

Louvain School of Management

Réforme de l'impôt des sociétés :

Quels sont les avantages fiscaux dont les entreprises établies en Belgique peuvent encore bénéficier pour diminuer la charge fiscale ?

Auteur : Brard Audrey
Promoteur(s) : Lamensch Marie
Année académique 2019-2020
Master [120] en sciences de gestion, spécialisation fiscalité et expertise comptable (horaire décalé)

Résumé

Ce mémoire analyse les effets de la réforme de l'impôt des sociétés à l'égard des avantages fiscaux dont les entreprises établies en Belgique peuvent bénéficier pour diminuer leur charge fiscale.

Les principaux axes de la réforme sont donc introduits afin d'avoir une vue d'ensemble sur les différentes mesures instaurées ou modifiées par celle-ci.

Les impacts sur les avantages fiscaux sont développés plus en profondeur et sont repris dans plusieurs cas pratiques afin de mesurer les incidences fiscales et permettre de voir si la mise en place de la réforme est favorable aux entreprises.

Les cas pratique seront mis en application au fil des exercices d'imposition et seront finalisés par une comparaison synthétisée.

Premièrement, je souhaite remercier ma promotrice, Madame Lamensch, pour m'avoir permis de développer ce sujet et de m'avoir dirigé dans la rédaction de celui-ci.

Deuxièmement, je tiens à remercier la fiduciaire dans laquelle je travaille pour leurs conseils ainsi que pour m'avoir permis d'avoir accès aux logiciels adéquats permettant mes analyses.

Je tiens également à remercier ma famille ainsi que mes amis pour leur soutien au cours de ces 3 années.

Table des matières

Introduction.....	4
Partie 1 : La réforme de l'impôt des sociétés.....	6
1. Cadre légal.....	6
2. Mesures anti-abus.....	7
2.1. Le plan « BEPS »	8
2.2. Les directives ATAD	8
Partie 2 : Analyse des mesures de la réforme de l'impôt des sociétés.....	10
1. Diminution des taux d'imposition (article 215 du CIR 1992 et article 54 de la réforme)	10
1.1. Taux normal	10
1.2. Taux réduits.....	11
2. Mesures supplémentaires	12
2.1. Augmentation de la déduction des RDT (articles 202 à 205 du C.I.R. 1992 et articles 44 à 46 de la réforme).....	12
2.2. Augmentation de la déduction pour investissement (articles 68 à 77 du CIR 1992 et articles 12 et 13 de la réforme).....	15
2.2.1. Investissements visés	15
2.2.2. Les types de déduction	16
2.2.3. Cession ou la mise hors d'usage des immobilisations	19
2.2.4. Report de la déduction.....	20
2.2.5. Formalités	20
2.3. Elargissement de la dispense de versement du précompte professionnel ..	21
2.3.1. Travail en équipe ou de nuit (article 275 ⁵ du CIR 1992)	21
2.3.2. Certains diplômes de bachelier (article 275 ³ du CIR 1992 et article 71 de la réforme).....	23
3. Mesures compensatoires	24
3.1. Phase 1 (à partir de l'exercice 2018).....	24
3.1.1. La déduction pour capital à risque (articles 205bis à 205octies du CIR 1992 et articles 49 et 50 de la réforme).....	24
3.1.2. La réserve d'investissement (article 194 quater du CIR 1992 et article 31 de la réforme).....	33
3.1.3. La base imposable minimale (article 342 du CIR 1992 et article 74 et 75 de la réforme).....	35

3.1.4. La réduction de capital (articles 18-2, 18bis et 184 du C.I.R. 1992 et article 4 de la réforme)	37
3.1.5. Les plus-values sur actions ou parts (article 192, § 1 ^{er} du C.I.R. 1992 et article 24 de la réforme)	41
3.1.6. Les intérêts de retard et moratoires (articles 414 à 419 du C.I.R. 1992 et article 86 de la réforme)	44
3.1.7. La majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés (articles 157 et 159 du C.I.R. 1992)	46
3.1.8. Les frais payés à l'avance (article 195/1 du C.I.R. 1992 et article 37 de la réforme)	47
3.1.9. Les provisions pour risques et charges (article 194 du C.I.R. 1992 et articles 28 et 29 de la réforme)	48
3.1.10. Les plus-values de remploi (articles 47 et 44 bis du C.I.R. 1992)	49
3.1.11. La cotisation sur l'insuffisance de rémunération (article 219 quinquies du C.I.R. 1992 et article 54 de la réforme)	52
3.2. Phase 2 (à partir de l'exercice 2020)	53
3.2.1. Les établissements stables (article 229 du C.I.R. 1992 et article 61, 1 ^o de la loi du 25 décembre 2017)	53
3.2.2. L'escompte sur les dettes (article 198, §1 ^{er} , 8 ^o du C.I.R. 1992 et 39 de la loi du 25 décembre 2017)	55
3.2.3. La mobilisation des réserves exonérées (article 519ter du CIR 1992 et article 84 de la réforme)	55
3.2.4. Le critère du taux d'intérêt du marché (article 55 du C.I.R. 1992 et articles 4, 3 ^o et 9 de la réforme)	56
3.2.5. Les amortissements (article 38 de la réforme)	58
3.2.6. Les frais de voitures et les moins-values sur véhicules automobiles non déductibles (articles 66, 198 §1 ^{er} , 9 ^o et 9bis du C.I.R. 1992 et article 11 de la réforme)	60
3.2.7. La non-déduction des amendes (article 53, 6 ^o du C.I.R. 1992 et article 8 de la réforme)	64
3.2.8. La cotisation distincte pour les dépenses non justifiées (articles 219 et 198 du C.I.R. 1992 et article 58 de la réforme)	64
Partie 3 : Cas pratiques – Analyse des effets de la réforme	66
3.1. Société active dans le secteur des prestations de services (médicale)	67
3.1.1. Présentation de la société	67
3.1.2. Particularité(s) de la société	67
3.1.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société	68
3.2. Société active dans le secteur de la construction	70
3.2.1. Présentation de la société	70

3.2.2. Particularité(s) de la société.....	70
3.2.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société	71
3.3. Société active dans le secteur des prestations de services (réparations de vélo)	73
3.3.1. Présentation de la société.....	73
3.3.2. Particularité(s) de la société.....	73
3.3.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société	74
3.4. Société active dans le secteur commercial (vente et location de matériel/outillage à des professionnels)	75
3.4.1. Présentation de la société.....	75
3.4.2. Particularité(s) de la société.....	75
3.4.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société	76
3.5. Société active dans le secteur des prestations de services (logistique)	78
3.5.1. Présentation de la société.....	78
3.5.2. Particularité(s) de la société.....	78
3.5.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société	79
Partie 4 : La réserve de liquidation	82
Conclusion.....	88
Bibliographie.....	93

Introduction

« Certaines entreprises sont passées maîtres dans l'art de minimiser l'impôt, voire de ne pas en payer du tout. Pourtant, elles ne font qu'appliquer la loi. Et le trésor public ne s'en porte pas forcément plus mal. »¹

Cette problématique était au cœur de l'actualité il y a quelques années notamment avec l'affaire de Caterpillar qui aurait déduit plus de 61 millions (montants cumulés) d'intérêts notionnels de son résultat fiscal.

Néanmoins, certaines entreprises belges se disent lésées au niveau des déductions fiscales dont elles peuvent bénéficier. D'après elles, il n'y en aurait plus beaucoup et de moins en moins chaque année.

Ce mémoire a donc pour principal objectif d'analyser les différents avantages fiscaux dont les entreprises établies en Belgique peuvent bénéficier pour diminuer leur charge fiscale, notamment en effectuant des comparaisons de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2021. En effet, une réforme de l'impôt des sociétés a pointé le bout de son nez fin de l'année 2017 portant des effets fiscaux sur ceux-ci.

La réforme de l'impôt des sociétés a été éditée le 25 décembre 2017 et a été publiée le 29 décembre de la même année. Elle entre en vigueur en 2 phases :

- Phase 1 : entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019,
- Phase 2 : entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2021.

Ce mémoire est décomposé en 4 parties :

- La réforme de l'impôt des sociétés : cette partie aborde le cadre légal et énonce les différents objectifs recherchés par la réforme.

¹ <http://trends.levif.be>

- L'analyse des différentes mesures mises en place par la réforme de l'impôt des sociétés suivant les différentes phases mentionnées précédemment.
- L'analyse de plusieurs cas pratique : ces analyses sont effectuées au travers des différents exercices d'imposition pour montrer les effets de la mise en place de la réforme au fil des années sur des entreprises issues de secteur d'activité différents.
- La réserve de liquidation, qui, même si elle n'est pas modifiée ou supprimée par la réforme, reste un moyen de réduire en partie le taux du précompte mobilier.

L'analyse des effets de la réforme aura pour but de répondre aux 2 questions suivantes :

- Est-ce que les entreprises peuvent encore bénéficier d'avantages fiscaux pour diminuer considérablement leur charge fiscale ?
- Est-ce que la réforme de l'impôt des sociétés est en faveur de toutes les entreprises ?

La réponse à ces questions sera déterminée à la fin de cet ouvrage.

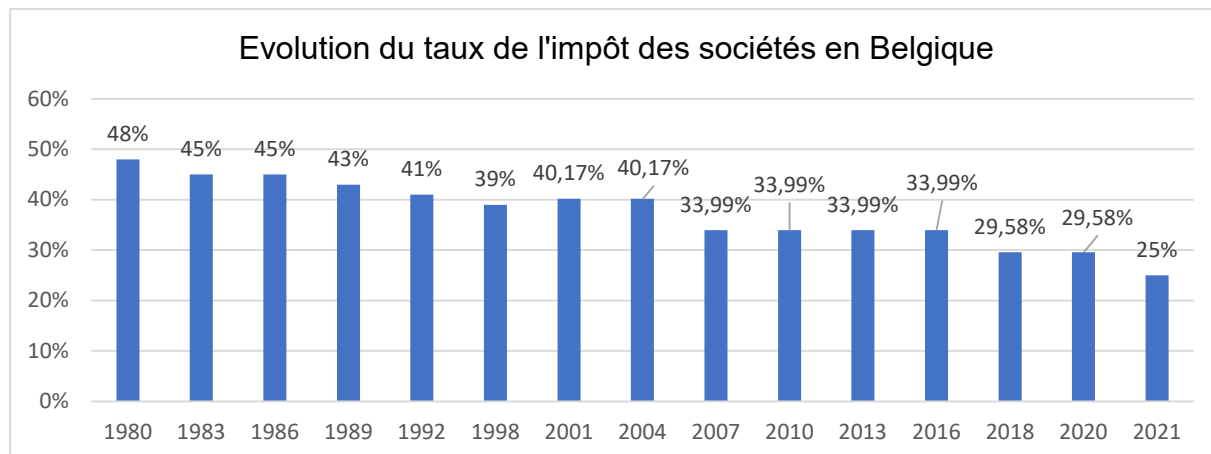
Partie 1 : La réforme de l'impôt des sociétés

1. Cadre légal

La réforme de l'impôt des sociétés a été publiée le 29 décembre 2017 au Moniteur Belge. Elle a pour principal objectif de diminuer les taux d'imposition à l'impôt des sociétés pour être plus compétitive par rapport aux autres pays en matière de taxation, mais également pour renforcer un niveau d'équité et de sécurité juridique.

