplies par des comptables agréés ou par des comptables-fiscalistes agréés, peuvent être mentionnés ci-après: les nom, prénoms, profession et domicile de chaque comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé et son numéro de membre auprès de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ainsi que la nature de sa mission.

Nom, prénoms, profession, domicile	Numéro de membre	Nature de la mission (A, B, C et/ou D)

* Biffer la mention inutile.

** Mention facultative.

COMPTES ANNUELS

BILAN APRÈS RÉPARTITION

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
ACTIF				
FRAIS D'ÉTABLISSEMENT	6.1	20	.....	.....
ACTIFS IMMOBILISÉS		21/28	.....	.....
Immobilisations incorporelles	6.2	21	.....	.....
Immobilisations corporelles	6.3	22/27	.....	.....
Terrains et constructions		22	.....	.....
Installations, machines et outillage		23	.....	.....
Mobilier et matériel roulant		24	.....	.....
Location-financement et droits similaires.....		25	.....	.....
Autres immobilisations corporelles.....		26	.....	.....
Immobilisations en cours et acomptes versés		27	.....	.....
	6.4/			
Immobilisations financières	6.5.1	28	.....	.....
Entreprises liées	6.15	280/1	.....	.....
Participations.....		280	.....	.....
Créances		281	.....	.....
Entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation	6.15	282/3	.....	.....
Participations.....		282	.....	.....
Créances		283	.....	.....
Autres immobilisations financières.....		284/8	.....	.....
Actions et parts.....		284	.....	.....
Créances et cautionnements en numéraire.....		285/8	.....	.....

N°		C 3.1
----	--	-------

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
ACTIFS CIRCULANTS		29/58	.....	.....
Créances à plus d'un an		29	.....	.....
Créances commerciales.....		290	.....	.....
Autres créances.....		291	.....	.....
Stocks et commandes en cours d'exécution		3	.....	.....
Stocks		30/36	.....	.....
Approvisionnements		30/31	.....	.....
En-cours de fabrication		32	.....	.....
Produits finis		33	.....	.....
Marchandises		34	.....	.....
Immeubles destinés à la vente		35	.....	.....
Acomptes versés		36	.....	.....
Commandes en cours d'exécution		37	.....	.....
Créances à un an au plus		40/41	.....	.....
Créances commerciales.....		40	.....	.....
Autres créances.....		41	.....	.....
	6.5.1/			
Placements de trésorerie	6.6	50/53	.....	.....
Actions propres.....		50	.....	.....
Autres placements		51/53	.....	.....
Valeurs disponibles		54/58	.....	.....
Comptes de régularisation	6.6	490/1	.....	.....
TOTAL DE L'ACTIF		20/58		

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
PASSIF				
CAPITAUX PROPRES		10/15	.....	.....
Capital	6.7.1	10	.....	.....
Capital souscrit		100	.....	.....
Capital non appelé ⁴		101	.....	.....
Primes d'émission		11	.....	.....
Plus-values de réévaluation		12	.....	.....
Réserves		13	.....	.....
Réserve légale		130	.....	.....
Réserves indisponibles		131	.....	.....
Pour actions propres		1310	.....	.....
Autres		1311	.....	.....
Réserves immunisées		132	.....	.....
Réserves disponibles		133	.....	.....
Bénéfice (Perte) reporté(e)	(+)/(-)	14	.....	.....
Subsides en capital		15	.....	.....
Avance aux associés sur répartition de l'actif net⁵		19	.....	.....
PROVISIONS ET IMPÔTS DIFFÉRÉS		16	.....	.....
Provisions pour risques et charges		160/5	.....	.....
Pensions et obligations similaires		160	.....	.....
Charges fiscales		161	.....	.....
Grosses réparations et gros entretien		162	.....	.....
Obligations environnementales		163	.....	.....
Autres risques et charges	6.8	164/5	.....	.....
Impôts différés		168	.....	.....

