

SOMMAIRE

- p. 1/ La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME
- p. 15/ Le taux d'intérêt légal se maintient à 2% pour 2018

La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés est parue au Moniteur Belge du 29 décembre 2017. Cette loi longtemps attendue renferme toute une série de mesures dont certaines sont déjà d'application et d'autres ne le seront que d'ici un an ou deux. Nous évoquons dans cet article toutes les mesures qui concernent les sociétés PME.

Introduction

La loi portant réforme de l'impôt des sociétés

Initialement, les mesures de réforme de l'impôt des sociétés étaient reprises dans le projet de « loi relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale », bref la loi de relance. Sur le fil, elles ont toutefois été retirées de cette loi fourre-tout et placées dans un projet distinct de « loi portant réforme de l'impôt des sociétés » qui a été approuvé le 25 décembre 2017 et a été publié au Moniteur Belge du 29 décembre 2017.

Une entrée en vigueur en trois phases

Initialement, la réforme devait être introduite en deux phases, mais au début du mois de décembre 2017, le gouvernement Michel a décidé d'avancer d'un an l'entrée en vigueur de certaines mesures. Il y a donc à présent trois grandes phases d'entrée en vigueur :

- phase 1 : entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018, d'application à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à un exercice comptable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018¹ (art. 86 A Loi portant réforme de l'impôt des sociétés) ;
- phase 2 : entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019, d'application à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à un exercice comptable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2019 (art. 86 B1 Loi portant réforme de l'impôt des sociétés)² ;
- phase 3 : entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020, d'application à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à un exercice comptable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (art. 86 B2 Loi portant réforme de l'impôt des sociétés)³.

Une date d'entrée en vigueur distincte a été prévue pour un nombre limité de mesures (art. 86 C Loi portant réforme de l'impôt des sociétés).

Il est inutile d'allonger ou de raccourcir un exercice comptable pour pouvoir prétendre plus tôt à certaines mesures avantageuses ou reporter l'application de mesures négatives. En effet, toute modification apportée depuis le 26 juillet 2017 à la date de clôture de l'exercice comptable demeure sans effet

1 Notez que pour une société constituée en 2017 qui clôture son premier exercice comptable le 31 décembre 2018, les mesures de la première phase (dont la baisse des taux) ne s'appliqueront pas encore à ce premier exercice, vu que si celui-ci relève bien de l'exercice d'imposition 2019, il a débuté avant le 1^{er} janvier 2018.

2 Voyez, *mutatis mutandis*, la note 1.

3 Voyez la note 2.

pour l'application des mesures de réforme (art. 86 D Loi portant réforme de l'impôt des sociétés).

Le contenu et la structure du présent article

Cet article aborde toutes les mesures de réforme susceptibles de concerner les sociétés PME. Les mesures spécifiquement destinées aux grandes sociétés et aux multinationales, ou qui n'auront, en pratique, d'effets que pour de telles sociétés, ne sont que citées, pas commentées.

La structure de cet article suit la chronologie de l'entrée en vigueur. Nous commenterons donc successivement les trois phases de cette entrée en vigueur. Nous avons aussi placé dans l'une de ces trois phases les mesures pour lesquelles la loi a prévu une entrée en vigueur distincte, en indiquant bien sûr les règles spécifiques, dérogatoires, de cette entrée en vigueur.

Les mesures de la première phase – à partir de l'exercice d'imposition 2019

La baisse des taux d'imposition

L'impôt belge des sociétés comporte depuis longtemps deux taux : un taux ordinaire et un taux réduit progressif pour les sociétés PME. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, le taux ordinaire était de 33,99%, à savoir 33% plus la contribution complémentaire de crise (CCC) de 3% de centimes additionnels. Le taux réduit applicable jusqu'à 322 500 euros de bénéfice imposable était progressif selon trois tranches : 24,98%, 31,93% et 35,54% (CCC incluse).

La réforme maintient ce régime de taux réduit pour les sociétés PME, en le simplifiant, puisque les trois taux progressifs sont remplacés par un seul, applicable aux premiers 100 000 euros de bénéfice imposable. Le taux ordinaire s'applique au bénéfice qui dépasse ce seuil de 100 000 euros.

Pendant la première phase de la réforme, le taux ordinaire passe à 29% et le taux PME à 20% (art. 215, al. 1 et 2 modifiés CIR 1992). En outre, la CCC passe de 3 à 2% (art. 463bis modifié CIR 1992), ce qui porte le taux ordinaire à 29,58% et le taux PME à 20,4% pour les exercices d'imposition 2019⁴ et 2020.

⁴ Pour les seuls exercices comptables ayant débuté au plus tôt le 1^{er} janvier 2018.

Du fait de cette baisse du taux d'imposition, il est en principe intéressant de reporter autant de bénéfice imposable que possible de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2019, ce qui peut se faire en déduisant encore un maximum de frais pour l'exercice d'imposition 2018 (p.ex. un loyer payé par avance) et en immunisant temporairement des bénéficiaires pour les faire imposer ultérieurement à un taux moindre, p.ex. en optant pour la taxation étalée de plus-values ou en transférant du bénéfice à une réserve d'investissement.

De telles optimisations ne sont pas interdites, mais un abus serait sanctionné. Dans certains cas, des bénéfices reportés qui deviennent imposables au cours d'un exercice d'imposition ultérieur, seront encore imposés malgré tout à l'ancien taux et non au taux normalement applicable pour cet exercice d'imposition (nouvel art. 217/1 CIR 1992). Précisons, pour toute clarté, que « l'ancien taux », c'est l'ancien taux ordinaire de 33,99% et non les anciens taux réduits progressifs.

Cet ancien taux s'appliquera:

- d'une part, aux reprises de provisions pour risques et charges (sans exception) et, d'autre part, aux réserves d'investissement, plus-values à taxation étalée et plus-values exonérées sur véhicules d'entreprise et navires qui deviennent imposables du fait qu'il n'a pas été remployé un montant suffisant à temps, que la condition d'intangibilité n'est plus respectée durant le délai de remploi ou (pour les réserves d'investissement) que le remploi est volontairement aliéné prématurément;
- qui ont été comptabilisées au cours d'un exercice comptable clôturé au plus tôt le 1^{er} janvier 2017 et qui est rattaché à l'exercice d'imposition 2017 ou 2018.

Exemple : une SPRL a vendu pour 350 000 euros, durant son exercice comptable 2017, un bâtiment qu'elle avait acheté en 2000, réalisant sur cette vente une plus-value de 200 000 euros. Cette plus-value, elle peut en étaler l'imposition en « remployant » 350 000 euros d'ici le 31 décembre 2019 ou d'ici le 31 décembre 2021 si ce remploi se fait dans un autre bâtiment. Si ces remplois se font à temps et si les conditions du taux PME sont remplies, l'imposition de la plus-value est étalée et se fera tout d'abord au taux de 20,4%, puis de 20%⁵.

⁵ Voyez ci-après : troisième phase.

Par contre, si la totalité du prix de vente n'est pas remployée à temps, le solde de la plus-value qui n'a pas encore été imposé le sera en une fois la dernière année du délai de emploi, au taux de 33,99% (et ce même si la société a droit au taux PME!).

La modification des conditions du taux PME

Comme avant, les sociétés qui veulent bénéficier du taux PME doivent remplir certaines conditions. Quelques modifications ont été apportées à celles en vigueur jusqu'ici.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, le taux réduit ne pouvait pas s'appliquer aux:

- 1) « sociétés financières », à savoir les sociétés ayant à l'actif des actions dont la valeur d'investissement dépasse 50% de leur capital libéré augmenté de leurs réserves taxées et plus-values comptabilisées à la date de clôture du bilan⁶. Les actions qui représentent 75% au moins du capital libéré de la société qui les a émises, ne sont pas prises en compte;
- 2) sociétés filiales, à savoir celles dont les actions sont détenues pour 50% au moins par d'autres sociétés à la date de clôture du bilan;
- 3) sociétés qui distribuent à charge de l'exercice comptable un dividende de plus de 13% du capital libéré au début de cet exercice comptable;
- 4) sociétés qui n'attribuent pas à un de leurs dirigeants au moins⁷ une rémunération d'au moins 36 000 euros ou, si leur bénéfice imposable est inférieur à 36 000 euros, une rémunération au moins égale à ce bénéfice imposable (« condition de rémunération minimum »);
- 5) sociétés d'investissement qui bénéficient d'un régime fiscal dérogatoire⁸.