En effet, la Belgique affichait l'un des taux nominaux les plus élevés de l'OCDE, et même du monde. Le but principal de la réforme est donc de permettre à la Belgique de se retrouver dans une bonne moyenne au niveau de la taxation.

Le graphique suivant reprend les taux d'imposition à l'impôt des sociétés belge de 1980 à 2021.



De 1980 à 2021, le taux a quasiment été divisé par 2. La Belgique a donc réussi à diminuer son taux d'imposition à l'impôt des sociétés pour revenir dans une moyenne acceptable par rapport aux autres pays.

Cependant, afin que la réforme soit budgétairement neutre, des mesures compensatoires font leur apparition en 2 phases :

- Phase 1 : entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019,
- Phase 2 : entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2021.

La phase 1 est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2019 et instaure la modification du calcul de la déduction pour capital à risque, la suppression de la réserve d'investissement, une base minimale d'imposition à l'impôt des sociétés, une modification par rapport aux réductions de capital qui doivent maintenant être opérées en proportion du « bon capital », une modification concernant le régime d'imposition des plus-values sur actions ou parts, une revue des taux relatifs aux intérêts moratoires, une augmentation de la majoration pour absence de versements anticipés, le matching, une modification des conditions pour l'exonération des provisions, la suppression du régime d'exonération applicable aux plus-values de remploi, une cotisation distincte pour insuffisance de rémunération (finalement supprimée, voir point 3.1.11).

La phase 2, quant à elle, est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2021 et instaure une modification de la définition d'établissement stable, la non-déduction des escomptes comptabilisés sur des immobilisations non amortissables, la mobilisation des réserves exonérées, modifie le critère du taux d'intérêts du marché, la suppression de la possibilité d'amortir de manière dégressive et d'amortir une annuité complète, modifie le calcul pour déterminer le taux de D.N.A. applicables aux frais de voitures, la non-déduction des amendes, la cotisation distincte pour les dépenses injustifiées.

Toutes ces mesures seront détaillées et analysées dans les points de la deuxième partie.

2. Mesures anti-abus

En combinaison avec l'introduction de la réforme de l'impôt des sociétés, le plan « BEPS » (Base Erosion and Profit Shifting) et les directives ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) ont également été renforcés proposant des recommandations pour éviter l'évasion et la planification fiscale.

2.1. Le plan « BEPS »

Le projet du plan « BEPS » a été lancé en 2013. Les 15 rapports composant le plan ont été publiés en octobre 2015 instaurant ainsi une grande transformation au niveau des règles fiscales internationales. Son principal objectif est d'harmoniser les règles fiscales des différents pays pour éviter que les entreprises multinationales transfèrent des bénéfices vers des sociétés établies dans d'autres pays qui ne sont pas soumises à un impôt sur les revenus analogues ou qui sont faiblement imposées et de ce fait, permettre d'éviter la non-imposition. En effet, l'instauration de ce plan « BEPS » a pour conséquence que les bénéfices réalisés par des entreprises multinationales doivent être déclarés dans le pays où les activités sont réalisées.

2.2. Les directives ATAD

Les directives ATAD ont une incidence fiscale importante sur la position des entreprises de l'Union Européenne et comprennent 5 règles minimales pour lutter contre l'évasion fiscale.

La première consiste à limiter la déduction des intérêts supportée par une entreprise qui n'est pas membre d'un groupe de sociétés. La limitation s'élève à maximum 3.000.000,00 d'euros et 30% de l'EBITDA (Earnings before interest and taxes depreciation amortization) pour ce qui est de l'excédent. Cette première mesure a pour objectif de limiter la concentration des dettes dans une même société. Seules les emprunts contractés à partir du 2016 rentrent dans le champ d'application de cette mesure anti-abus.

La deuxième mesure consiste à taxer les bénéfices des sociétés qui souhaitent relocaliser des activités vers d'autres pays membres de l'Union Européenne ou pas.

La troisième est une disposition anti-abus qui a été instaurée pour resserrer les mailles du filet. En effet, elle a pour objectif de lutter contre les constructions juridiques artificielles qui ne répondent pas à des besoins économiques légitimes ou qui ne reflètent pas la réalité économique.

La quatrième repose dans un régime de règles CFC (Controlled Foreign Companies) qui est un régime applicable pour les filiales étrangères. Il a pour objectif d'éviter le transfert de bénéfice entre une société-mère et sa filiale lorsqu'elle est située dans un pays où elle n'est pas soumise à un impôt sur les revenus ou qu'elle y est soumise mais à un taux plus avantageux. A cette fin, la société mère se verra appliquer une correction sur sa base imposable.

La cinquième et dernière mesure de la directive ATAD permet de lutter contre les différentes interprétations nationales présentes dans les conventions de double imposition. Par exemple, une transaction pourrait être considérée comme un intérêt dans un pays (non imposé) et être considérée comme un dividende dans un autre pays (non imposé). Une double non-imposition serait donc présente. Ce dispositif hybride prévoit que la qualification doit être donnée à l'état où le paiement trouve son origine. C'est ensuite à l'autre état qu'il appartiendra de prendre la décision de refuser l'exonération.

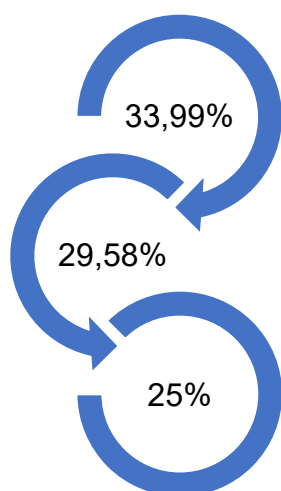
Partie 2 : Analyse des mesures de la réforme de l'impôt des sociétés

Cette partie explique les différentes mesures qui sont soit renforcées soit supprimées suite à l'introduction de la réforme de l'impôt des sociétés. Il est à noter que ces mesures entrent en application en 2 phases : une portant ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2019 et une autre portant ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2021.

1. Diminution des taux d'imposition (article 215 du CIR 1992 et article 54 de la réforme)

La diminution des taux d'imposition à l'impôt des sociétés est la mesure principale instaurée par la réforme de l'impôt des sociétés. L'objectif étant bien entendu de baisser l'imposition des sociétés en Belgique.

1.1. Taux normal



Le taux de base à l'impôt des sociétés est de 33% et la contribution complémentaire de crise s'élève à 3%, soit un total de 33,99%.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, le taux diminue pour être porté à 29% et la contribution complémentaire de crise est diminuée également à 2% au lieu de 3% auparavant.

A partir de l'exercice d'imposition 2021, le taux passe de 29% à 25%, soit une diminution de 4% et la contribution complémentaire de crise disparaît totalement.

1.2. Taux réduits

Avant l'exercice d'imposition 2019, les conditions pour pouvoir bénéficier des taux réduits à l'impôt des sociétés étaient les suivantes :

- La rémunération minimale d'un dirigeant devait être égale ou supérieure à 36.000,00 € ;
- Les dividendes distribués ne pouvaient pas dépasser 13% du capital libéré au début de la période imposable ;
- La valeur des actions et parts détenues devaient être inférieure à 50% du capital libéré réévalué ou inférieure à l'addition du capital libéré, des réserves taxées et des plus-values taxées ;
- Les actions et parts détenues ne pouvaient être détenues à plus de 50% par d'autres sociétés.

Les taux réduits applicables (si les conditions citées ci-dessus étaient respectées) étaient les suivants jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 :

- Tranche de 1 € à 25.000 € : 24,25%
- Tranche de 25.000 € à 90.000 € : 31%
- Tranche de 90.000 € à 322.500 € : 34,50%

A partir de l'exercice d'imposition 2019, un taux de 20% est applicable sur la première tranche de 100.000,00 €. Le solde étant taxé au taux normal.

Les conditions pour pouvoir bénéficier des taux réduits à l'impôt des sociétés sont devenues les suivantes :

- La rémunération minimale d'un dirigeant doit être égale au moins à la base imposable ou à 45.000,00 € ;
- La valeur des actions et parts détenues doit être inférieure à 50% du capital libéré réévalué ou inférieure à l'addition du capital libéré, des réserves taxées et des plus-values taxées ;

- Les actions et parts ne peuvent être détenues à plus de 50% par d'autres sociétés ;
- La société doit être considérée comme une petite société au sens de l'article 1:24 du Code des Sociétés et des Associations.

Le seuil de rémunération porté à 45.000,00 euros par société est drastique car ce montant peut être impayable pour les administrateurs qui possèdent plusieurs sociétés. C'est la raison pour laquelle un seuil de 75.000,00 € est toléré pour les administrateurs d'entreprises liées.

La rémunération minimale du dirigeant d'entreprise a été augmentée à 45.000,00 € pour éviter les passages intensifs en société. En effet, suite à la baisse des taux d'imposition, nombreuses sont les personnes physiques désirant se tourner vers la constitution d'une société pour bénéficier des taux plus avantageux à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques. Cette augmentation est un avantage pour le budget de l'état étant donné que la rémunération augmentée (9.000,00 € en plus) sera taxée à l'impôt des personnes physiques à un taux moins avantageux pour les administrateurs des sociétés.

2. Mesures supplémentaires

2.1. Augmentation de la déduction des RDT (articles 202 à 205 du C.I.R. 1992 et articles 44 à 46 de la réforme)

Les revenus définitivement taxés représentent la 4^{ème} opération pour déterminer la base imposable à l'impôt des sociétés.

Le régime des revenus définitivement taxés consiste à venir diminuer la base imposable du montant des dividendes perçus par d'autres sociétés. En effet, lorsqu'une société possède des actions dans une autre société, le but premier est d'en retirer des dividendes. Cependant, lorsque ceux-ci sont distribués, ils sont taxés dans la société distributrice ainsi que dans la société bénéficiaire. Le régime des R.D.T. permet donc de supprimer cette double imposition.