⁴ Montant venant en déduction du capital souscrit.

⁵ Montant venant en déduction des autres composantes des capitaux propres.

N°		C 3.2
----	--	-------

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
DETTES		17/49	.....	.....
Dettes à plus d'un an	6.9	17	.....	.....
Dettes financières		170/4	.....	.....
Emprunts subordonnés		170	.....	.....
Emprunts obligataires non subordonnés		171	.....	.....
Dettes de location-financement et dettes assimilées		172	.....	.....
Etablissements de crédit		173	.....	.....
Autres emprunts		174	.....	.....
Dettes commerciales		175	.....	.....
Fournisseurs		1750	.....	.....
Effets à payer		1751	.....	.....
Acomptes reçus sur commandes		176	.....	.....
Autres dettes		178/9	.....	.....
Dettes à un an au plus	6.9	42/48	.....	.....
Dettes à plus d'un an échéant dans l'année		42	.....	.....
Dettes financières		43	.....	.....
Etablissements de crédit		430/8	.....	.....
Autres emprunts		439	.....	.....
Dettes commerciales		44	.....	.....
Fournisseurs		440/4	.....	.....
Effets à payer		441	.....	.....
Acomptes reçus sur commandes		46	.....	.....
Dettes fiscales, salariales et sociales	6.9	45	.....	.....
Impôts		450/3	.....	.....
Rémunérations et charges sociales		454/9	.....	.....
Autres dettes		47/48	.....	.....
Comptes de régularisation	6.9	492/3	.....	.....
TOTAL DU PASSIF		10/49		

COMPTE DE RÉSULTATS

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
Ventes et prestations		70/76A	.....	.....
Chiffre d'affaires.....	6.10	70	.....	.....
En-cours de fabrication, produits finis et commandes en cours d'exécution: augmentation (réduction) ... (+)/(-)		71	.....	.....
Production immobilisée		72	.....	.....
Autres produits d'exploitation.....	6.10	74	.....	.....
Produits d'exploitation non récurrents	6.12	76A	.....	.....
Coût des ventes et des prestations		60/66A	.....	.....
Approvisionnements et marchandises.....		60	.....	.....
Achats.....		600/8	.....	.....
Stocks: réduction (augmentation) (+)/(-)		609	.....	.....
Services et biens divers		61	.....	.....
Rémunérations, charges sociales et pensions..... (+)/(-)	6.10	62	.....	.....
Amortissements et réductions de valeur sur frais d'établissement, sur immobilisations incorporelles et corporelles.....		630	.....	.....
Réductions de valeur sur stocks, sur commandes en cours d'exécution et sur créances commerciales: dotations (reprises) (+)/(-)	6.10	631/4	.....	.....
Provisions pour risques et charges: dotations (utilisations et reprises) (+)/(-)	6.10	635/8	.....	.....
Autres charges d'exploitation.....	6.10	640/8	.....	.....
Charges d'exploitation portées à l'actif au titre de frais de restructuration..... (-)		649	.....	.....
Charges d'exploitation non récurrentes.....	6.12	66A	.....	.....
Bénéfice (Perte) d'exploitation..... (+)/(-)		9901	.....	.....

N°		C 4
----	--	-----

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
Produits financiers		75/76B	.....	.....
Produits financiers récurrents		75	.....	.....
Produits des immobilisations financières		750	.....	.....
Produits des actifs circulants		751	.....	.....
Autres produits financiers	6.11	752/9	.....	.....
Produits financiers non récurrents	6.12	76B	.....	.....
Charges financières		65/66B	.....	.....
Charges financières récurrentes	6.11	65	.....	.....
Charges des dettes		650	.....	.....
Réductions de valeur sur actifs circulants autres que stocks, commandes en cours et créances commerciales: dotations (reprises)		651	.....	.....
Autres charges financières		652/9	.....	.....
Charges financières non récurrentes	6.12	66B	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice avant impôts (+)/(-)		9903	.....	.....
Prélèvements sur les impôts différés		780	.....	.....
Transfert aux impôts différés		680	.....	.....
Impôts sur le résultat (+)/(-)	6.13	67/77	.....	.....
Impôts		670/3	.....	.....
Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales		77	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice (+)/(-)		9904	.....	.....
Prélèvements sur les réserves immunisées		789	.....	.....
Transfert aux réserves immunisées		689	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice à affecter (+)/(-)		9905	.....	.....