Une de ces cinq conditions est supprimée, une modifiée et une ajoutée à partir de l'exercice d'imposition 2019 (art. 215, al. 1 et 3 modifiés CIR 1992)⁹. La condition supprimée est celle du plafond de 13% relatif aux dividendes. La condition modifiée est

celle relative à la rémunération minimum d'un dirigeant. Et la nouvelle condition, c'est que la société doit être petite suivant l'article 15, § 1-6 du C. Soc.¹⁰

Du fait de la suppression du plafond des 13%, il est désormais possible de combiner la distribution d'un gros dividende, avec application éventuellement d'un taux réduit de précompte mobilier, p.ex. si ce dividende provient des réserves de liquidation, et l'application du taux réduit de l'impôt des sociétés. En pratique, la condition qui a été ajoutée, à savoir que la société doit être petite, était déjà remplie dans la toute grande majorité des cas. Les conséquences pratiques de cette modification sont donc limitées.

Dans la pratique, la modification importante est surtout celle de la condition de la rémunération minimum (art. 215, al. 3, 4^o modifié CIR 1992). Tout d'abord, la rémunération requise passe de 36 000 à 45 000 euros. La règle selon laquelle une rémunération moindre suffit si le bénéfice imposable est inférieur à 36 000 euros avant et 45 000 euros maintenant est maintenue. Ensuite, une exception à la condition de la rémunération minimum a été instaurée pour les petites sociétés, durant les quatre premiers exercices comptables suivant leur constitution. Il importe toutefois de noter, pour cette exception, que le terme « constitution » est à comprendre (nouvel art. 219quinquies, § 5 CIR 1992) au sens de l'article 145/26, al. 3 et 4 CIR 1992, celui relatif au « tax shelter » accordé aux sociétés qui débutent¹¹. Suivant cet article, la date de constitution d'une société est en principe la date du dépôt de son acte de constitution au greffe du tribunal de commerce ou d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre Etat membre de l'EEE, sauf si la société est la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale. Dans ce cas, la date de constitution à prendre en considération est celle de la première inscription à la BCE de la personne physique dont l'activité est continuée ou celle du dépôt de l'acte de constitution de la personne morale précédente au greffe du tribunal de commerce, ou de l'accomplissement d'une formalité similaire d'enregistrement.

6 Cette exclusion et celles énoncées aux points 2) et 4) ne concernaient pas les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la Coopération. L'exclusion énoncée au point 3) ne concerne pas non plus de telles sociétés, vu qu'un dividende d'au maximum 6% du capital libéré est une des conditions d'agrément.

7 Celui-ci doit être une personne physique. Une société qui est gérant ou administrateur d'une autre société n'est pas un dirigeant d'entreprise au sens fiscal de ce mot.

8 Cette condition ne concerne pas les simples PME.

9 Les exceptions édictées pour les sociétés coopératives agréées sont maintenues.

10 La société doit donc être restée sous deux des critères suivants, au moins, durant deux exercices comptables consécutifs, au moins: 1) une moyenne annuelle de personnel occupé de 50 personnes, 2) un chiffre d'affaires annuel, hors TVA de 9 000 000 euros et 3) un total du bilan de 4 500 000 euros. A noter que ces critères sont à apprécier sur une base consolidée au niveau fiscal, dès lors que le CIR 1992 ne se réfère qu'aux six premiers paragraphes de l'article 15 du C. Soc. et pas au septième paragraphe, qui limite l'application des règles de consolidation aux sociétés mère.

11 Voyez F. VANDEN HEEDÉ, « La loi-programme du 10 août 2015 (2) – Mesures destinées aux entreprises qui débutent », in *Pacioli*, 2015, n° 410, p. 4-8.

Par exemple : Monsieur Dubois s'est inscrit le 14 septembre 2013 à la BCE comme comptable indépendant. Le 15 janvier 2018, il constitue la SPRL «Dubois Comptabilité et Fiscalité». L'acte de constitution est déposé le 18 janvier 2018 au greffe du tribunal de commerce. Si cette société ne veut pas s'exclure du droit au taux réduit de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019, elle devra respecter la condition de la rémunération minimum, dès lors que les quatre exercices comptables ne se comptent pas à partir du 18 janvier 2018, mais bien à partir du 14 septembre 2013, et sont donc déjà échus.

Notez que toutes les sociétés ne devront, assurément, pas augmenter la rémunération de leur(s) dirigeant(s) pour ne pas s'exclure du droit au taux PME. A commencer, bien évidemment, par celles qui attribuent déjà une rémunération de 45 000 euros, mais aussi p.ex. une société qui a réalisé un bénéfice imposable de 30 000 euros en 2017 et attribué une rémunération suffisante pour bénéficier du taux PME, et qui ne réalisera pas un bénéfice imposable plus élevé en 2018. Dans la plupart des cas, il est conseillé d'encore attendre, pour augmenter éventuellement la rémunération, qu'il soit possible d'établir une prévision raisonnable du résultat fiscal. Et dans les cas où la société devrait augmenter la rémunération d'un dirigeant pour ne pas s'exclure du taux PME, ce sera en général le mieux à faire, car l'économie d'impôt des sociétés que cela produira dépassera normalement le surcoût en impôt et cotisations sociales que le dirigeant devra assumer.

La cotisation spéciale sur l'insuffisance de rémunération

Désormais, les sociétés qui n'attribuent pas la rémunération minimum requise pour l'application du taux PME doivent acquitter une cotisation distincte sur l'insuffisance de rémunération par rapport à ce minimum. Cette cotisation est le résultat (art. 219quinquies § 4 CIR 1992) de l'application d'un taux de 5,1%¹², à savoir 5% plus 2% de CCC (nouvel art. 219quinquies § 3 et art. 463bis modifié CIR 1992), à la différence entre le montant de la rémunération minimum et la rémunération la plus élevée effectivement attribuée à un dirigeant (nouvel art. 219quinquies § 2 CIR 1992).

Points d'attention concernant cette cotisation :

¹² Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020.

- la cotisation est indépendante de l'impôt des sociétés ordinaire et s'y ajoute (art. 219quinquies § 1, al. 2 CIR 1992). Aucun poste déductible ne peut s'appliquer à sa base et il n'est possible d'y imputer aucun précompte, ni versement anticipé;
- la cotisation est également due par les sociétés déjà exclues du taux PME pour un autre motif que la condition de la rémunération minimum. Les grandes sociétés en sont p.ex. d'office exclues à partir de l'exercice d'imposition 2019 et ne peuvent donc pas éviter cette exclusion en attribuant la rémunération minimum à un dirigeant. Pourtant, elles devront s'acquitter de cette cotisation distincte sur la différence entre la rémunération minimum et la rémunération la plus élevée effectivement attribuée;
- la cotisation est elle-même déductible (art. 198, § 1, 1^o modifié CIR 1992);
- comme la condition de la rémunération minimum, la cotisation due sur une insuffisance de rémunération ne s'applique pas aux quatre premiers exercices comptables qui suivent la constitution des petites sociétés (art. 219quinquies § 5 CIR 1992)¹³;
- une mesure de faveur a été instaurée pour les sociétés liées, au sens de l'article 11 du C. Soc., dont au moins la moitié des dirigeants d'entreprise sont les mêmes personnes dans chacune des sociétés concernées (art. 219quinquies, § 6 CIR 1992). La rémunération minimum pour ces sociétés peut¹⁴ être appréciée au niveau du groupe et ne s'élève donc pas à 45 000 euros × le nombre de sociétés, mais à 75 000 euros pour l'ensemble des sociétés du groupe¹⁵. Si ce critère fait apparaître une insuffisance de rémunération, la cotisation distincte sera due par la société qui présente le résultat imposable le plus élevé parmi les sociétés qui ne remplissent pas la condition de la rémunération minimum.

Versements anticipés

Le pourcentage de base pour le calcul de la majoration des versements anticipés pour les sociétés s'élève désormais à au moins 3%, ce qui implique que la majoration est toujours d'au moins 6,75%,

¹³ Ici aussi au sens de l'article 145/26, § 1, al. 3-4 du CIR 1992, comme ci-dessus au point « La modification des conditions du taux PME ».

¹⁴ Peut mais ne doit pas. Il est en effet possible que ce calcul alternatif soit désavantageux par rapport au simple calcul. Etant donné qu'il s'agit d'une mesure de faveur, les sociétés ne sont bien entendu pas obligées dans ce cas d'utiliser le calcul alternatif.