Avant la réforme de l'impôt des sociétés, la déduction s'opérait sur maximum 95% du montant des dividendes perçus (5% correspondaient aux frais). Depuis l'entrée en vigueur de la réforme, la déduction applicable a été augmentée à 100%.

Afin de pouvoir bénéficier de ce régime, la société doit répondre aux 3 conditions suivantes :

- Une condition de participation de minimum 10% dans le capital de la société distributrice ou une participation d'une valeur d'acquisition d'au moins 2.500.000,00 € (article 202, §2, 1° du C.I.R. 1992),
- Une condition de permanence d'un an minimum et en ce en pleine propriété (article 202, §2, 2° du C.I.R. 1992),
- Une condition de taxation dans la société qui distribue le dividende (article 203 du C.I.R. 1992).

La condition de participation minimum doit être appréciée à la date de l'assemblée générale qui décide de l'attribution d'un dividende ou à la date de la mise en paiement de celui-ci.

Les seuils minimums de participation ne sont pas applicables aux revenus suivants :

- Les revenus qui sont perçus par des sociétés d'investissement et des sociétés immobilières,
- Les revenus attribués par des sociétés d'investissement et des sociétés immobilières.

La condition de permanence s'apprécie par action. Cependant, cette condition n'est pas applicable par les sociétés de bourse et les sociétés d'investissement.

Comme mentionné ci-dessus, afin de bénéficier du régime des R.D.T., le dividende doit être taxé dans la société émettrice. De ce fait, les dividendes distribués par une société faiblement taxée ou localisée dans un paradis fiscal ne sont pas visés par ce régime.

Sont visés par le système des R.D.T., les dividendes perçus par d'autres sociétés et les bonis de liquidation/d'acquisition dans certains cas.

Exemple :

	Avant réforme (EI 2018)	Après réforme (EI 2019)
Dividendes perçus	100.000,00	100.000,00
Base imposable bénéficiaire (%)	5,00%	0,00%
Base imposable bénéficiaire (€)	5.000,00	0,00
Taux impôt des sociétés	33,99%	29,58%
Impôt des sociétés	1.699,50	0,00
Net	98.300,50	100.000,00

Concernant la déduction des RDT, nous pouvons constater que la réforme est avantageuse. En effet, les 5% retenu dans la base imposable sont supprimés à partir de l'exercice d'imposition 2019. A cette fin, la société bénéficiaire ne sera pas imposée sur un dividende perçu par une autre société si celui-ci rentre dans les conditions énoncées ci-avant.

Imaginons, à travers le tableau suivant, que la société souhaite distribuer 100.000,00 € de dividende à ses actionnaires l'année suivante.

	Avant réforme (EI 2018)	Après réforme (EI 2019)
Distribution dividende	100.000,00	100.000,00
Précompte mobilier (30%)	30.000,00	30.000,00
Net poche actionnaire	70.000,00	70.000,00

Concernant les actionnaires, ils percevront le même dividende. La réforme n'a donc aucun effet les concernant.

Comparons maintenant, à travers le tableau suivant, le coût supporté par l'entreprise.

	Avant réforme (EI 2018)	Après réforme (EI 2019)
Impôt des sociétés	1.699,50	0,00
Précompte mobilier (30%)	30.000,00	30.000,00
Total (€)	31.699,50	30.000,00
Dividende	100.000,00	100.000,00
Taxation totale (%)	31,70%	30%

Nous pouvons donc constater que la réforme a un effet favorable pour l'entreprise qui perçoit le dividende au niveau des coûts fiscaux supportés. En effet, la taxation totale en pourcentage s'élève à 31,70% avant la réforme ($30,00\% + (33,99\% \times 5,00\%)$) contre 30% après l'introduction de la réforme qui correspondent au paiement du précompte mobilier.

2.2. Augmentation de la déduction pour investissement (articles 68 à 77 du CIR 1992 et articles 12 et 13 de la réforme)

La déduction pour investissements est la 7^{ème} opération qui permet de déterminer la base imposable à l'impôt des sociétés. Elle consiste à venir diminuer la base imposable à l'impôt des sociétés d'un pourcentage qui varie selon la nature de l'investissement et qui est calculé sur la valeur des investissements effectués lors de l'exercice en cours ou lors d'exercices précédents dans le cas de la déduction pour investissements étalée.

2.2.1. Investissements visés

Pour bénéficier de la déduction pour investissement, les investissements doivent consister en l'achat de biens corporels ou incorporels, acquis ou constitués à l'état neuf, amortissables sur au moins 3 périodes imposables et ils doivent être affectés en Belgique exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

Cependant, toutes les immobilisations corporelles ou incorporelles ne rentrent pas dans le champ d'application de la déduction pour investissement. En effet, celle-ci ne

peut pas s'effectuer sur les frais d'établissement, les immobilisations financières et les dépenses engagées à fonds perdus.

Les voitures, les voitures mixtes, les actifs acquis ou constitués dans le but de la location sont également exclus du champ d'application de la déduction pour investissement.

D'autres immobilisations sont aussi exclues du champ d'application de la déduction pour investissement :

- Les investissements cédés à des tiers,
- Les frais accessoires lorsqu'ils ne sont pas amorti en même temps que les immobilisations auxquelles ils se rapportent.

Si l'investissement porte sur l'acquisition ou la construction d'un immeuble qui sera affecté à des fins mixtes (privées et professionnelles), la déduction pour investissement ne pourra être applicable que sur la partie professionnelle de l'immeuble.

2.2.2. Les types de déduction

2 types de déduction peuvent se présenter :

- La déduction en une fois,
- La déduction étalée.

A. La déduction en une fois

La déduction pour investissement en une fois pour les investissements ordinaires a été supprimée par la loi du 28/07/1992 et du 22/06/2006.

Cependant, le législateur a prévu une alternative face à la déduction pour capital à risque qui a pour but de déduire en une fois un pourcentage sur les investissements

aits « ordinaires » à condition qu'ils soient exclusivement affecté à l'exercice professionnel et qu'ils correspondent à l'activité réalisée par la société.

La déduction pour investissement est subordonnée à deux conditions :

- La société doit être considérée comme une PME,
- La société doit renoncer à la déduction pour capital à risque pour les exercices au cours desquels elle souhaite revendiquer la déduction pour investissement.

Le taux de la déduction pour investissement diffère selon la nature de l'investissement et sont les suivants :

Nature de l'investissement	E.I. 2018	E.I. 2019	E.I. 2020
Brevets	13,5%	13,5%	13,5%
Investissements pour la recherche et le développement	13,5%	13,5%	13,5%
Investissements économiseur d'énergie	13,5%	13,5%	13,5%
Investissements favorisant la réutilisation de récipients	3%	3%	3%
Investissements « ordinaires » acquis ou constitués entre le 01/01/18 et le 31/12/19 directement liés à l'activité économique réellement exercée	20%	20%	20%
Investissements « ordinaires » acquis ou constitués entre le 01/01/16 et le 31/12/17 directement lié à l'activité économique réellement exercée	8%		
Autres investissements effectués par des P.M.E. belges	0%	0%	0%
Investissements dans la sécurisation des locaux ou des véhicules d'entreprises	20,5%	20,5%	20,5%

Investissements dans un système d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement horeca	13,5%	13,5%	13,5%
Investissements numériques	13,5%	13,5%	13,5%
Investissements en navires neufs ou en navires de seconde main qui entrent pour la première fois en la possession d'une société qui recueille des bénéfices provenant de la navigation maritime	30%	30%	30%

Pour les PME au sens de l'article 1:24 du Code des Sociétés et des Associations, le taux ordinaire est de 8% pour les investissements qui ont été réalisés à partir du 01.01.2016 et le taux passe à 20%, soit une différence de 12%, pour les investissements qui sont réalisés entre le 01.01.2018 et le 31.12.2019. Pour les investissements qui seront réalisés après le 31.12.2019, le taux redescendra à 8%. C'est pourquoi, il est important pour les sociétés qui souhaitent investir, de le faire un maximum lors de ces deux exercices comptables afin que la déduction soit la plus importante possible et diminuer de manière plus conséquente la base imposable à l'impôt des sociétés.

Exemple : Une société investi un montant de 10.000,00 € lors de l'exercice comptable 2018 dans des actifs qui respectent les conditions pour bénéficier de la déduction pour investissements à 20%. La déduction pour investissement s'élève à 2.000,00 €. Si la société n'avait pas investi en 2018 et décide d'investir lors de l'exercice comptable 2020, le taux de la déduction pour investissement passerait de 20% à 8% et donc le montant de la déduction ne s'élèverait plus qu'à 800,00 €, soit une différence de 1.200,00 €. Cette différence équivaut plus ou moins à 240,00 € d'impôt si l'on tient compte d'un taux d'imposition de 20%.

B. La déduction étalée

La déduction pour investissement étalée a été supprimée depuis l'exercice d'imposition 2007 mais l'avantage de cette déduction est conservé pour les déductions pour investissements revendiquées avant l'exercice d'imposition 2007.

La déduction étalée se calcule suivant un pourcentage des amortissements admis fiscalement du bien qui fait l'objet de cette déduction. Les taux applicables sont les suivantes :

Nature de l'investissement	E.I. 2018	E.I. 2019	E.I. 2020
Investissements pour la recherche et le développement	20,5%	20,5%	20,5%
Autres investissements effectués par des contribuables occupant moins de 20 travailleurs	0%	0%	0%

Exemple :

Afin de comprendre le fonctionnement de la DPI étalée, prenons un exemple simple d'une société qui investit dans la recherche et le développement pour un montant de 10.000,00 € qu'elle décide d'amortir sur 5 années.

Investissements dans la recherche et le développement	10.000,00
Amortissements (années)	5 ans
Amortissements (€)	2.000,00
Taux de DPI étalée	20,5%
DPI déductible	410,00

2.2.3. Cession ou la mise hors d'usage des immobilisations

Une déduction complémentaire peut être appliquée lorsque la société a opté pour la déduction étalée pour la cession ou la mise hors d'usage des immobilisations. Cette déduction complémentaire est égale à la différence positive entre les éléments suivants :

- Le montant de la déduction en une fois qui aurait pu être appliquée,
- Le montant total des déductions étalées déjà appliquées.