AFFECTATIONS ET PRÉLÈVEMENTS

	Codes	Exercice	Exercice précédent
Bénéfice (Perte) à affecter(+)/(-)	9906	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice à affecter.....(+)/(-)	(9905)	.....	.....
Bénéfice (Perte) reporté(e) de l'exercice précédent.....(+)/(-)	14P	.....	.....
Prélèvements sur les capitaux propres	791/2	.....	.....
sur le capital et les primes d'émission	791	.....	.....
sur les réserves	792	.....	.....
Affectations aux capitaux propres	691/2	.....	.....
au capital et aux primes d'émission	691	.....	.....
à la réserve légale.....	6920	.....	.....
aux autres réserves	6921	.....	.....
Bénéfice (Perte) à reporter(+)/(-)	(14)	.....	.....
Intervention d'associés dans la perte	794	.....	.....
Bénéfice à distribuer	694/7	.....	.....
Rémunération du capital	694	.....	.....
Administrateurs ou gérants.....	695	.....	.....
Employés	696	.....	.....
Autres allocataires	697	.....	.....

FORMULAIRE DE DÉPÔT:

Modèle complet pour sociétés à capital

en euros (EUR)

Version 2020

Des informations concernant le dépôt des formulaires sont disponibles
sur le site Internet de la Centrale des bilans: www.centraledesbilans.be

CONTENU

Le présent document constitue le modèle complet du formulaire de dépôt pour sociétés à capital. Il est composé:

- des éléments d'identification de la société et des comptes annuels (section C-cap 1);
- de la liste complète des administrateurs, gérants et commissaires (section C-cap 2.1) et de l'identité des experts-comptables externes, des réviseurs, des comptables agréés ou des comptables-fiscalistes agréés auxquels une mission concernant les comptes annuels a été confiée (section C-cap 2.2);
- des comptes annuels reprenant:
 - le bilan (sections C-cap 3.1 et C-cap 3.2);
 - le compte de résultats (section C-cap 4);
 - le tableau des affectations et prélèvements (section C-cap 5);
 - l'annexe (section C-cap 6);
- des autres documents à déposer en vertu du Code des sociétés et des associations:
 - le rapport de gestion (section C-cap 7);
 - le rapport des commissaires (section C-cap 8);
 - le cas échéant,
 - le rapport sur les paiements aux gouvernements (section C-cap 9);
 - le bilan social (section C-cap 10);
 - le rapport de rémunération (section C-cap 11);
 - le procès-verbal ou les rapports concernant des conflits d'intérêts et/ou contrats (section C-cap 12);
 - le rapport du conseil de surveillance (section C-cap 13);
 - les comptes annuels de l'(des) entreprise(s) dans laquelle (lesquelles) la société déposante assume une responsabilité illimitée (section C-cap 14);
 - autres documents (section C-cap 15).

40				1	EUR	
NAT.	Date du dépôt	N°	P.	U.	D.	C-cap 1

**COMPTES ANNUELS ET AUTRES DOCUMENTS À
DÉPOSER EN VERTU DU CODE DES SOCIÉTÉS
ET DES ASSOCIATIONS**

DONNÉES D'IDENTIFICATION (à la date du dépôt)

DÉNOMINATION:

Forme juridique:

Adresse: N°: Boîte:

Code postal: Commune:

Pays:

Registre des personnes morales (RPM) – Tribunal de l'entreprise de

Adresse Internet¹: http://www.