¹⁵ Cette mesure de faveur concerne uniquement la cotisation distincte due sur une éventuelle insuffisance de rémunération, pas la condition même de la rémunération minimum à respecter pour l'obtention du taux réduit!

soit $3\% \times 2,25$. En outre, dans le cas de l'impôt des sociétés, la non-application de la majoration lorsque le montant est inférieur à 0,5% de l'impôt sur lequel elle est calculée ou à 50 euros est supprimée (art. 218, § 1^{er} modifié CIR 1992).¹⁶

Augmentation temporaire à 20% de la déduction pour investissement ordinaire

Le taux de la déduction pour investissement ordinaire à l'impôt des sociétés¹⁷, qui est de 8% depuis deux ans¹⁸, est majoré à 20%, mais seulement temporairement, c'est-à-dire pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019 (art. 201 modifié, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o CIR 1992).

Il n'y a pas de modification des conditions de déduction. Comme par le passé, seules les petites sociétés y ont donc droit, les investissements doivent être nouveaux et directement liés aux activités économiques existantes ou prévues de la société, certains investissements tels que les voitures en sont exclus, une société qui la choisit pour un exercice donné doit renoncer irrévocablement à la déduction des intérêts notionnels pour cet exercice, et un « excédent » qui n'est pas utilisable en l'absence de bénéfice imposable n'est transférable que pour une année (art. 201, § 1^{er}, al. 1^{er} à 5 CIR 1992).

Il n'y a pas non plus de modification des taux des « déductions majorées » par exemple pour les investissements permettant de réaliser des économies d'énergie, les investissements dans la protection des locaux professionnels, les investissements numériques, etc.¹⁹ Pour les investissements de l'exercice d'imposition 2019, les taux sont les mêmes que pour les investissements de l'exercice d'imposition 2018, à savoir 13,5% ou, pour la déduction pour les investissements dans la protection et pour la déduction étalée pour les investissements respectueux de l'environnement dans la recherche et le développement, 20,5%. Pour les investissements en 2018 et 2019, le taux de la déduction pour investissement ordinaire sera donc souvent supérieur au taux de la

déduction majorée. Dans ce cas, bien entendu, la déduction ordinaire plus élevée peut être appliquée.²⁰

Déduction des intérêts notionnels

La base de calcul de la déduction des intérêts notionnels, appelés capital à risque, est désormais définie différemment. Jusqu'à l'exercice fiscal 2018 inclus, le capital à risque était égal au total des capitaux comptables propres de la société au dernier jour de l'exercice précédent, sur lesquels des corrections ont éventuellement dû être opérées, notamment pour certains actifs, et pour les variations des capitaux propres de l'exercice lui-même pour lequel la déduction des intérêts notionnels a été demandée.

À compter de l'exercice d'imposition 2019, la déduction des intérêts notionnels deviendra « incrémentale ». Le capital à risque n'est plus la totalité des capitaux propres à la fin de l'exercice précédent, mais seulement l'augmentation moyenne des capitaux propres sur une période de cinq ans. Concrètement, le capital à risque est désormais défini comme étant un cinquième de la différence positive entre les capitaux propres corrigés à la fin de l'exercice en question (c'est-à-dire pas le précédent!) et les capitaux propres corrigés du cinquième exercice précédent (art. 205ter, §§ 1^{er}, 2 et 3 modifiés CIR 1992). Toutes les corrections éventuelles restent les mêmes, donc aussi bien pour certains actifs que pour les modifications pendant l'exercice. Si une société n'existait pas encore à la fin de la cinquième année précédente, les capitaux propres corrigés pour la cinquième année précédente sont égaux à 0 euro.

Exemple :

Les fonds propres de la SA XYZ à la date de clôture du bilan ont évolué comme suit entre l'exercice 2013 et l'exercice 2018 inclus. Nous partons de l'hypothèse qu'aucune correction ne doit être apportée.

Exercice comptable	Fonds propres
2013	100 000
2014	110 000
2015	120 000
2016	150 000
2017	130 000
2018	160 000

16 Dans le cas de l'impôt des personnes physiques, cette exception à la majoration existe toujours.

17 Voir F. VANDEN HEEDE, « Les dispositions fiscales dans les lois de fin d'année 2013 » in *Pacioli*, 2014, n° 379, p. 1-2.

18 Pour les investissements à partir du 1^{er} janvier 2016, voir F. VANDEN HEEDE, « Les dispositions fiscales de la loi relative au tax shift du 26 décembre 2015 » in *Pacioli*, 2016, n° 418, p. 3.

19 La déduction étalée majorée pour investissements en nouveaux moyens de production de produits de haute technologie, introduite par la loi relative au tax shift du 26 décembre 2015 et jamais appliquée, est à nouveau supprimée (art. 70, al. 1^{er}, 2^o, supprimé CIR 1992).

20 Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54K2864/001 p. 36

Pour l'exercice comptable 2017, exercice d'imposition 2018, le capital-risque s'élève à 150 000 euros. Cela correspond aux fonds propres à la date de clôture du bilan de l'exercice précédent. Pour l'exercice comptable 2018, exercice d'imposition 2019, le capital-risque n'est que de 12 000 euros, soit (160 000 euros – 100 000 euros)/5.

Si la SA XYZ n'a été fondée qu'en 2014, il n'y a pas de cinquième exercice comptable antérieur pour la déduction des intérêts notionnels. Les fonds propres pour cet exercice comptable sont donc égaux à zéro, et la déduction des intérêts notionnels pour l'exercice d'imposition 2018 doit donc être établie à 32 000 euros, soit (160 000 euros – 0 euro)/5.

Exonération des plus-values sur les actions

Jusqu'à présent, les plus-values sur les actions réalisées par les petites entreprises bénéficiaient d'une exonération totale de l'impôt pour autant que les actions répondent à deux conditions relatives à la déduction RDT des éventuels dividendes y afférents, à savoir la condition d'imposition et la condition de permanence²¹. Brièvement, la condition d'imposition suppose que la société dont relèvent les actions soit soumise à un impôt normal sur les sociétés. La condition de permanence signifie qu'au moment de la cession des actions, l'entreprise doit en avoir eu la pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an. Si la condition d'imposition n'était pas remplie, les plus-values étaient taxées aux taux normaux de l'impôt sur les sociétés. Si la condition d'imposition était remplie, mais pas la condition de permanence, elles étaient soumises à un taux d'imposition de 25,75 %, soit 25 % plus la contribution complémentaire de crise (art. 217, al. 1^{er}, 2^o et 463bis CIR 1992).

Désormais, pour obtenir une exonération des plus-values sur les actions au titre de l'impôt sur les sociétés, toutes les conditions de la déduction RDT doivent être remplies, en ce comprise la condition dite de « participation » (art. 192, § 1^{er}, al. 1^{er}, modifié CIR 1992). Cette condition implique que les actions cédées doivent représenter une participation d'au moins 10 % ou doivent avoir une valeur d'acquisition d'au moins 2 500 000 euros (art. 202, § 2, 1^o CIR 1992). Cette modification n'a aucune consé-

quence pour les plus-values sur les actions de sociétés liées, pour lesquelles la condition de participation est en effet en principe toujours remplie. Il en va en revanche autrement pour les investissements en actions. Il y a une exception pour les actions de certaines sociétés d'investissement, les « SICAV RDT. Dans ce cas, la condition de participation ne s'applique toutefois pas, et les plus-values réalisées sur celles-ci restent donc en principe exonérées de l'impôt sur les sociétés.

Si les plus-values ne sont pas exonérées pour cause de condition d'imposition non remplie, elles seront, pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, soumises à un taux de 29,58 % ou de 20,4 % si la société n'est pas exclue du taux PME et dans la mesure où la plus-value imposable ne dépasse pas 100 000 euros. Si les plus-values ne sont pas exonérées parce que l'une des autres conditions n'est pas remplie, elles seront soumises à un taux d'imposition spécial de 25,50 % (= 25 % + CCC) ou de 20,4 %, si la société n'est pas exclue du taux PME et dans la mesure où la plus-value imposable ne dépasse pas 100 000 euros.

Réductions de capital

Jusqu'à présent, le capital libéré²² pouvait être exonéré d'impôts. En d'autres termes, il pouvait être reversé aux actionnaires sans précompte mobilier, pour autant que le remboursement s'effectue en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social conformément au Code des sociétés ou de règles comparables du droit des sociétés applicable dans un autre pays²³.