2.2.4. Report de la déduction

Dans le cas où les bénéfices de la période imposable sont absents ou insuffisants, la déduction ou la partie afférente à cette période qui n'a pu être déduite, sera reportée successivement sur les bénéfices des périodes imposables suivantes de manière illimitée dans le temps sauf pour les investissements « ordinaires » (dans ce cas, c'est uniquement reportable sur la période imposable suivante). Cependant, le « stock » reporté à un autre exercice ne peut être déduit qu'à concurrence des limites suivantes :

Montant reporté d'années antérieures	$\leq 991.570,00 \text{ €}$ pour l'E.I. 2019	$991.570,00 \text{ €} < X \leq 3.996.260,00 \text{ €}$ pour l'E.I. 2019	$> 3.996.260,00 \text{ €}$ pour l'E.I. 2019
Montant à déduire au cours de la 8 ^{ème} opération	Maximum le stock reporté	Maximum 991.570,00 €	Maximum 25% du stock reporté

2.2.5. Formalités

La déduction pour investissement doit être reprise dans le relevé fiscal 276U. Certaines attestations doivent être fournies notamment une attestation pour un investissement en recherche et développement respectueux de l'environnement ou encore une attestation pour un investissement économeur d'énergie.

Si la société a opté pour le crédit d'impôt pour recherche et développement, elle ne peut pas bénéficier de la déduction pour investissement.

Si l'on revendique la déduction pour investissement, nous ne pouvons en aucun cas appliquer la déduction pour capital à risque car elles ne sont pas cumulables. C'est pourquoi, à partir de l'exercice d'imposition 2019, la déduction pour investissement est souvent plus intéressante que la déduction pour capital à risque au vu des taux qui sont très bas.

La déduction pour investissements est donc un avantage dont les entreprises peuvent bénéficier et pour lequel les biens donnés en location ne peuvent être soumis. De ce

fait, cette déduction n'est pas bénéfique pour les sociétés de leasing ou encore les sociétés immobilières pour lesquelles l'objet social consiste en la mise à disposition d'immeubles destinés à la location. Cependant, si l'investissement porte sur un actif dont l'usage est cédé selon d'autres modalités que le leasing et que le cessionnaire est une personne physique qui déclare des bénéfices et qui affecte ces biens à l'exercice de son activité professionnelle, la déduction peut être appliquée.

Cette mesure est néanmoins favorable pour les sociétés de taxis, de location de voitures avec chauffeur ou encore pour les auto-écoles pour lesquelles la déduction peut s'opérer sur l'acquisition des véhicules. En effet, ceux-ci ne sont pas visés par les cas d'exclusion et ces sociétés renouvellent souvent leurs véhicules lorsque ceux-ci sont totalement amortis (en général après 5 années).

Bien sûr, cette déduction est bénéfique également pour les sociétés qui investissent chaque année dans du matériel d'exploitation par exemple ou dans d'autres immobilisations destinées exclusivement à l'activité professionnelle.

2.3. Elargissement de la dispense de versement du précompte professionnel

2.3.1. Travail en équipe ou de nuit (article 275⁵ du CIR 1992)

La circulaire 2018/C/76 publiée le 15/06/2018 commente l'élargissement de la dispense concernant le paiement du précompte professionnel.

Cette disposition est applicable aux rémunérations qui sont attribuées/payées à partir du 1^{er} janvier 2018.

Cette dispense vise les travailleurs qui travaillent en équipe ou de nuit et vient supprimer l'approche qui favorisait le calcul de la dispense en tenant compte du nombre de travailleurs. Cela implique que la dispense est donc calculée sur la base d'un groupe de travailleurs qui sont visés par la dispense suivant certaines conditions :

- Le salaire brut minimum des travailleurs doit être de 13,75 € (montant non indexés) ou les travailleurs doivent bénéficier d'une prime d'équipe,
- Au moins 2 travailleurs de l'équipe doivent rentrer dans les conditions d'application,
- Les travaux/prestations effectué(e)s sont visé(e)s par l'article 20 §2 de l'arrêté royal numéro 1 du 29/12/1992.

Le montant de la dispense s'élève à 3% de l'ensemble des rémunérations imposables de tous les travailleurs concernés. Celle-ci passe à 6% à partir du 1^{er} janvier 2019 et à 18% à partir du 1^{er} janvier 2020.

Avant la réforme, la dispense était calculée par travailleur. En d'autres termes, celle-ci ne pouvait s'imputer que sur le précompte professionnel relatif aux rémunérations du travailleur en question. Cette circulaire offre donc un avantage fiscal aux sociétés car la dispense est maintenant calculée sur un groupe de travailleurs et plus de manière individuelle.

L'article 20 §2 de l'arrêté royal numéro 1 du 29/12/1992 mentionne les travaux rentrant dans les conditions pour pouvoir bénéficier de la dispense. Le champ d'application est assez vaste et comprend notamment les travaux immobiliers mais également des installations ou des placements immobiliers quelconques.

Je pense donc que cette mesure est bénéfique pour les entreprises du secteur de la construction mais également pour les entreprises qui effectuent des travaux de placement. En effet, les travailleurs travaillent généralement en équipe et répondent aux conditions salariales minimales requises pour que l'entreprise puisse bénéficier de cette dispense.

Exemple :

Rémunérations, primes d'équipe comprises, par travailleur	2.000	2.000	2.000	2.000
Dispense « théorique »	360	360	360	360
Précompte retenu par travailleur	500	500	500	300
Précompte disponible	140	140	140	
Application de la mesure				60

Avant l'introduction de la réforme, la dispense était donc de 1.380,00 € (soit $3 \times 360 + 300$).

A partir de l'introduction de la réforme, le « déficit » de précompte professionnel peut être compensé par le précompte professionnel restant disponible des autres travailleurs (soit $3 \times 140,00$ €). La dispense totale octroyée sera donc de $(3 \times 360,00 \text{ €}) + 300 + 60 = 1.440,00$ €.

La différence s'élève donc à 60,00 € de dispense en plus suite à l'introduction de la réforme.

2.3.2. Certains diplômes de bachelier (article 275³ du CIR 1992 et article 71 de la réforme)

L'article 275³, §1^{er}, alinéa 3, 3° du C.I.R. 1992 mentionne qu'une dispense de versement du précompte professionnel peut être appliquée à hauteur de 80% sur les rémunérations qui sont payées ou attribuées à des chercheurs si ceux-ci mettent leurs connaissances au profit de projets ou de programmes dans la recherche et le développement et s'ils sont porteurs d'un des diplômes mentionnés au paragraphe 2.

La réforme de l'impôt des sociétés élargit cette dispense du paiement du précompte professionnel en ajoutant certains diplômes de bachelier à la liste. Ceux-ci donneront lieu à une dispense de 40% du précompte professionnel pour les rémunérations qui sont attribuées lors des années 2018 et 2019.

Toutefois, il est à noter que pour les diplômes ajoutés suite à la réforme de l'impôt des sociétés, le montant de la dispense est limité à 25% (pourcentage applicable de 50% pour les petites sociétés au sens de l'article 1:24 du Code des Sociétés et des Associations) du montant total des dispenses accordées pour les diplômes qui étaient déjà présents dans le C.I.R.

L'article 71 de la réforme de l'impôt des sociétés énonce les nouveaux bacheliers visés par la dispense. Ce sont principalement les bacheliers issus du secteur médical et du secteur scientifique qui sont visés. Cette mesure est donc bénéfique pour les entreprises engageant des travailleurs issus du secteur médical ou scientifique comme les hôpitaux ou encore les centres de recherches.

3. Mesures compensatoires

3.1. Phase 1 (à partir de l'exercice 2018)

3.1.1. La déduction pour capital à risque (articles 205bis à 205octies du CIR 1992 et articles 49 et 50 de la réforme)

La déduction pour capital à risque est accordée à toutes les entreprises assujetties à l'impôt des sociétés sauf celles qui bénéficient déjà d'autres avantages fiscaux telles que les sociétés d'investissements, les sociétés coopératives en participation, etc.

Cette mesure communément appelée « déduction d'intérêts notionnels » est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006 et permet aux sociétés qui sont soumises à l'impôt des sociétés de déduire un intérêt fictif de leurs revenus imposables.

La déduction pour capital à risque a été instaurée dans le but de diminuer la discrimination fiscale entre les entreprises qui empruntent des capitaux dans les organismes financiers et les entreprises qui se financent par leurs propres moyens. En effet, lorsqu'une société emprunte des fonds à un organisme financier, l'intérêt que la société paie est déductible à titre de frais professionnels. Par contre, lorsque la société se finance par elle-même, rien n'était déductible. L'objectif de cette mesure est

également de favoriser les PME (0,5% en plus de déduction par rapport aux grandes entreprises) et d'encourager le renforcement des capitaux propres pour réduire les risques de faillite.

A. Sociétés visées

Les sociétés visées par cette déduction fiscale sont les suivantes :

- Les sociétés qui doivent établir des comptes annuels,
- Les sociétés qui sont soumises à l'impôt des sociétés.

Les sociétés exclues du champ de la déduction pour capital à risque sont les suivantes :

- Les sociétés coopératives en participation,
- Les sociétés de navigation maritime qui sont soumises à l'impôt,
- Les SICAV et les SIC.

Les sociétés qui revendiquent la réserve d'investissement ne peuvent pas non plus bénéficier de la déduction pour capital à risque pendant la période imposable durant laquelle cette réserve est constituée et pour les deux périodes imposables suivantes.

Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, le régime de la réserve d'investissement est supprimé.

Les sociétés qui revendiquent la déduction pour investissement ne peuvent également bénéficier de la déduction pour capital à risque pendant la période imposable pour laquelle la déduction pour investissement est appliquée. Cependant, le stock du capital à risque peut être combiné à la déduction pour investissement.

Le principe consiste à venir diminuer la base imposable à l'impôt des sociétés d'un pourcentage calculé sur les capitaux propres de la société.

Le droit comptable définit les capitaux propres comme étant :

- Le capital libéré (10),
- Les primes d'émission (11),
- Les plus-values actées (12),
- Les réserves (13),
- Le bénéfice reporté ou la perte reportée (14),
- Les subsides en capital (15).

Néanmoins, certains retranchements doivent être appliqués sur les capitaux propres avant d'appliquer ce pourcentage.

Ces retranchements sont les suivants :

- Les actions ou les parts propres,
- Les immobilisations financières consistant en participations et autres actions ou parts,
- Les actions ou parts dont les revenus éventuels sont susceptibles du bénéfice des revenus définitivement taxés,
- Les actifs corporels dans la mesure où les frais y afférents sont déraisonnables,
- Les éléments détenus à titre de placement non productifs de revenus périodiques imposables,
- Les biens immobiliers dont les dirigeants ont l'usage,
- Les plus-values exprimées, mais non réalisées,
- Le crédit d'impôt pour recherche et développement,
- Les subsides en capital,
- Les moyens empruntés dans le chef du siège principal dont les intérêts sont à charge du résultat imposable de l'établissement belge,
- Les créances sur un contribuable établi dans un paradis fiscal,
- Les apports en capital reçus d'un contribuable établi dans un paradis fiscal,
- Les apports en capital reçus d'une société liée.