Numéro d'entreprise

DATE / / de dépôt du document le plus récent mentionnant la date de publication des actes
constitutif et modificatif(s) des statuts.

COMPTES ANNUELS

approuvés par l'assemblée générale du

et relatifs à l'exercice couvrant la période du au

Exercice précédent du au

Les montants relatifs à l'exercice précédent **sont / ne sont pas³** identiques à ceux publiés antérieurement

Nombre total de pages déposées: Numéros des sections du document normalisé non déposées parce que sans
objet:

Signature
(nom et qualité)

Signature
(nom et qualité)

¹ Mention facultative.

² Au besoin, adapter la devise et l'unité dans lesquelles les montants sont exprimés.

³ Biffer la mention inutile.

**LISTE DES ADMINISTRATEURS, GÉRANTS ET COMMISSAIRES
ET DÉCLARATION CONCERNANT UNE MISSION DE
VÉRIFICATION OU DE REDRESSEMENT COMPLÉMENTAIRE**

LISTE DES ADMINISTRATEURS, GÉRANTS ET COMMISSAIRES

LISTE COMPLÈTE des nom, prénoms, profession, domicile (adresse, numéro, code postal et commune) et fonction au sein de la société

.....

.....

.....

.....

DÉCLARATION CONCERNANT UNE MISSION DE VÉRIFICATION OU DE REDRESSEMENT COMPLÉMENTAIRE

L'organe de gestion déclare qu'aucune mission de vérification ou de redressement n'a été confiée à une personne qui n'y est pas autorisée par la loi, en application des articles 34 et 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Les comptes annuels **ont / n'ont pas*** été vérifiés ou corrigés par un expert-comptable externe, par un réviseur d'entreprises qui n'est pas le commissaire.

Dans l'affirmative, sont mentionnés dans le tableau ci-dessous: les nom, prénoms, profession et domicile; le numéro de membre auprès de son institut et la nature de la mission:

- A. La tenue des comptes de la société** ,
- B. L'établissement des comptes annuels** ,
- C. La vérification des comptes annuels et/ou
- D. Le redressement des comptes annuels.

Si des missions visées sous A. ou sous B. ont été accomplies par des comptables agréés ou par des comptables-fiscalistes agréés, peuvent être mentionnés ci-après: les nom, prénoms, profession et domicile de chaque comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé et son numéro de membre auprès de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ainsi que la nature de sa mission.

Nom, prénoms, profession, domicile	Numéro de membre	Nature de la mission (A, B, C et/ou D)

* Biffer la mention inutile.

** Mention facultative.

COMPTES ANNUELS

BILAN APRÈS RÉPARTITION

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
ACTIF				
FRAIS D'ÉTABLISSEMENT	6.1	20	.....	.....
ACTIFS IMMOBILISÉS		21/28	.....	.....
Immobilisations incorporelles	6.2	21	.....	.....
Immobilisations corporelles	6.3	22/27	.....	.....
Terrains et constructions		22	.....	.....
Installations, machines et outillage		23	.....	.....
Mobilier et matériel roulant		24	.....	.....
Location-financement et droits similaires		25	.....	.....
Autres immobilisations corporelles		26	.....	.....
Immobilisations en cours et acomptes versés		27	.....	.....
	6.4/			
Immobilisations financières	6.5.1	28	.....	.....
Entreprises liées	6.15	280/1	.....	.....
Participations		280	.....	.....
Créances		281	.....	.....
Entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation	6.15	282/3	.....	.....
Participations		282	.....	.....
Créances		283	.....	.....
Autres immobilisations financières		284/8	.....	.....
Actions et parts		284	.....	.....
Créances et cautionnements en numéraire		285/8	.....	.....