Un régime particulier s'applique toutefois aux apports en capital effectués en 2013 ou 2014, en application de l'article 537 du CIR 1992. Ces apports sont bien considérés comme du capital libéré mais leur distribution ne peut être exonérée de l'impôt qu'au terme d'une « période de blocage » de quatre ans pour les petites entreprises et de huit ans pour les grandes entreprises. S'ils sont reversés avant l'expiration de ce délai, un précompte mobilier de 17 % d'abord, puis de 10 % et enfin de 5 % sera retenu. Étant donné que les petites entreprises dont l'exercice comptable est calé sur l'année civile n'ont pu avoir recours à ces ap-

21 Les grandes entreprises payaient quant à elles un impôt de 0,412 % sur ces plus-values (art. 217, al. 1^{er}, 3^o et 463bis CIR 1992). Cet impôt est également supprimé à compter de l'exercice d'imposition 2019.

22 Le capital libéré est le capital statutaire dans la mesure où celui-ci est formé par des apports réellement libérés et où il n'a fait l'objet d'aucune réduction (art. 184, al. 1^{er} CIR 1992). Les primes d'émission et les sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires sont également assimilées au capital si elles sont portées à un compte séparé et si les règles qui s'appliquent au remboursement sont les mêmes que pour le capital statutaire (art. 184, al. 2 CIR 1992).

23 Ancien article 18, 1^{er} alinéa, 2^o et 2^obis du CIR 1992.

ports que jusqu'au 31 mars 2014, le délai de blocage pour ces sociétés prendra fin au plus tard le 31 mars 2018. Les remboursements effectués après cette date ne seront plus soumis au précompte mobilier. Attention toutefois : toute réduction de capital ultérieure devra en priorité être imputée sur ces apports²⁴.

Outre les apports en capital, le capital peut également contenir des réserves « incorporées ». D'un point de vue fiscal, les réserves incorporées ne sont pas considérées comme du capital libéré, mais elles n'en restent pas moins des réserves, de sorte qu'en cas de distribution, un précompte mobilier doit leur être appliqué. Jusqu'à présent, toutefois, en cas de réduction de capital portant en partie sur du capital libéré et en partie sur des réserves incorporées, la société pouvait elle-même choisir sur quoi la réduction était imputée en première instance. En optant, dans l'acte de la réduction de capital, pour une imputation prioritaire sur le capital libéré, il restait donc souvent possible (pour un temps) d'éviter le précompte mobilier. Les sociétés qui ne prévoyaient pas de clause spécifique à cet égard dans l'acte de réduction du capital, devaient appliquer une règle proportionnelle, au prorata du capital libéré et des réserves incorporées²⁵.

La loi portant réforme de l'impôt des sociétés modifie en profondeur les règles régissant la réduction de capital.

Cela signifie que, désormais, pour les réductions de capital décidées en assemblée générale à partir du 1^{er} janvier 2018²⁶, la réduction de capital ne sera imputée sur le capital libéré qu'au prorata (art. 18, al. 2 à 7 nouveaux CIR 1992). Ceci toutefois « sans préjudice de l'application de l'article 537 du CIR 1992 ». Si le capital inclut des apports en capital, une réduction du capital doit donc d'abord être imputée sur ceux-ci. L'imputation proportionnelle ne devra donc être appliquée qu'une fois ceux-ci complètement distribués.

Le calcul proportionnel implique qu'une réduction de capital n'est imputée sur le capital libéré que selon une fraction avec, au numérateur, le capital libéré²⁷ et, en guise de dénominateur, la somme du capital libéré, la plupart des réserves taxées, incorporées ou non au capital, et la plupart des réserves

exonérées incorporées au capital (art. 18, nouvel al. 3 CIR 1992).

Les réserves taxées incorporées ou non au capital dont il ne doit pas être tenu compte (art. 18, nouvel al. 5 CIR 1992) sont la réserve légale, à concurrence du minimum légal, la réserve spéciale de liquidation, les réserves occultes (p. ex les excédents d'amortissement, les sous-évaluations d'actif, les dettes prescrites...), les provisions taxées et réductions de valeur sur les créances commerciales et les réserves indisponibles pour les actions propres. Les pertes comptables reportées et les réserves négatives dans le capital faisant suite à des réductions de capital antérieures seront prises en compte, pas les autres réserves négatives. Les réserves exonérées incorporées au capital dont il ne doit pas être tenu compte sont les plus-values de réévaluation exonérées ainsi que les réserves indisponibles exonérées pour les actions propres.

Le montant des réserves doit être déterminé à la date de clôture du bilan de l'exercice précédant celui du remboursement, déduction faite des éventuels dividendes intercalaires²⁸, versés entre la date de clôture du bilan et le remboursement (art. 18, nouvel al. 4 CIR 1992).

La partie de la réduction de capital qui n'est pas imputée sur le capital libéré est déduite des réserves placées en dénominateur, de sorte qu'en principe²⁹, un précompte mobilier doit être retenu sur celle-ci. L'imputation sur les réserves ne s'effectue toutefois pas au prorata, mais dans un ordre prédéfini, à savoir d'abord sur les réserves taxées incorporées au capital, puis sur les réserves taxées hors capital et enfin sur les réserves exonérées incorporées au capital³⁰ (art. 18, nouvel al. 2 CIR 1992).

Les nouvelles règles ont pour conséquence qu'après une réduction de capital ne correspondant pas à une distribution d'apports de capital, la situation fiscale des fonds propres sera, normalement, différente de son état comptable. Après réduction, le capital libéré sera supérieur, sur le plan fiscal, au capital comptable, et les réserves sur lesquelles une

24 Article 537, 5^e paragraphe du CIR 1992.

25 Com. IR 1992, ancien n° 18/30.

26 Indépendamment de l'exercice d'imposition.

27 En ce compris les primes d'émission et parts bénéficiaires assimilées au capital libéré.

28 Pas les éventuels dividendes intermédiaires, car ceux-ci proviennent des bénéfices de l'exercice comptable en cours.

29 Lorsqu'il n'y a aucune exonération du précompte mobilier, p. ex. exonération mère-fille.

30 Dans le cas d'une imputation sur les réserves exonérées, non seulement le précompte mobilier doit être retenu, mais le montant imputé fait également partie des bénéfices imposables de la société, étant donné que la condition d'intangibilité n'est plus réputée remplie, à concurrence de l'imputation (art. 18, nouvel al. 6 CIR 1992).

partie de la réduction a été imputée seront inférieures aux réserves comptables. Cet écart fera l'objet d'un traitement extracomptable. Premièrement, le capital libéré n'est pas réputé avoir été réduit du montant imputé sur les réserves figurant dans la déclaration³¹ comme une réserve négative incorporée au capital (art. 184, nouvel al. 5 CIR 1992). Deuxièmement, les dividendes ultérieurs³² seront prioritairement considérés découlant des réserves sur lesquelles aucune réduction de capital n'a été imputée (art. 264, nouvel al. 3 CIR 1992). Troisièmement, enfin, lorsque les réserves sur lesquelles aucune réduction de capital n'a été imputée, auront été entièrement épuisées, les dividendes qui seront encore versés, dès lors réputés découler de réserves sur lesquelles une réduction de capital a bel et bien été imputée, seront exonérés de précompte mobilier (art. 264, nouvel al. 1^{er}, 3^o c CIR 1992).

Exemple :

Les capitaux propres de la SPRL ABC sont répartis comme suit :³³

Capital social	
capital libéré lors de la fondation en 2000	70 000
réserves taxées incorporées en 2018	10 000
réserves bloquées au 20/11/2013 ³³	75 000
total	155 000

Réserves (hors capital)	
réserves légales	7 000
réserves disponibles	20 000
réserves de liquidation	45 000
total	72 000

L'entreprise souhaite réduire son capital de 130 000 euros.

Si elle avait atteint cet objectif en décembre 2017, la totalité de ce montant aurait pu être versée sans précompte mobilier :

- tout d'abord, les 75 000 euros de réserves bloquées devaient être liquidés. Étant donné que le délai de quatre ans était dépassé, ils pouvaient être versés sans précompte mobilier ;
- les 55 000 euros restants pourraient être imputés sur le capital initialement libéré, si cela était

indiqué dans l'acte de réduction de capital. Par ailleurs, aucun précompte mobilier n'était dû sur ce remboursement.