La valeur des éléments ci-dessus est déterminée au début de la période imposable précédente et au début de la 5^{ème} période imposable précédente.

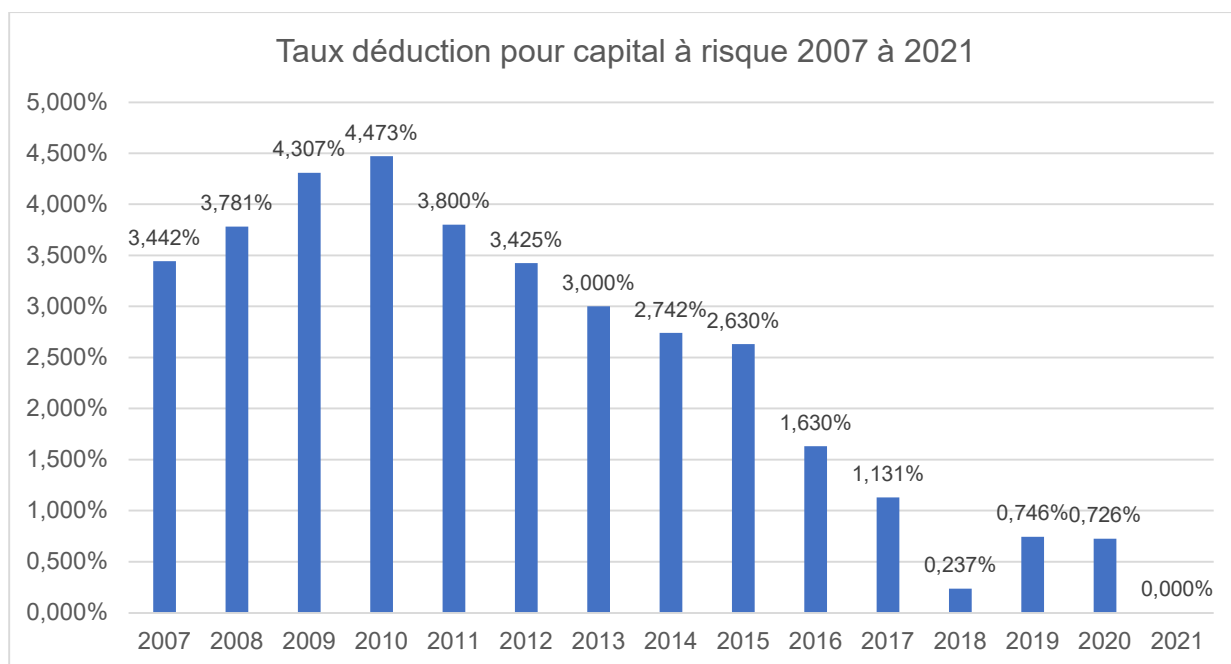
Le détail de la déduction pour capital à risque doit être repris dans le formulaire 275.

B. Les taux de la déduction pour capital à risque

Le taux est toujours majoré de 0,500% pour les P.M.E.

	E.I. 2017	E.I. 2018	E.I. 2019	E.I. 2020	E.I. 2021
Tarif ordinaire	1,131%	0,237%	0,746%	0,726%	0,000%
Tarif majoré P.M.E.	1,631%	0,737%	1,246%	1,226%	0,408%

Le taux de la déduction pour capital à risque est en baisse depuis 2010. En effet, le taux a baissé de 4,236% en 8 ans.



On peut constater que les taux baissent d'années en années, pour finalement se retrouver pour une valeur équivalente à 0% de déduction pour l'exercice d'imposition 2021 pour les grandes sociétés et de 0,408% de déduction pour les PME. La déduction pour capital à risque ne sera donc presque plus demandée par les entreprises puisqu'elles préféreront opter pour la déduction pour investissement pour laquelle le taux est plus avantageux.

La déduction, qui avait été instaurée dans le but de réduire la discrimination entre les entreprises qui empruntent des capitaux et celles qui se financent par leur propre moyen risque donc de ne plus être appliquée par les entreprises. Je pense donc que les entreprises vont de nouveau se diriger vers les banques pour demander des crédits afin de financer leurs investissements. En effet, les entreprises avec un bénéfice comptable élevé cherchent des moyens pour diminuer un maximum leur base imposable et le seul moyen au niveau financier sera donc d'emprunter pour pouvoir déduire les intérêts du prêt.

Etant donné les circonstances actuelles liées au COVID-19, les entreprises n'ont de toute façon pas eu le choix de puiser dans leurs fonds propres pour assurer leur pérennité. Je pense que beaucoup d'entreprises ont été impactées par ces événements exceptionnels et qu'elles n'auront pas d'autres choix d'emprunter des capitaux auprès des banques si elles veulent reconstituer un matelas financier.

Cette mesure va donc favoriser les entreprises à emprunter car il n'y aura plus d'avantage fiscal à se financer soi-même.

C. Sociétés belges qui exercent des activités internationales

Pour les sociétés belges qui exercent des activités internationales, jusqu'à l'exercice d'imposition 2013 inclus, les capitaux propres devaient être diminués des éléments suivants :

- Les capitaux propres attribuables aux établissements stables à l'étranger dont les bénéfices n'étaient pas imposables en Belgique en raison de l'existence d'une convention préventive de la double imposition,
- Les capitaux propres relatifs à des immeubles situés en dehors du royaume de Belgique qui sont non affectés à un établissement stable pour lesquels les revenus éventuels étaient exonérés d'impôt en Belgique en raison de l'existence d'une convention préventive de la double imposition.

A partir de l'exercice d'imposition 2014, le législateur a décidé de ne plus exclure les capitaux propres qui sont attribuables aux établissements stables ou immeubles situés

dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition. De plus, une nouvelle limitation est d'application et varie selon le pays dans lequel l'établissement stable ou l'immeuble est situé.

Si l'établissement stable ou l'immeuble ne se situe pas dans un pays membre de l'Espace Economique Européen avec lequel une convention préventive de la double imposition a été conclue, la déduction pour capital à risque est diminuée de la partie se rapportant à l'établissement stable ou à l'immeuble en question. Cette diminution est calculée en multipliant la valeur nette des capitaux propres des actifs qui génèrent des revenus à l'étranger par le taux de la déduction.

Les capitaux propres des actifs qui génèrent des revenus est la différence positive à la fin de la période imposable précédente des éléments suivants :

- La valeur nette comptable des éléments d'actif des établissements stables situés à l'étranger,
- Le total des éléments du passif qui ne font pas partie des capitaux propres de la société et qui sont imputables à l'établissement stable ou l'immeuble.

Si l'établissement stable ou l'immeuble se situe dans un pays membre de l'Espace Economique Européen, la diminution est égale au plus petit des deux montants suivants :

- La valeur des capitaux propres générant des actifs qui génèrent des revenus à l'étranger se calcule comme étant la différence positive déterminée à la fin de la période imposable précédente des éléments suivants :
 - o La valeur nette comptable des éléments d'actif des établissements stables situés à l'étranger,
 - o Le total des éléments du passif qui ne font pas partie des capitaux propres de la société et qui sont imputables à l'établissement stable ou l'immeuble.
- Le résultat positif de l'établissement stable ou de l'immeuble.

D. Report de la déduction pour capital à risque

Le report de la déduction pour capital à risque a été supprimé depuis l'exercice d'imposition 2013. Cependant, les sociétés qui avaient encore un montant de déduction pour capital à risque à déduire au terme de l'exercice d'imposition 2012 peuvent encore le déduire actuellement. On parlera du stock d'intérêts notionnels.

Le stock d'intérêts notionnels peut être récupéré dans un délai de 7 périodes imposables. Les intérêts les plus anciens étant les premiers déduits.

La déduction de ce stock est limitée à un montant de 1.000.000,00 € par période imposable sauf si le montant du résultat fiscal positif après l'opération relative à la déduction pour investissement est supérieur à 1.000.000,00 €, le montant maximum est majoré de 60% de la différence positive entre le résultat fiscal après l'opération citée précédemment et les 1.000.000,00 € de base.

E. Calcul avant réforme

Avant la réforme de l'impôt des sociétés, le calcul est très simple. Le pourcentage de déduction est appliqué sur les capitaux propres de la société, tels qu'ils étaient à la fin de la période imposable précédente, diminué des retranchements mentionnés ci-dessus.

Exemple : Une PME présente un bilan comprenant les capitaux propres pour l'année N-1 (revenus 2017) suivants :

Actif		
Classe 1		
100.000	Capital souscrit	18.600,00
130.000	Réserve légale	1.860,00
140.000	Bénéfice reporté	1.400.000,00
Total		1.420.460,00

Le taux applicable pour l'exercice d'imposition 2018 s'élève à 0,737%.

Ce taux multiplié par les capitaux propres nous donne une déduction pour capital à risque s'élevant à 10.468,79 €. Ce montant sera repris au code N 1435 de la déclaration fiscale.

F. Calcul après réforme

La base de calcul pour la D.C.R. incrémental représente 1/5 de la différence positive entre :

- Le montant des capitaux propres corrigés tel que fixé au début de la période imposable N,
- Le montant des capitaux propres corrigés tel que fixé au début de la cinquième période imposable N-5.

Autrement dit, seuls les « nouveaux capitaux propres » seront pris en considération dans le calcul. De ce fait, la déduction sera significativement réduite et cela a un réel effet sur la base imposable à l'impôt des sociétés.

Dans l'hypothèse où le montant des capitaux propres est négatif en N ou en N-5, ce dernier doit être ramené à 0.

Dans le cas d'une société constituée il y a moins de 5 ans, il faut reprendre les fonds propres corrigés du début de l'année N divisés par 5.

Exemple : Reprenons la société reprise dans l'exemple précédent. Son bilan pour l'année N (revenus 2018) se présente comme suit :

Actif (au début de la période imposable)		
Classe 1		
100.000	Capital souscrit	18.600,00
130.000	Réserve légale	1.860,00
140.000	Bénéfice reporté	1.450.000,00
Total		1.470.460,00

Son bilan pour l'année N-5 (revenus 2013) se présente comme suit :

Actif (au début de la période imposable)		
Classe 1		
100.000	Capital souscrit	18.600,00
130.000	Réserve légale	1.860,00
140.000	Bénéfice reporté	1.150.000,00
Total		1.170.460,00

La variation des capitaux propres de N-5 à N s'élève à 300.000,00 €, soit 1.470.460,00 € - 1.170.460,00 €.

Le taux applicable pour l'exercice d'imposition 2019 s'élève à 1,246%.