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
ACTIFS CIRCULANTS		29/58	.....	.....
Créances à plus d'un an		29	.....	.....
Créances commerciales		290	.....	.....
Autres créances		291	.....	.....
Stocks et commandes en cours d'exécution		3	.....	.....
Stocks.....		30/36	.....	.....
Approvisionnements		30/31	.....	.....
En-cours de fabrication		32	.....	.....
Produits finis		33	.....	.....
Marchandises		34	.....	.....
Immeubles destinés à la vente		35	.....	.....
Acomptes versés		36	.....	.....
Commandes en cours d'exécution		37	.....	.....
Créances à un an au plus		40/41	.....	.....
Créances commerciales		40	.....	.....
Autres créances		41	.....	.....
	6.5.1/			
Placements de trésorerie	6.6	50/53	.....	.....
Actions propres		50	.....	.....
Autres placements.....		51/53	.....	.....
Valeurs disponibles		54/58	.....	.....
Comptes de régularisation	6.6	490/1	.....	.....
TOTAL DE L'ACTIF		20/58		

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
PASSIF				
CAPITAUX PROPRES		10/15	.....	.....
Apport	6.7.1	10/11	.....	.....
Capital		10	.....	.....
Capital souscrit		100	.....	.....
Capital non appelé ⁴		101	.....	.....
En dehors du capital		11	.....	.....
Primes d'émission		1100/10	.....	.....
Autres		1109/19	.....	.....
Plus-values de réévaluation		12	.....	.....
Réserves		13	.....	.....
Réserves indisponibles		130/1	.....	.....
Réserve légale		130	.....	.....
Réserves statutairement indisponibles		1311	.....	.....
Acquisition d'actions propres		1312	.....	.....
Soutien financier		1313	.....	.....
Autres		1319	.....	.....
Réserves immunisées		132	.....	.....
Réserves disponibles		133	.....	.....
Bénéfice (Perte) reporté(e) (+)/(-)		14	.....	.....
Subsides en capital		15	.....	.....
Avance aux associés sur la répartition de l'actif net⁵		19	.....	.....
PROVISIONS ET IMPÔTS DIFFÉRÉS		16	.....	.....
Provisions pour risques et charges		160/5	.....	.....
Pensions et obligations similaires		160	.....	.....
Charges fiscales		161	.....	.....
Grosses réparations et gros entretien		162	.....	.....
Obligations environnementales		163	.....	.....
Autres risques et charges	6.8	164/5	.....	.....
Impôts différés		168	.....	.....

⁴ Montant venant en déduction du capital souscrit.

⁵ Montant venant en déduction des autres composantes des capitaux propres.

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
DETTES		17/49	.....	.....
Dettes à plus d'un an	6.9	17	.....	.....
Dettes financières.....		170/4	.....	.....
Emprunts subordonnés.....		170	.....	.....
Emprunts obligataires non subordonnés		171	.....	.....
Dettes de location-financement et dettes assimilées		172	.....	.....
Etablissements de crédit.....		173	.....	.....
Autres emprunts		174	.....	.....
Dettes commerciales		175	.....	.....
Fournisseurs		1750	.....	.....
Effets à payer.....		1751	.....	.....
Acomptes sur commandes		176	.....	.....
Autres dettes		178/9	.....	.....
Dettes à un an au plus	6.9	42/48	.....	.....
Dettes à plus d'un an échéant dans l'année.....		42	.....	.....
Dettes financières.....		43	.....	.....
Etablissements de crédit.....		430/8	.....	.....
Autres emprunts		439	.....	.....
Dettes commerciales		44	.....	.....
Fournisseurs		440/4	.....	.....
Effets à payer.....		441	.....	.....
Acomptes sur commandes		46	.....	.....
Dettes fiscales, salariales et sociales	6.9	45	.....	.....
Impôts		450/3	.....	.....
Rémunérations et charges sociales.....		454/9	.....	.....
Autres dettes		47/48	.....	.....
Comptes de régularisation	6.9	492/3	.....	.....
TOTAL DU PASSIF		10/49		