Si l'entreprise effectue cette réduction de capital en 2018, une partie sera tout de même soumise au précompte mobilier :

- il n'y a toujours pas de précompte mobilier sur la distribution des 75 000 euros de réserves bloquées, auxquels la réduction sera toujours imputée en premier lieu ;
- les 55 000 euros restants ne peuvent plus être uniquement prélevés sur le capital libéré ; ils doivent désormais également être prélevés sur certaines réserves ;
- la fraction pour l'imputation est égale à 70 000 euros (capital libéré), divisés par 100 000 euros (le capital libéré + les réserves incorporées + les réserves disponibles). Ni la réserve légale, qui n'est pas supérieure au minimum légal, ni les réserves de liquidation ne sont prises en compte ;
- la partie de la réduction de capital à imputer sur le capital libéré est égale à $55\,000 \times 70\,000/100\,000 = 38\,500$ euros. Après la réduction de capital, le capital libéré s'élève donc à 31 500 euros ;
- le solde de la réduction de capital, soit 16 500 euros (= 55 000 - 38 500), est tout d'abord imputé sur les réserves incorporées, qui sont dès lors intégralement distribuées. Les 6 500 euros restants seront imputés sur les réserves disponibles, qui descendent donc à 13 500 euros ;
- un précompte mobilier de 4 950 euros, soit $16\,500 \times 30\%$, doit être retenu sur la distribution des réserves ;
- dans la case des « réserves imposables » de la déclaration, il faut indiquer une réserve négative en capital de 6 500 euros. Pour simplifier, supposons que le résultat comptable pour 2018 soit égal à 0 euro. Dans ce cas, les réserves imposables pour l'exercice d'imposition 2019 seraient réparties comme suit :

	début de l'exercice comptable	fin de l'exercice comptable
réserves positives en capital	10 000	0
réserves négatives en capital	0	- 6 500
réserves disponibles	20 000	20 000
réserves légales	7 000	7 000
réserves de liquidation	45 000	45 000
total	82 000	65 500
mouvement des réserves taxées	0	

31 Et dans les tableaux que tient le fisc en matière de réserves imposables et exonérées (328 R en 328S) et de composition du capital (328 D).

32 Pas les boni d'achat ou de liquidation, voir article 264, nouvel alinéa 2 du CIR 1992.

33 La SPRL était alors une petite entreprise.

- dans le tableau 328 D, l'administration fiscale indique ce qui suit concernant la composition du capital:

	avant la réduction de capital	après la réduction de capital
capital libéré	70 000	31 500
réserves bloquées	75 000	0
réserves en capital	10 000	- 6 500
total	155 000	25 000
mouvement des capitaux	130 000	

Les entreprises qui souhaitent éviter que les fonds propres comptables et fiscaux soient différents peuvent opter pour une réduction du capital libéré, associée à une distribution de réserves. Les nouvelles règles fiscales en matière de réduction de capital ne s'appliquent pas lorsque la décision de l'assemblée générale présente un montant de dividendes identique ou supérieur, comme cela aurait été le cas conformément aux nouvelles règles (art. 18, nouvel al. 7 CIR 1992).

Dispositions

Les conditions d'exonération des provisions pour risques et charges deviennent plus strictes. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 (inclus), les provisions pour risques et charges peuvent être exonérées de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés, si elles sont comptabilisées pour couvrir des pertes ou des charges clairement définies, qui sont probables au vu des événements en cours³⁴.

Les provisions qui ont été constituées au plus tôt le 1^{er} janvier 2018 ne peuvent être exonérées de l'impôt des sociétés³⁵ que si elles résultent d'obligations contractées par une société au cours de l'exercice d'imposition en cours ou antérieur, ou si elles résultent d'obligations légales ou réglementaires autres que celles découlant uniquement de l'application du droit comptable (art. 194 modifié CIR 1992). Pour lever tout doute, les règles plus strictes ne s'appliquent pas aux dotations aux provisions constituées au cours des exercices comptables qui ont commencé avant le 1^{er} janvier 2018 (art. 85 C, al. 4 Loi portant réforme de l'impôt sur les sociétés).

³⁴ Article 48, paragraphe premier du CIR 1992.

³⁵ L'impôt des personnes physiques ne subit aucune modification.

Charges payées d'avance

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 (inclus), les charges payées d'avance (par exemple le loyer payé d'avance) sont déductibles en une fois, au cours de l'exercice comptable du paiement, y compris la partie concernant les exercices ultérieurs. À compter de l'exercice d'imposition 2019, le principe du rattachement à l'exercice des produits et des charges (appelé « *matching principle* » en anglais) sera appliqué à l'impôt sur les sociétés. Cela signifie que les charges ne seront plus déductibles qu'au cours d'un exercice comptable spécifique, dans la mesure où ils se rapportent audit exercice (nouvel art. 195/1 CIR 1992).

Réserve d'investissement

La réserve d'investissement est supprimée (suppression de l'article 194^{quater} du CIR 1992). Les dernières réserves d'investissement peuvent encore être constituées pour l'exercice d'imposition 2018, à savoir pour un exercice comptable qui se clôture au plus tard le 30 décembre 2018 (art. 194^{quater} modifié, § 1 CIR 1992).

En constituant une réserve d'investissement pour l'exercice d'imposition 2018, une petite entreprise³⁶ peut profiter des « anciens » taux d'imposition des sociétés, qui sont plus élevés. Si, à l'avenir, la réserve d'investissement devenait imposable, parce que la condition d'intangibilité ne serait plus remplie, donc, au plus tard, lors de la liquidation de la société, le taux inférieur applicable serait alors en principe possible.

Il est toutefois essentiel de préciser que cela ne s'applique pas aux réserves d'investissement qui deviennent imposables en raison d'un réinvestissement insuffisant au cours de la période de réinvestissement de trois ans, du non-respect de la condition d'intangibilité avant l'expiration de ce délai, ou de la cession anticipée du réinvestissement³⁷. Les réserves d'investissement constituées au cours d'un exercice comptable clôturé au plus tôt le 1^{er} janvier 2017, qui deviennent imposables pour l'une des trois raisons susmentionnées, sont taxées, comme indiqué ci-dessus³⁸, à 33,99 % (nouvel art. 217/1 CIR 1992).

³⁶ Les grandes entreprises ont été exclues de la réserve d'investissement.

³⁷ Pour en savoir plus sur ces conditions, consultez l'article 194^{quater}, § 3 et 4 du CIR 1992.

³⁸ Cf. « Réduction des taux d'imposition ».

Entreprises d'insertion

Les sociétés agréées en tant qu'entreprises d'insertion³⁹ bénéficiaient jusqu'à présent d'un régime fiscal très avantageux. Elles pouvaient en effet exonérer d'impôt l'intégralité de leurs bénéfices comptables en les portant à un compte distinct du passif⁴⁰.

Trois modifications sont désormais apportées à ce régime (nouvel art. 193quater, CIR 1992). Premièrement, les bénéfices susceptibles d'être exonérés seront dorénavant limités aux charges salariales des travailleurs occupés en Belgique qui appartiennent au groupe cible, avec un minimum de 7 440 euros (montant à indexer) par travailleur concerné. Deuxièmement, la partie des bénéfices qui est déjà exonérée de l'impôt des sociétés parce qu'elle résulte de primes régionales de remise au travail⁴¹ ne sera plus prise une deuxième fois en considération pour cette exonération. Troisièmement, les entreprises d'insertion ne pourront recourir aux déductions pour personnel supplémentaire (67 §§ 1er et 2, 67bis et 67ter §§ 1er et 2) au cours d'un exercice comptable pour lequel elles appliquent cette exonération⁴².

Modification de l'ordre des déductions et nouvelles limitations de déduction

Les différentes déductions à l'impôt des sociétés doivent être appliquées dans un certain ordre. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 compris, cet ordre est le suivant: les éléments dits non imposables (bénéfices exonérés par convention, libéralités, exonérations pour personnel supplémentaire), la déduction RDT, la déduction pour revenus de brevets et la déduction pour revenus d'innovation, la déduction des intérêts notionnels de l'année même, les pertes reportées, la déduction pour investissement, et enfin l'ancienne déduction des intérêts notionnels en principe reportable pendant 7 ans (de l'exercice d'imposition 2012 ou d'un exercice antérieur).

A compter de l'exercice d'imposition 2019, les déductions seront réparties en deux 'corbeilles' (art. 207, alinéas 1 à 3 modifiés, CIR 1992). La première corbeille comprend les déductions suivantes à appliquer successivement: les éléments non imposables, la déduction RDT de l'exercice même, la déduction pour revenus de brevets, la déduction pour revenus d'innovation et, enfin, la déduction pour investissement (tant de l'exercice comptable même que la déduction reportée). La deuxième corbeille comprend les déductions suivantes, qui doivent également être appliquées successivement: la déduction des intérêts notionnels de l'année même, la déduction RDT reportée, la déduction reportée pour revenus d'innovation, les pertes fiscales reportées, la déduction des intérêts notionnels reportable de manière illimitée et enfin l'ancienne déduction des intérêts notionnels en principe reportable pendant 7 ans.