Ce taux multiplié par l'augmentation des capitaux propres (elle-même divisée par 5) nous donne une déduction pour capital à risque s'élevant à 747,60 €. Si l'ancien régime avait été conservé, la déduction pour capital à risque s'élèverait à un montant de 18.321,93 €, soit 1.470.460,00 € multiplié par 1,246%. La différence en euro s'élève à 17.574,33 €. Si l'on prend un impôt de base de 20%, l'effet sur l'impôt des sociétés est de 3.514,87 €.

3.1.2. La réserve d'investissement (article 194 quater du CIR 1992 et article 31 de la réforme)

La réserve d'investissement est supprimée à partir du 01.01.2018 mais le régime est maintenu pour les sociétés qui clôturent leur exercice comptable au plus tard le 30.12.2018.

La réserve d'investissement peut uniquement être constituée par une petite société. Le montant affecté à cette réserve est immunisé à concurrence de 50% du résultat réservé imposable de l'exercice comptable avant constitution de la réserve d'investissement et elle ne peut dépasser 18.750,00 €.

L'accroissement du résultat réservé imposable qui entre en compte pour le calcul de cette réserve doit être diminué des éléments suivants :

- Des plus-values sur actions ou parts,
- De la quotité exonérée de la plus-value sur véhicule visée à l'article 66 du C.I.R. 1992,
- De la réduction éventuellement du capital libéré,
- De l'augmentation des créances de la société sur des personnes physiques actionnaires ou gérants et administrateurs.

La réserve d'investissement doit faire l'objet d'un relevé 275R qui sera joint à la déclaration fiscale.

Elle doit être comptabilisée dans un compte distinct du passif pour respecter la condition d'intangibilité.

Afin que la réserve d'investissement soit immunisée, il faut bien évidemment investir et ce, pour un montant qui est égal au montant de la réserve d'investissement et dans un délai de 3 ans qui prend cours le premier jour de la période imposable lors de laquelle la réserve d'investissement a été constituée. L'investissement doit être effectué dans des immobilisations corporelles ou incorporelles neuves (qui donnent droit également à la déduction pour investissement) qui sont amortissables sur au moins trois périodes imposables.

L'article 75 du C.I.R. 1992 mentionne les actifs exclus comme étant :

- Les immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'activité professionnelle,
- Les immobilisations destinées à la location,
- Les immobilisations qui servent de remploi en matière de taxation étalée de plus-values,
- Les voitures et les voitures mixtes.

Si l'intégralité du montant de la réserve d'investissement n'est pas réinvestie durant ce délai, la réserve d'investissement est taxée dans son ensemble. Si les biens acquis pour lesquels on a revendiqué la réserve d'investissement sont vendus dans les 3 ans de l'acquisition, la réserve est imposable en proportion de la partie non encore amortie de l'investissement qui est cédé.

La constitution d'une réserve d'investissement n'est pas compatible avec la déduction pour capital à risque pour la période imposable pendant laquelle elle est dotée et les deux années suivantes.

La réserve d'investissement fait l'objet des écritures suivantes :

Constitution de la réserve				
Débit	Crédit	Désignation	Débit	Crédit
689.000		Transfert aux réserves immunisées	18.750,00	
	132.000	Réserve immunisées – réserve d'investissement		18.750,00

Conditions d'exonération non respectée → taxation de la réserve				
Débit	Crédit	Désignation	Débit	Crédit
132.000		Réserve immunisées – réserve d'investissement	18.750,00	
	789.000	Prélèvement sur les réserves immunisées		18.750,00

La constitution d'une telle réserve était avantageuse pour les sociétés qui projetaient d'investir dans les 3 ans. En effet, cela permettait d'immuniser une partie du bénéfice de l'exercice. L'avantage d'avoir constitué une réserve d'investissement réside dans le fait que si les conditions d'immunisations ne sont plus respectées au plus tard au moment de la liquidation ou lors de la distribution de la réserve à l'échéance des 3 ans, la taxation de la réserve se fera en fonction du taux de l'impôt des sociétés en vigueur à cet instant-là (si les conditions ne sont pas respectées pendant le délai de 3 ans, la réserve sera taxée au taux qui était en vigueur lors de l'exercice d'imposition où la réserve a été constituée). Ce qui permet donc d'immuniser une partie du bénéfice de manière temporaire mais également de réaliser une économie d'impôt.

Cependant, il ne faut pas oublier que lors de la constitution d'une telle réserve, l'entreprise ne peut pas bénéficier de la déduction pour capital à risque pour l'exercice d'imposition lors duquel elle constitue la réserve et pour les 2 suivants. Néanmoins, il est à noter que la réserve d'investissement pouvait être combinée avec la déduction pour investissement qui présente un taux relativement avantageux.

Etant donné les taux très bas de la déduction pour capital à risque, le conseil donné aux entreprises qui projetaient avec certitude d'investir était donc de constituer une réserve d'investissement lors de l'exercice d'imposition 2018 ce qui permettait d'immuniser une partie de la base imposable mais également de pouvoir également appliquer la déduction pour investissement.

Cette mesure était donc réellement bénéfique pour les sociétés qui étaient certaines d'investir la totalité du montant mis en réserve dans le délai des 3 ans.

3.1.3. La base imposable minimale (article 342 du CIR 1992 et article 74 et 75 de la réforme)

Suite à l'introduction de la réforme de l'impôt des sociétés, la base imposable minimale est augmentée dans les cas où la déclaration fiscale n'est pas déposée ou si elle est déposée de manière tardive. Les montants applicables sont les suivants :

Exercice d'imposition	Base imposable minimum
2019	34.000,00
2020	34.000,00
2021	40.000,00

Le montant de 40.000,00 € applicables à partir de l'exercice d'imposition 2021 sera indexé annuellement à partir de l'exercice d'imposition 2022.

Etant donné la baisse des taux à l'impôt des sociétés, il est « normal » que la base imposable minimale à l'impôt des sociétés en cas de remise tardive ou du non-dépôt de celle-ci soit revue à la hausse afin de respecter la neutralité budgétaire recherchée par la réforme.

PME			
Exercice d'imposition	2019	2020	2021
Base imposable minimale	34.000,00	34.000,00	40.000,00
Taux I.Soc	20,40%	20,40%	20,00%
Montant I.Soc	6.936,00	6.936,00	8.000,00
Grandes entreprises			
Exercice d'imposition	2019	2020	2021
Base imposable minimale	34.000,00	34.000,00	40.000,00
Taux I.Soc	29,58%	29,58%	25,00%
Montant I.Soc	10.057,20	10.057,20	10.000,00

Ces tableaux montrent l'effet de l'augmentation de la base minimale imposable à l'impôt des sociétés. Comme nous pouvons le constater, la neutralité budgétaire recherchée par la réforme semble être respectée. En effet, concernant les grandes entreprises la différence en matière d'impôt s'élève à 57,20 € et à 1.064,00 € pour les PME. L'écart est plus grand pour cette dernière sûrement car les PME bénéficient de plus d'avantages que les grandes sociétés (notamment la déduction pour investissement).

3.1.4. La réduction de capital (articles 18-2, 18bis et 184 du C.I.R. 1992 et article 4 de la réforme)

Avant la réforme de l'impôt des sociétés, la totalité d'une réduction de capital pouvait être imputée sur le capital réellement libéré sans retenue à la source.

Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, les réductions de capital sont imputées proportionnellement sur le capital libéré, les réserves taxées et les réserves exonérées. L'imputation s'effectuera d'abord sur les réserves taxées incorporées puis sur les réserves taxées non incorporées pour terminer par les réserves exonérées incorporées. La partie de la réduction de capital imputée sur les réserves précitées sera assimilée à la distribution d'un dividende. De ce fait, cela entraînera la retenue à la source d'un précompte mobilier.

Pour le calcul du prorata, les éléments suivants ne rentrent pas en compte :

- La réserve légale (à concurrence du minimum légal) ;
- Les réserves taxées négatives autres que les pertes reportées ;
- Les réserves exonérées incorporées résultant de plus-values qui sont exprimées mais non réalisées ;
- Les réserves exonérées non incorporées ;
- Les sous-estimations d'actifs et les surestimations de passif ;
- La réserve de liquidation ;
- La réserve pour actions propres ;
- Les provisions pour risques et charges ;
- Les réductions de valeur.

Exemple :

Le passif du bilan d'une société se présente de la manière suivante :

Capital social		20.000,00
	« Bon capital »	10.000,00
	Réserves taxées incorporées	5.000,00
	Réserves exonérées incorporées	5.000,00
Réserves		15.000,00
	Réserve légale	2.000,00
	Réserve taxées	3.000,00
	Réserves exonérées	5.000,00
	Réserve de liquidation	5.000,00

La société décide de réduire son capital à hauteur d'un montant de 10.000,00 €.

Le prorata se calcule par l'application d'une division reprenant au numérateur le montant du « bon capital » et au dénominateur le montant total des éléments sur lesquelles va se calculer celui-ci soit dans notre cas le « bon capital », les réserves exonérées incorporées, les réserves taxées incorporées et les réserves taxées.

Le calcul de l'imputation sur le bon capital sera donc le suivant :

$$10.000,00 / 23.000,00 = 43,48 \%$$

Le calcul de l'imputation sur les réserves sera donc le suivant :

$$100 \% - 43,48 \% = 56,52 \%$$

L'imputation de la réduction de capital sur le « bon capital » sera donc égale à un montant de 4.348,00 € et l'imputation de la réduction de capital sur les réserves sera donc égale à un montant de 5.652,00 €.

L'imputation applicable sur les réserves sera également proratisée en fonction des éléments pris en compte, soit dans notre cas en fonction des réserves taxées incorporées et des réserves taxées.

L'imputation sur les réserves taxées incorporées s'élèvera à 3.532,50 € et l'imputation sur les réserves taxées s'élèvera à 2.119,50 €. Ces 2 imputations seront assimilées à une distribution de dividende.

L'assimilation à un dividende implique le paiement d'un précompte mobilier de 30% sur ces sommes, soit un montant de 1.695,60 €.

Le tableau suivant reprend donc l'exemple mentionné plus haut avec une réduction de capital de 10.000,00 € en comparant le régime avant/ après réforme.