COMPTE DE RÉSULTATS

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
Ventes et prestations		70/76A	.....	.....
Chiffre d'affaires	6.10	70	.....	.....
En-cours de fabrication, produits finis et commandes en cours d'exécution: augmentation (réduction).... (+)/(-)		71	.....	.....
Production immobilisée		72	.....	.....
Autres produits d'exploitation	6.10	74	.....	.....
Produits d'exploitation non récurrents	6.12	76A	.....	.....
Coût des ventes et des prestations		60/66A	.....	.....
Approvisionnements et marchandises		60	.....	.....
Achats		600/8	.....	.....
Stocks: réduction (augmentation)..... (+)/(-)		609	.....	.....
Services et biens divers		61	.....	.....
Rémunérations, charges sociales et pensions..... (+)/(-)	6.10	62	.....	.....
Amortissements et réductions de valeur sur frais d'établissement, sur immobilisations incorporelles et corporelles		630	.....	.....
Réductions de valeur sur stocks, sur commandes en cours d'exécution et sur créances commerciales: dotations (reprises)..... (+)/(-)	6.10	631/4	.....	.....
Provisions pour risques et charges: dotations (utilisations et reprises)	6.10	635/8	.....	.....
Autres charges d'exploitation	6.10	640/8	.....	.....
Charges d'exploitation portées à l'actif au titre de frais de restructuration		649	.....	.....
Charges d'exploitation non récurrentes.....	6.12	66A	.....	.....
Bénéfice (Perte) d'exploitation (+)/(-)		9901	.....	.....

	Ann.	Codes	Exercice	Exercice précédent
Produits financiers.....		75/76B	.....	.....
Produits financiers récurrents.....		75	.....	.....
Produits des immobilisations financières.....		750	.....	.....
Produits des actifs circulants		751	.....	.....
Autres produits financiers	6.11	752/9	.....	.....
Produits financiers non récurrents.....	6.12	76B	.....	.....
Charges financières.....		65/66B	.....	.....
Charges financières récurrentes	6.11	65	.....	.....
Charges des dettes.....		650	.....	.....
Réductions de valeur sur actifs circulants autres que stocks, commandes en cours et créances commerciales: dotations (reprises)..... (+)/(-)		651	.....	.....
Autres charges financières		652/9	.....	.....
Charges financières non récurrentes	6.12	66B	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice avant impôts (+)/(-)		9903	.....	.....
Prélèvement sur les impôts différés		780	.....	.....
Transfert aux impôts différés.....		680	.....	.....
Impôts sur le résultat..... (+)/(-)	6.13	67/77	.....	.....
Impôts.....		670/3	.....	.....
Régularisation d'impôts et reprise de provisions fiscales		77	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice (+)/(-)		9904	.....	.....
Prélèvement sur les réserves immunisées.....		789	.....	.....
Transfert aux réserves immunisées.....		689	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice à affecter (+)/(-)		9905	.....	.....

AFFECTATIONS ET PRÉLÈVEMENTS

	Codes	Exercice	Exercice précédent
Bénéfice (Perte) à affecter (+)/(-)	9906	.....	.....
Bénéfice (Perte) de l'exercice à affecter (+)/(-)	(9905)	.....	.....
Bénéfice (Perte) reporté(e) de l'exercice précédent..... (+)/(-)	14P	.....	.....
Prélèvement sur les capitaux propres	791/2	.....	.....
sur l'apport.....	791	.....	.....
sur les réserves	792	.....	.....
Affectation aux capitaux propres	691/2	.....	.....
à l'apport.....	691	.....	.....
à la réserve légale	6920	.....	.....
aux autres réserves	6921	.....	.....
Bénéfice (Perte) à reporter (+)/(-)	(14)	.....	.....
Intervention des associés dans la perte	794	.....	.....
Bénéfice à distribuer	694/7	.....	.....
Rémunération de l'apport	694	.....	.....
Administrateurs ou gérants	695	.....	.....
Travailleurs	696	.....	.....
Autres allocataires	697	.....	.....