Deux nouvelles limitations de déduction sont par ailleurs instaurées:

- une limitation qui peut aussi concerner les PME: aucune déduction, à l'exception de la déduction RDT pour l'année même, ne peut être opérée sur les suppléments de revenus pour lesquels le fisc a établi un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office et sur lesquels il a effectivement appliqué un accroissement d'impôt (nouvel art. 207, alinéa 7 modifié, CIR 1992);
- une limitation qui ne concernera normalement pas les PME: le montant des déductions de la deuxième corbeille ne peut être déduit des bénéfices qui subsistent après l'application des déductions de la première corbeille, qu'à concurrence de 1 000 000 euros maximum, majorés de 70% de la quotité des bénéfices qui excède 1 000 000 euros. Les sociétés qui, après application de la première corbeille, enregistrent encore un bénéfice fiscal de plus d'un million d'euros seront donc taxées sur au moins 30% des bénéfices qui excèdent ce million d'euros. La partie des déductions qui ne peut être appliquée peut cependant être reportée de manière illimitée aux exercices suivants, y compris s'il s'agit de déductions qui ne sont normalement pas reportables, à savoir la déduction des intérêts notionnels et la déduction pour revenus d'innovation (art. 207, alinéa 8 modifié, CIR 1992). La limitation de la déduction ne s'applique toutefois pas aux pertes reportées de petites sociétés durant les quatre premiers exercices à compter de leur constitution⁴³.

39 Il s'agit d'entreprises qui occupent des chômeurs très difficiles à placer. L'agrément est octroyé par la Région compétente.

40 L'exonération est en d'autres termes subordonnée à la condition d'intangibilité et n'est donc que temporaire. Si la condition d'intangibilité cesse d'être respectée au cours d'un exercice comptable donné, les bénéfices antérieurement exonérés sont considérés comme des bénéfices obtenus au cours de cet exercice (art. 193quater, § 2, alinéa 3, CIR 1992).

41 Voy. art. 193bis, § 1er, alinéa premier, CIR 1992.

42 Ces déductions seront d'ailleurs entièrement supprimées à l'impôt des sociétés à partir de l'exercice d'imposition 2021, voy. infra 'Troisième phase'.

43 Telle que visée à l'art. 145/26, § 1er, alinéas 3 et 4, CIR 1992, voy.

Bénéfice minimum en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive

En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de la déclaration, le fisc peut taxer les entreprises sur un bénéfice minimum forfaitaire qui, pour l'exercice d'imposition 2018, ne pouvait être inférieur à 19 000 euros⁴⁴. Pour les sociétés, ce bénéfice minimum forfaitaire sera porté à 34 000 euros à compter de l'exercice d'imposition 2019. En cas d'infractions répétées, ce montant sera majoré selon une échelle dont les graduations, allant de 25 % à 200 %, seront déterminées par A.R. (art. 342, nouveau § 4, CIR 1992).

Intérêts de retard et intérêts moratoires

Les modifications suivantes sont apportées en ce qui concerne les intérêts de retard à payer par le redevable et les intérêts moratoires à payer par le fisc.

Premièrement, des intérêts de retard sont dorénavant dus lorsqu'une plus-value exonérée sur un véhicule d'entreprise ou sur un bateau de navigation intérieure ou la partie non encore imposée d'une plus-value soumise à la taxation étalée devient imposable en une fois en raison de la violation de la condition d'intangibilité avant l'expiration du délai de emploi.

Deuxièmement, le taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires, qui s'élevait à 7 % depuis des années, a été modifié au 1er janvier 2018. Pour les intérêts de retard, le taux est dorénavant fixé sur la base du taux d'intérêt des OLO à 10 ans, avec un minimum de 4 % et un maximum de 10 % (art. 414, § 1er, alinéa 1er modifié et nouveaux alinéas 2 et 3, CIR 1992). Le taux des intérêts moratoires est égal au taux des intérêts de retard diminué de 2 points de pourcentage (art. 418, alinéa 2 modifié, CIR 1992).

Troisièmement, pour les enrôlements effectués à partir du 1er janvier 2018, des intérêts moratoires ne sont dorénavant dus qu'à compter du premier jour du mois qui suit celui au cours duquel le fisc a été mis en demeure par sommation ou par autre acte équivalent, et aucun intérêt moratoire n'est alloué lorsque le fisc a été raisonnablement dans l'impossibilité de liquider le remboursement, p.ex. parce qu'il ne disposait pas des données bancaires

du bénéficiaire (art. 419, alinéa 1er, nouveau 6°, CIR 1992).

Petites mesures diverses

La première phase de la réforme comprend encore les modifications suivantes qui sont ou peuvent s'avérer pertinentes pour les PME :

- les frais de voiture qui sont répercutés à des tiers et qui sont explicitement et séparément mentionnés sur la facture sont dorénavant limités dans le chef du tiers et plus dans le chef de celui qui répercute les frais (art. 66, § 2, nouveau 4°, CIR 1992);
- les taux d'exonération dans le cadre du régime de tax shelter pour le secteur audiovisuel sont adaptés à la baisse des taux de l'impôt des sociétés (art. 194ter modifié, CIR 1992);
- la déduction RDT est portée de 95 % à 100 % (art. 204 et 205 § 3 modifiés, CIR 1992), et la règle particulière en matière de précompte mobilier instaurée suite à l'arrêt *Tate & Lyle*⁴⁵ est adaptée à cette augmentation : le précompte mobilier réduit est remplacé par une exonération (nouvel art. 264/1 et suppression de l'art. 269/1, CIR 1992);
- dorénavant, après une réorganisation opérée en exemption d'impôt, non seulement la déduction des pertes reportées est limitée (en fonction de la valeur fiscale nette), mais aussi la déduction RDT reportée (art. 206, § 2 modifié, CIR 1992);
- en cas de changement de contrôle qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier, la déduction RDT reportée et la déduction reportée pour revenus d'innovation seront dorénavant elles aussi perdues (art. 207, alinéa 8 modifié, CIR 1992);
- la dispense de versement de précompte professionnel pour la recherche et le développement est étendue aux chercheurs titulaires d'un diplôme de bachelier (art. 275/3 modifié, CIR 1992). La dispense s'élève à 40 % du précompte professionnel, pour les rémunérations payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2018, mais le montant total de l'exemption pour les bacheliers est limité à 25 % de l'exemption totale pour les chercheurs titulaires d'une maîtrise ou, pour les petites entreprises, à 50 % de ce dernier montant.

supra, sous 'Modification des conditions d'application du taux réduit'.

44 Art. 342 CIR 1992 et art. 182, § 2 AR/CIR 1992.

45 Voy. F. VANDEN HEEDÉ, 'Dispositions fiscales dans la loi-programme du 1er juillet 2016 et dans les quatre lois du 3 août 2016' in *Pacioli*, 2016, n° 430, p. 3

Mesures de la deuxième phase – à partir de l'exercice d'imposition 2020

La deuxième phase correspond à l'entrée en vigueur de certaines mesures qui, au départ, étaient prévues pour la troisième phase et pour lesquelles il n'a été décidé qu'en décembre 2017 de les avancer d'un an. Ces mesures, en grande partie des dispositions d'exécution de la directive ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) de l'U.E. et des propositions de l'O.C.D.E. en matière de Base Eroding and Profit Shifting (BEPS) n'étant normalement pas pertinentes pour les PME, nous nous limiterons ici à les énumérer. Il s'agit :

- de règles concernant ce qu'on appelle les dispositifs hybrides (art. 2, § 1er, nouveaux 16°, 17° et 18°, art. 185 § 1er, nouveaux alinéas 2 à 4 et nouveau § 2/1, art. 198, § 1er modifié, et art. 292, nouvel alinéa 3, CIR 1992);
- de règles concernant les 'constructions artificielles avec des sociétés étrangères dans des paradis fiscaux' (nouvel article 185/2 et art. 202, § 1er, nouveau 4°, CIR 1992);
- de règles en matière de transferts transfrontaliers (art. 184ter modifié, nouvel art. 185/1, art. 229 et 413/1 modifiés, CIR 1992) pour les transferts effectués à partir du 1er janvier 2019;
- de règles en matière de consolidation fiscale (nouvel art. 194septies, art. 198, § 1er, nouveau 15°/1 et nouvel art. 205/5, CIR 1992) : à compter de l'exercice d'imposition 2020, deux sociétés liées pourront se 'racheter' une perte de l'exercice comptable en payant une compensation pour un 'transfert intra-groupe'. Le transfert intra-groupe est égal à la perte achetée. La compensation à payer est égale à l'impôt des sociétés économisé par la déduction du transfert intra-groupe. Pour la société qui achète la perte, cette perte constitue un poste de déduction, pour la société qui vend la perte, le transfert intra-groupe est imposable. La compensation payée est toutefois neutre sur le plan fiscal : elle constitue une dépense non admise dans le chef de la société qui la paie et n'est pas imposable dans le chef de la société qui en bénéficie.