	Avant réforme	Après réforme
Réduction de capital	10.000,00	10.000,00
Précompte mobilier	0,00	1.695,60
Net actionnaire	10.000,00	8.304,40

Le net pour les actionnaires diminue étant donné qu'un précompte mobilier doit être payé. Cependant, ce précompte représente une avance sur le précompte mobilier lors de la liquidation de la société, le précompte mobilier sera donc payé quoi qu'il en soit au plus tard à la liquidation si aucune réduction de capital n'a lieu. Le point négatif de ce nouveau calcul est l'aspect financier recherché par les actionnaires. En effet, si ceux-ci ont effectué une réduction de capital pour dégager des fonds rapidement, ils n'auront pas exactement le montant correspondant à la réduction de capital. Ils devront soit augmenter le montant de la réduction de capital (au risque de diminuer considérablement leurs fonds propres et au risque de ne plus obtenir de prêt de la banque) ou faire un prêt à la banque pour ne pas diminuer les capitaux propres. Ce qui serait donc, à l'heure d'aujourd'hui, plus intéressant étant donné que les intérêts sont déductibles et que les actionnaires n'auront pas de surprise par rapport au net qu'ils recevront.

L'article 184 du C.I.R. 1992 a été modifié afin d'éviter une double imposition en cas de réductions de capital successives. Il énonce le principe suivant : *« pour l'application du présent titre, le montant du capital libéré visé à l'alinéa 1^{er}, des primes d'émission et des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires qui sont assimilées au capital conformément à l'alinéa 2, est censé ne pas être diminué à concurrence de la réduction de capital social, des primes d'émission ou des sommes susvisées qui a été imputée sur les réserves taxées et sur les réserves exonérées suite à l'application de l'article 18, alinéas 2 à 5. »*

L'article 264 du C.I.R. a aussi été modifié et prévoit désormais que : *« le précompte mobilier ne s'applique pas aux bénéfices qui ont été antérieurement taxés à concurrence des montants correspondant à des remboursements de capital qui ont été imputés sur les bénéfices réservés conformément aux alinéas 2 à 6 du même article. »*

Il est à noter que le précompte mobilier payé lors de la réduction de capital ne sera plus dû en cas de liquidation de la société. Il s'agit donc en d'autres termes d'une anticipation sur le précompte mobilier qui serait dû en cas de liquidation de la société. Nous pouvons donc penser que cette mesure a été instaurée par le législateur pour permettre au gouvernement d'atteindre ses objectifs budgétaires plus rapidement.

Les effets sont plus négatifs pour les sociétés qui ont des capitaux et des réserves plus importants. Les conséquences seront supportées par les actionnaires personnes physiques qui percevront moins que ce qu'elles auraient dû percevoir avant l'instauration de la mesure.

Il est tout de même important de savoir que les réductions de capital visées par l'article 537 du CIR 1992 ne rentrent pas dans le champ d'application de cette mesure. Ces réductions de capital seront toujours exonérées d'impôt si le respect du délai de 4 ans est respecté.

3.1.5. Les plus-values sur actions ou parts (article 192, § 1^{er} du C.I.R. 1992 et article 24 de la réforme)

A. Les plus-values exonérées

Afin que les plus-values sur actions soient exonérées, elles doivent répondre aux conditions suivantes :

- Il doit s'agir de plus-values sur des titres faisant parties du régime des R.D.T.,
- La détention des actions doit être d'au moins 10% du capital ou de minimum 2.500.000 € de la valeur d'investissement,
- Les actions doivent avoir été détenues en pleine propriété au moins pendant un an.

Dans la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés, on viendra augmenter la situation du début des réserves du montant de la plus-value sur actions réalisée.

Avant la réforme de l'impôt des sociétés, les taux de taxation des plus-values étaient les suivants :

- Si la détention est inférieure à 1 an et que les conditions de taxation sont remplies : 25,75% ;
- Si la détention est supérieure à 1 an et que les conditions de taxation sont remplies : 0,412% et 0% pour les PME ;
- Si les conditions de taxation ne sont pas remplies : taux normal ou taux réduit progressif pour les PME.

A partir de la réforme de l'impôt des sociétés, les taux de taxation des plus-values sont les suivants :

- Si la détention est inférieure à 1 an et que les conditions de taxation sont remplies : taux d'imposition applicable en vigueur ;
- Si la détention est supérieure à 1 an et que les conditions de taxation sont remplies : 0% ;

- Si les conditions de taxation ne sont pas remplies : taux normal ou 20,40% pour les PME sur la première tranche de 100.000,00 €.

La condition portant sur la durée de détention des actions et la condition portant sur l'application d'un seuil quantitatif ne sont pas applicables pour les actions détenues dans des sociétés d'investissement.

A présent, seules les plus-values sur actions répondant à ces conditions seront exonérées d'impôt. Il en découle que beaucoup plus de plus-values seront imposées dès lors qu'il est exclu de posséder 10% dans des actions cotées en bourse et qu'il est quasiment impossible de détenir un minimum de 2.500.000 euros dans le capital d'une seule et même entreprise.

Dès lors, cette nouvelle condition de participation minimale touche principalement les sociétés patrimoniales qui investissent dans des actions car elles n'atteindront généralement pas le seuil requis.

Cette nouvelle condition touche également les sociétés qui investissent dans des participations éligibles mais qui sont cédées en plusieurs fois. En effet, la condition de participation s'apprécie au jour de la cession. La cession du solde des participations ne pourra donc pas être exonérée car la société ne détiendra plus 10% des participations à l'issue des cessions successives.

B. Les plus-values taxées distinctement et globalement

Si les actions ne répondent pas aux conditions pour faire partie du régime des R.D.T., elles sont taxées au taux ordinaire de l'impôt des sociétés.

Une dérogation est présente pour les établissements de crédit, les entreprises d'investissements ou encore les sociétés de gestion d'OPC pour leur portefeuille commercial. En effet, il n'y a jamais d'exonération des plus-values et les moins-values ainsi que les réductions de valeur sont déductibles fiscalement. Ce qui n'est pas le cas pour les autres sociétés puisque les moins-values sur actions sont considérées comme des dépenses non admises.

C. Imposition des plus-values réalisées par les grandes sociétés

Le régime d'imposition de 0,40% des plus-values réalisées par les grandes entreprises est supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2019.

Les options sur actions, les warrants, les droits de souscription ainsi que les obligations convertibles ne sont pas visés par les dispositions précédentes.

Sont également exclus de toute exonération, les plus-values sur les SICAV de capitalisation, ainsi que sur les SICAV de distribution dont la totalité du revenu attribué à l'action ou part puisse être portée en déduction des R.D.T.

Seules les plus-values sur les SICAV de distribution susceptibles de rentrer dans le régime des R.D.T. sont susceptibles d'être exonérées.

D. Les moins-values et les réductions de valeurs

Pour les sociétés de tradings, les moins-values et les réductions de valeurs sur portefeuille commercial sont déductibles pour les actions et pour les obligations.

Pour les autres sociétés, les moins-values ou les réductions de valeur actées sur des actions ne sont pas déductibles. Par contre, les plus-values et les réductions de valeur actées sur des obligations sont, quant à elles, déductibles.

L'article 198 alinéa 1^{er} 7° du C.I.R. 1992 énonce le principe suivant : « *Les réductions de valeur et les moins-values sur les actions ou parts , à l'exception des moins-values actées à l'occasion du partage de l'avoir social d'une société jusqu'à concurrence de [la perte] du capital libéré représenté par ces actions ou parts [et des réductions de valeur et des moins-values sur les actions ou parts appartenant à un portefeuille commercial, tel que visé à l'article 35ter, §1^{er}, alinéa 2, a, de l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes annuels des établissements de crédit , des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif].* »

Une alternative à l'imposition des plus-values sur actions consisterait à investir dans des SICAV RDT. C'est un fonds de placement qui se présente sous la forme d'une société qui investit dans des actions et qui distribue des dividendes chaque année pour autant qu'elle réalise un bénéfice. Les dividendes qu'elle distribue et les plus-values de réalisation sont exonérés d'impôt (article 203, §2, alinéa 2 du C.I.R. 1992). La seule condition à respecter est de maintenir l'investissement pendant une durée de minimum un an. Il est à noter que cette SICAV doit venir en réduction des éléments à prendre en compte pour la déduction pour capital à risque étant donné qu'il s'agit d'une SICAV de distribution. Cependant, étant donné que les taux de cette déduction ne sont plus élevés, rien n'empêche donc d'investir dans ces SICAV particulières.

3.1.6. Les intérêts de retard et moratoires (articles 414 à 419 du C.I.R. 1992 et article 86 de la réforme)

La volonté du législateur vise l'adaptation des taux d'intérêts de retard et des intérêts moratoires pour correspondre à la réalité économique et de prévoir la révision annuelle².

Avant la réforme de l'impôt des sociétés, des intérêts de retard étaient dû si la plus-value exonérée devenait imposable dans le cas où le délai de remploi n'était pas respecté.

A partir du 1^{er} janvier 2018, des intérêts de retard sont également appliqués dans le cas où la société remploie la plus-value exonérée avant la fin du délai de remploi de sorte qu'elle devienne imposable.

La réforme de l'impôt des sociétés instaure néanmoins une diminution du taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires moindres.

² Circulaire 2020/C/2

Intérêts de retard		
Avant 2018	Apd ³ du 01.01.2018	Années suivantes
7%	4%	Référence OLO 10 ans de 4% à 10%

Intérêts moratoires		
Avant 2018	Apd ⁴ du 01.01.2018	Années suivantes
7%	2%	Référence OLO 10 ans de 4% à 10% - 2 points de pourcentage

Les intérêts moratoires commencent à courir à partir du moment où le contribuable met en demeure l'état de payer ses dettes en cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'accroissements ou encore d'amendes.

La sommation doit être expédiée par lettre simple, courrier électronique, dans la réclamation ou encore dans une requête contradictoire et la demande doit être faite expressément par le contribuable.

La sommation doit être envoyée avant l'expiration du délai afférent au remboursement. Les intérêts moratoires sont calculés à partir du 1^{er} jour du mois qui suit la sommation.

L'état belge est exonéré de payer des intérêts moratoires lorsque ceux-ci sont inférieurs à 5,00 € par mois ou lorsqu'il ne possède pas les données du contribuable pour pouvoir effectuer le remboursement porté en sommation.

Avant la réforme, les 2 taux étaient alignés. Après l'introduction de la réforme, nous pouvons constater que l'objectif principal est que les intérêts de retard soient plus élevés que les intérêts moratoires. Cette mesure consiste donc encore à un avantage en faveur de l'état. Cependant, nous pouvons également constater que malgré le fait que les intérêts moratoires sont plus faibles que les intérêts de retard, les

³ À partir de

⁴ À partir de

pourcentages ont diminués des 2 côtés. Cela est donc quand même bénéfique pour les entreprises.