Mesures de la troisième phase – à partir de l'exercice d'imposition 2021

Abaissement des taux ordinaires

Le taux plein sera encore abaissé, de 29 % à 25 % (art. 215, alinéa premier modifié, CIR 1992). Le

taux pour les PME reste fixé à 20 %. La contribution complémentaire de crise est entièrement supprimée (suppression de l'art. 463bis, CIR 1992).

Les provisions et les plus-values étalées exonérées ainsi que les plus-values sur véhicules d'entreprise et bateaux de navigation intérieure qui ont été constituées au cours d'un exercice comptable se rattachant aux exercices d'imposition 2019 ou 2020 seront, si elles font l'objet d'une reprise ou deviennent imposables prématurément⁴⁶, taxées à 29,58 %, le taux plein pour les exercices d'imposition 2019 et 2020.

Cotisation distincte due sur le montant de rémunération trop peu payé

Le taux de la cotisation distincte due sur le montant de rémunération trop peu payé sera doublé et sera donc fixé à 10 % à partir de l'exercice d'imposition 2021 (art. 219quinquies, § 3 modifié, CIR 1992). Plus aucune contribution complémentaire de crise ne sera encore due (suppression art. 463bis, CIR 1992).

Cotisation sur commissions secrètes

Deux modifications limitées seront apportées à la cotisation sur commissions secrètes. Premièrement, le taux pour les bénéfices dissimulés ne pourra plus être réduit de moitié lorsque ces bénéfices sont réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable ultérieur (art. 219, alinéa 2 modifié et alinéa 4 supprimé, CIR 1992), et une amende administrative s'appliquera désormais dans ce cas (art. 445, § 1er, alinéa 5 modifié, CIR 1992). Deuxièmement, la cotisation ne sera plus déductible (art. 198, § 1er, 1° modifié, CIR 1992).

Plus-values sur actions

Le taux distinct de 25 % pour les actions qui ne répondent pas à la condition de permanence ou de participation sera supprimé (art. 217, 2° supprimé, CIR 1992). Ce taux ne sera en effet plus utile à compter de l'exercice d'imposition 2021 puisqu'il correspondra alors au taux ordinaire.

Modifications concernant les règles d'amortissement

Actuellement, les sociétés peuvent amortir des investissements de manière dégressive. Les petites

⁴⁶ Voy. supra, Première phase, Baisse des taux d'imposition.

sociétés peuvent par ailleurs, pour l'année au cours de laquelle l'investissement est effectué, prendre en compte une annuité d'amortissement complète, quelle que soit la date de l'investissement, et ont, pour les frais accessoires au prix d'achat, le choix entre amortir les frais en une fois, les amortir au même rythme que l'investissement ou les amortir à un rythme propre. Les grandes sociétés ne peuvent, pour l'année de l'investissement, prendre en compte un amortissement qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations ont été acquises ou constituées (à calculer en jours) et doivent amortir les frais accessoires de la même manière que l'investissement.

Les règles d'amortissement changeront pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020⁴⁷ (art. 196, § 2 modifié et nouveaux §§ 3 et 4, CIR 1992).

Premièrement, le régime d'amortissements dégressifs ne sera plus applicable pour ces immobilisations, du moins à l'impôt des sociétés⁴⁸. Les amortissements dégressifs d'immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2020 et qui sont encore en cours pourront cependant être poursuivis.

Deuxièmement, les petites sociétés devront dorénavant elles aussi, pour l'année de l'acquisition des immobilisations, proratiser l'annuité d'amortissement. Les petites sociétés pourront cependant toujours amortir les frais accessoires en une fois. La possibilité de les amortir à un rythme propre est cependant supprimée.

Modifications concernant les frais de voiture

Depuis longtemps déjà, les frais afférents à des voitures personnelles⁴⁹ ne sont que partiellement déductibles. Depuis une dizaine d'années, la limitation de la déduction à l'impôt des sociétés est basée sur l'émission de CO₂ de la voiture, excepté en ce qui concerne les frais de carburant, qui sont déductibles à 75%. Les frais de voitures qui n'émettent pas de CO₂, ce qui correspond en pratique aux voitures entièrement électriques, sont déductibles à

120%, excepté les frais d'électricité qui, en tant que frais de carburant, ne sont déductibles qu'à 75%⁵⁰.

Plusieurs modifications seront apportées en la matière à compter de l'exercice d'imposition 2021. Ces modifications s'appliqueront également aux voitures déjà achetées, prises en leasing ou louées par la société à ce moment-là.

Premièrement, la limitation de la déduction sera calculée différemment (art. 66, § 1^{er} modifié, CIR 1992). A l'heure actuelle, la limitation est fixée suivant des classes basées sur une fourchette d'émission de CO₂ et sur le type de carburant. La nouvelle limitation de la déduction sera le résultat de la formule suivante : $120\% - (0,5\% \times \text{un coefficient} \times \text{nombre de grammes de CO}_2 \text{ par kilomètre})$. Le coefficient est fixé à 1 pour les véhicules alimentés au diesel, à 0,9 pour les véhicules équipés d'un moteur au gaz naturel et dont la puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux, et à 0,95 pour tous les autres véhicules, c'est-à-dire les véhicules alimentés à l'essence et les véhicules électriques. Cette formule ne s'applique cependant pas aux véhicules qui émettent 200 grammes de CO₂ ou plus par kilomètre, pour lesquels la quotité déductible des frais est fixée forfaitairement à 40%. Par ailleurs, la quotité déductible des frais pour les voitures pour lesquelles la formule doit bien être appliquée ne peut être inférieure à 50% ni supérieure à 100%. Cela signifie donc également que les frais de voitures électriques ne sont plus déductibles à 120%. Dans la plupart des cas, la nouvelle limitation de la déduction entraînera une diminution du pourcentage déductible des frais de voiture.

Exemple: une voiture à essence qui émet 140 grammes de CO₂ par kilomètre. En vertu des règles actuelles, les frais sont déductibles à 75%. A compter de l'exercice d'imposition 2021, ils ne seront plus déductibles qu'à 53,50%, à savoir $120\% - (0,5\% \times 0,95 \times 140)$.

Deuxièmement, la quotité déductible des frais de carburant devra elle aussi être déterminée sur la base de cette formule⁵¹.

Troisièmement, pour certains véhicules hybrides rechargeables (hybrides plug-in), il ne sera plus tenu compte de l'émission de CO₂ indiquée sur le certificat d'immatriculation. Cela concerne les vé-

47 Quel que soit l'exercice d'imposition.

48 Le régime d'amortissements dégressifs reste possible à l'impôt des personnes physiques.

49 Ainsi qu'à des voitures mixtes et des minibus, tels que définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (voy. art. 65, CIR 1992).

50 Voy. art. 198bis actuel, CIR 1992.

51 Ou sera de 40%, si la voiture émet au moins 200 grammes de CO₂ par kilomètre.

hicules hybrides rechargeables qui sont équipés d'une batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou qui émettent plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre. Pour ces véhicules hybrides, l'émission de CO₂ à prendre en considération dans la formule ci-dessus est égale à celle du modèle correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement de l'essence ou du diesel, ou, s'il n'existe pas de modèle correspondant, l'émission de CO₂ du véhicule hybride est multipliée par 2,5 (art. 66, § 1er, 2°, 3°, CIR 1992). Le même principe est appliqué pour déterminer l'émission de CO₂ à utiliser pour calculer l'avantage de toute nature afférent à de tels véhicules hybrides (art. 36, § 2, nouveaux alinéas 9 à 11, CIR 1992). Cette mesure ne s'applique pas aux hybrides plug-in achetées avant le 1er janvier 2018 (art. 66, § 1er, 2°, alinéa 7, CIR 1992).

Limitation thin cap

Le régime thin cap existant pour la déduction des intérêts, connu aussi sous le nom de régime 1/5⁵², restera encore uniquement applicable aux intérêts payés pour des prêts conclus avec des entreprises liées avant le 17 juin 2016 (art. 198, nouveau 11°/1, CIR 1992) et aux intérêts payés pour des prêts accordés à des bénéficiaires dans des paradis fiscaux (art. 198, 11° modifié, CIR 1992). Pour les autres intérêts, il est instauré une limitation de ce qu'on appelle le surcoût d'emprunt (nouvel art. 198/1, CIR 1992). Etant donné que les PME ne seront normalement jamais concernées par cette limitation, nous ne nous y attarderons pas.

Requalification d'intérêts

Une règle en matière d'intérêts qui, elle, peut s'avérer pertinente pour les PME est la requalification des intérêts sur des 'avances' octroyées par des dirigeants d'entreprise ou des actionnaires.

Deux choses changeront à compter du 1er janvier 2020, pour les intérêts qui se rapportent à des périodes postérieures au 31 décembre 2019. Premièrement, une 'avance' ne sera plus définie comme un 'prêt d'argent', mais comme une 'créance' (art. 18, alinéa 8 modifié, CIR 1992). Cette modification mettra fin – à l'avantage du fisc – aux nombreuses discussions quant à la question de savoir quand un avoir en compte-courant du dirigeant d'entreprise ou d'un actionnaire constitue un prêt d'argent et est

donc requalifiable. Deuxièmement, pour les prêts non hypothécaires sans terme, donc par exemple pour les avoirs en compte-courant, le 'taux d'intérêt du marché' à calculer au cas par cas est remplacé par un taux d'intérêt précis, basé sur un taux communiqué par la B.N.B. (art. 55, alinéa 1er modifié, 1°, CIR 1992).

Taux réduit pour les anciennes réserves immunisées rendues imposables

Certaines anciennes réserves immunisées peuvent être rendues imposables au cours des exercices d'imposition 2021 ou 2022⁵³ à un taux d'imposition avantageux (art. 519ter modifié, CIR 1992).

Cela concerne les réserves immunisées suivantes constituées au cours d'un exercice comptable qui s'est clôturé avant le 1er janvier 2017, donc au plus tard au cours de l'exercice 2016 ou d'un exercice à cheval sur 2015 et 2016 :

- les réserves d'investissement pour autant qu'une aliénation anticipée du remploi ne soit plus possible ;
- les réserves constituées pour les 20% de frais déductibles supplémentaires en matière de sécurisation, vélos d'entreprise et voitures électriques.

Le taux s'élève soit à 15%, soit à 10% pour autant que la réserve rendue imposable fasse l'objet, au cours de l'exercice comptable même, d'un remploi en immobilisations amortissables, à l'exception des voitures et remplois déjà utilisés (p.ex. pour la taxation étalée de plus-values).

Aucun poste de déduction ne peut cependant être déduit de ces réserves rendues imposables, qui ne peuvent pas non plus compenser la perte de l'exercice. Aucune imputation à titre de précompte ne peut être opérée sur la taxe de 15% ou 10%, mais cette taxe est toutefois soumise à la majoration pour insuffisance de versements anticipés.

Mesures diverses

Les modifications suivantes entreront également en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2021 :

- les amendes administratives, même lorsqu'elles n'ont pas le caractère d'une sanction pénale et même lorsque leur montant a été calculé sur la

52 Art. 198, § 1er, 11° CIR 1992.

53 En ne respectant plus la condition d'intangibilité.

base d'une taxe déductible (p.ex. les amendes TVA proportionnelles) ne seront plus déductibles (art. 53, 6° modifié, CIR 1992);

- les frais de transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail ne seront plus déductibles à 120% (art. 64ter modifié, CIR 1992); les 20% de frais supplémentaires comptabilisés par le passé sur un compte intangible du passif resteront exonérés tant que la condition d'intangibilité restera remplie (article 190bis modifié, CIR 1992);
- les pertes professionnelles subies dans un établissement stable étranger ou afférentes à des immobilisations étrangères dont les bénéficiaires sont exonérés en vertu d'une convention préventive de la double imposition ne seront en principe plus déductibles (art. 185, § 3 modifié et art. 206, § 1er, alinéa 2 modifié, CIR 1992);
- l'exonération, pour les sociétés de logement, de plus-values sur des biens immeubles non bâtis situés en Belgique sera supprimée (suppression de l'art. 191 CIR 1992);
- les pourcentages d'exonération dans le cadre du tax shelter pour le secteur audiovisuel seront adaptés à la nouvelle baisse des taux à l'impôt des sociétés (art. 194ter modifié, CIR 1992);
- la partie prise en charge d'un escompte comptabilisé sur des immobilisations non amortissables ne sera plus déductible pour autant que le prix

d'achat des immobilisations soit inférieur à leur valeur réelle majorée de l'escompte (art. 198, § 1er, 8° modifié, CIR 1992);

- les déductions pour personnel supplémentaire visées aux art. 67 (chef de service des exportations ou GIQ), 67bis (stagiaires) et 67ter (personnel supplémentaire dans les PME) CIR 1992 seront supprimées à l'impôt des sociétés (nouvel art. 198ter, CIR 1992);
- la dispense de versement de précompte professionnel pour les chercheurs titulaires d'un diplôme de bachelier sera portée de 40% à 80% pour les rémunérations payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2020 (art. 275/3 modifié, CIR 1992);
- le bénéfice minimum forfaitaire pour les sociétés qui n'introduisent pas leur déclaration ou qui l'introduisent tardivement sera porté à 40 000 euros. A compter de l'exercice d'imposition 2022, ce montant sera indexé (art. 342, § 3, alinéa 1er modifié et nouvel alinéa 2, CIR 1992);
- les agents non autonomes ou autres intermédiaires qui agissent pour le compte d'une entreprise étrangère seront désormais considérés comme un établissement stable belge (art. 229, § 2 modifié et art. 231, § 1er, 3° modifié, CIR 1992).

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscal

Le taux d'intérêt légal se maintient à 2% pour 2018

Le taux d'intérêt légal applicable en matière civile et commerciale se maintient à 2% pour 2018. Il était passé de 2,25% en 2016 à 2% en 2017.

En matière civile et commerciale

Le taux d'intérêt légal s'applique :

- aux affaires privées, entre personnes physiques comme entre personnes morales (matière civile), et
- aux transactions entre commerçants et particuliers (matière commerciale).

Le taux d'intérêt contractuel est prioritaire

Si les parties ont convenu du taux d'intérêt à porter en compte en cas de retard de paiement, c'est ce taux d'intérêt qui est appliqué.

Si aucun taux d'intérêt n'a été convenu, c'est le taux d'intérêt légal qui est appliqué.

Selon un avis de l'Administration générale de la Trésorerie, le taux d'intérêt légal est fixé à 2% en 2018.

Pour l'année complète

Le taux d'intérêt en matière civile et commerciale reste valable toute l'année, et ce contrairement à la plupart des autres taux d'intérêt, qui sont fixés par semestre, voire par mois.

Pas pour...

Le taux d'intérêt légal n'est pas applicable en matière fiscale et sociale, dans les transactions commerciales ou les marchés publics.

En *matière fiscale et sociale*, il existe un taux fixe de 7%, même si les lois fiscales ou sociales renvoient au taux d'intérêt légal en matière civile et commerciale et pour autant qu'il n'y soit pas explicitement dérogé dans les dispositions fiscales ou sociales (art. 2, §2 de la loi du 5 mai 1865 et art. 28, § 1er de la Loi sur la sécurité sociale des travailleurs).

Pour les véritables *transactions commerciales*, il existe un autre régime.

Les transactions commerciales sont des transactions économiques, contre paiement :

- entre entreprises (donc y compris entre titulaires de professions libérales, indépendants ou entreprises non-marchandes), ou

- entre entreprises et pouvoirs publics (par exemple, communes, provinces, etc.), lorsque les pouvoirs publics sont le débiteur et qu'il s'agit de 'petits marchés'. Par petits marchés, il convient d'entendre les marchés où le montant à payer est estimé à moins de 8.500 euros (secteurs classiques) ou à moins de 17.000 euros dans les secteurs de l'eau, de la poste, de l'énergie ou des transports.

Le taux d'intérêt applicable pour le premier semestre de 2018 en cas de retard de paiement dans les transactions commerciales s'élève à 8%. Pour le second semestre de 2017, ce taux d'intérêt s'élevait également à 8%.

Le taux d'intérêt légal n'est pas non plus applicable aux *marchés publics* qui dépassent les seuils de 8.500 ou de 17.000 euros.

Pour ces marchés publics, il existe trois taux d'intérêt différents (de janvier à juin 2018) :

- 8% pour les marchés publics conclus à partir du 16 mars 2013,
- 8% pour les marchés publics attribués entre le 8 août 2002 et le 15 mars 2013, et
- un intérêt mensuel pour les marchés plus anciens.