3.1.7. La majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés (articles 157 et 159 du C.I.R. 1992)

La réforme de l'impôt des sociétés augmente progressivement le pourcentage applicable en cas de majoration pour insuffisance de versements anticipés. L'objectif de cette augmentation est de favoriser les entreprises à anticiper le paiement de l'impôt des sociétés sans pour autant recevoir de bonification en retour.

Les taux de la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés sont les suivants :

Exercice 2017	Exercice 2018	Exercice 2019	Apd ⁵ exercice 2020
1,125%	2,250%	6,750%	Minimum 3% x 2,250

La réforme de l'impôt des sociétés a également supprimé l'exception à la majoration qui consistait à ne pas calculer de majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés lorsque le montant n'atteignait pas 0,5% de l'impôt ou 80,00 € indexés.

Le problème de l'augmentation de cette majoration réside dans le fait que, d'une manière générale, les PME n'ont pas toujours la trésorerie suffisante pour effectuer des versements anticipés. De ce fait, cette augmentation est un réel désavantage pour ces entreprises.

Prenons un exemple d'une société n'ayant effectué aucun versement anticipé. L'impôt des sociétés calculé sur les bénéfices imposables de la société s'élève à 30.000,00 €.

⁵ À partir de

	E.I. 2018	E.I. 2019	E.I. 2020	E.I. 2021
I.Soc avant majoration	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Majoration	33,75	67,50	202,50	202,50
I.Soc après majoration	3.033,75	3.067,50	3.202,50	3.202,50

L'augmentation du taux de la majoration globale pour absence de versements anticipés joue donc un rôle majeur dans le total de l'impôt à payer si la société n'effectue pas de versement anticipé pour pouvoir en déduire la bonification pour versements anticipés. Cette mesure a donc été instaurée dans le but que les sociétés effectuent des versements anticipés pour contrer cette augmentation de taux en leur défaveur. Ces versements anticipés effectués par les sociétés (qui n'en faisaient peut-être pas avant) permettent au gouvernement de réaliser les objectifs budgétaires plus rapidement.

3.1.8. Les frais payés à l'avance (article 195/1 du C.I.R. 1992 et article 37 de la réforme)

A partir de l'exercice d'imposition 2019, soit pour une période imposable débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2018, les frais qui concernent une période imposable ultérieure ne pourront être déductibles qu'au cours de cette période imposable ultérieure. Le principe de matching est donc obligatoire.

Pour la majorité des entreprises, cette mesure n'aura pas d'effet car le principe de matching est déjà pratiqué dans la plupart des cas. Cette « correction » s'effectue par le biais des comptes de régularisation (charges à reporter, produits à reporter, charges à imputer ou encore produits acquis).

Cela permet d'imputer la partie des charges à l'exercice auquel elles se rapportent.

L'obligation d'appliquer le principe de matching a pour effet de diminuer les charges déductibles de la période imposable pour laquelle on applique la première fois le matching.

Prenons un exemple : une société reçoit une facture datée du 15/11/2018 concernant une assurance pour un de leur véhicule portant sur la période du 01/12/2018 au 30/11/2019 pour un montant de 1.500,00 euros.

	E.I. 2019	E.I. 2020
Charge déductible avant réforme	1.500,00	0,00
Charge déductible après réforme	127,40	1.372,60
Différence	- 1.372,60	+ 1.372,60

Les effets seront visibles lors de la première année où le principe de matching sera mis en application. En effet, lors des années suivantes, il n'y aura plus aucune conséquence étant donné que les frais reportés seront ajoutés au frais concernant la période imposable en cours. Cette mesure a donc également pour effet de remplir les objectifs budgétaires plus rapidement étant donné qu'il n'y a aucun effet au niveau des charges déductibles et aucune différence par rapport aux taux d'imposition à l'impôt des sociétés.

3.1.9. Les provisions pour risques et charges (article 194 du C.I.R. 1992 et articles 28 et 29 de la réforme)

Les provisions pour risques et charges constituent des bénéfices imposables au sens de l'article 25, 5° du CIR 1992. Cependant, elles peuvent être exonérées dans les limites et dans les conditions prévues aux articles 22 à 27 AR/CIR 1992.

Les conditions fiscales pour qu'une provision soit exonérée étaient les suivantes :

- La charge pour laquelle la provision a été constituée doit être probable ou certaine,
- La charge doit être nettement précisée quant à sa nature et à son montant,
- La charge doit consister en des frais professionnels.

Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, seules les provisions suivantes sont admises fiscalement :

- Les provisions qui découlent d'obligations légales ou réglementaires,
- Les provisions qui découlent d'engagements contractuels.

L'exonération des provisions pour risques et charges est donc toujours possible pour les provisions répondant aux conditions citées ci-dessus et à condition bien évidemment que la société prouve que celles-ci sont bien remplies.

L'article 194 du CIR 1992 prévoit l'exclusion de l'exonération pour les provisions constituées en vertu d'obligations qui découlent de l'application de la législation d'ordre comptable ou qui découlent de la législation relative aux comptes annuels. Des provisions pour grosses réparations et des gros entretiens ne rentrent donc plus dans le contexte de l'exonération.

Une mesure anti-abus a été instaurée par l'article 56 de la réforme pour contrer la baisse des taux d'imposition. Elle consiste à imposer les reprises de provisions au taux applicable lors de l'exercice d'imposition lors duquel la provision a été constituée. Elle a donc pour objectif d'éviter que les provisions ne soient comptabilisées qu'à un titre purement fiscal en vue de soumettre les reprises ultérieures à un taux d'impôt plus avantageux.

3.1.10. Les plus-values de emploi (articles 47 et 44 bis du C.I.R. 1992)

Conformément à l'article 47 du C.I.R. 1992, un régime optionnel de taxation étalée sous condition de emploi s'applique à la quotité non monétaire des plus-values forcées ou réalisées de plein gré sur des immobilisations corporelles ou incorporelles au sens de la législation comptable.

Le principe consiste en une immunisation temporaire de la plus-value qui sera taxée au fur et à mesure en proportion des amortissements des biens acquis en emploi.

Afin de pouvoir revendiquer cette immunisation, le relevé 276K doit être complété. Ce relevé reprendra les plus-values réalisées qui doivent être immunisées ainsi que les immobilisations qui font office de emploi.

Pour que la plus-value soit immunisée temporairement, les conditions suivantes doivent être réunies :

- Il doit s'agir d'une plus-value volontaire réalisée sur des immobilisations corporelles ou incorporelles ayant cette qualité depuis plus de 5 ans au moment de leur cession ou d'une plus-value forcée (dans ce cas, il n'y a aucune condition de durée de détention),
- Les immobilisations corporelles cédées doivent avoir fait l'objet d'amortissements admis fiscalement,
- Le emploi de la plus-value réalisée doit s'effectuer dans l'acquisition d'immobilisations corporelles ou des immobilisations incorporelles amortissables et exclusivement utilisées pour l'exercice de l'activité professionnelle (l'immobilisation acquise ne doit pas forcément être neuve),
- Le montant total de la valeur de réalisation doit être réinvesti,
- Le emploi doit être effectué dans l'Espace Economique Européen,
- Les éléments acquis à titre de emploi ne doivent pas être détenu pendant une durée minimum mais leur aliénation implique la taxation immédiate de la plus-value proportionnellement à la valeur non encore amortie de cet élément,
- La plus-value immunisée doit être comptabilisée à un compte distinct du passif.

Dans le cas d'une plus-value forcée, le délai de réinvestissement est de trois ans après la fin de la période imposable de la perception de l'indemnité.

Dans le cas d'une plus-value volontaire, le délai est également de trois ans mais il prend cours le premier jour de la période imposable où la plus-value est réalisée. Ce délai peut être porté à cinq ans prenant cours soit le premier jour de la période imposable où la plus-value est réalisée, soit le premier jour de la période imposable précédent celle où la plus-value est réalisée dans le cas d'un emploi dans un immeuble bâti.

Si les conditions de réinvestissement ne sont pas remplies, des intérêts de retard seront alors dû. Ils sont calculés à partir du 1^{er} janvier de l'année de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunité a été octroyée.

Une mesure « anti-abus » prévoit que si l'on revendique une exonération en vertu du régime de taxation étalée pour les exercices d'imposition 2018 à 2020 et que les conditions de réinvestissement ne sont pas remplies dans le délai de 3 ou 5 ans, la taxation immédiate se fera sur base du taux de l'impôt des sociétés en vigueur à l'exercice d'imposition au cours duquel la plus-value a été réalisée.

Les plus-values qui sont réalisées sur des véhicules d'entreprises sont également susceptibles d'être exonérée d'impôt à l'occasion d'un sinistre, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement équivalent.

Les véhicules d'entreprises comprennent :

- Les véhicules affectés au transport rémunéré de personnes, notamment les autobus, les autocars et les voitures affectées exclusivement soit à un service de taxi, soit à la location avec chauffeur,
- Les véhicules affectés au transport de biens, notamment les tracteurs et camions, les remorques et semi-remorques avec un poids maximal admis d'au moins 4 tonnes.

Le remploi doit porter sur des véhicules d'entreprises acquis à l'état neuf et qui répondent à certaines normes (voir article 20 de l'A.R. du C.I.R. 1992).

Le délai de réinvestissement est d'un an après la fin de la période imposable de perception de l'indemnité pour les plus-values forcée. Lorsqu'il s'agit d'une plus-value volontaire, le délai s'étend à deux ans et prend cours le premier jour de la période imposable de réalisation de la plus-value.

Le formulaire 276N doit être complété et joint à la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés.

La réforme de l'impôt des sociétés supprime ce régime à partir du 01.01.2020.

3.1.11. La cotisation sur l'insuffisance de rémunération (article 219 quinquies du C.I.R. 1992 et article 54 de la réforme)

La réforme de l'impôt des sociétés a instauré une cotisation distincte dans le cas d'une rémunération qui est inférieure à 45.000,00 € ou au résultat de la période imposable.

Le pourcentage de la cotisation distincte est fixé à 5% et s'applique sur la différence entre le montant minimum de la rémunération de 45.000 € et le montant de la rémunération attribuée.

La cotisation distincte est d'application pour toutes les sociétés. Cependant, les petites sociétés ne sont pas visées par l'application de cette cotisation lors des 4 premières années suivant leur constitution.

Il est prévu que le taux passe de 5% à 10% à partir du 01.01.2020. Il est tout de même à noter que cette cotisation distincte est déductible à titre de frais professionnels.

Exemple :

Une société octroie à son dirigeant une rémunération brute annuelle de 40.000,00 €. La cotisation distincte sera donc égale à 250,00 €, soit $(45.000,00 € - 40.000,00 €)$ multiplié par le pourcentage de 5%.

La cotisation distincte applicable en cas de rémunération insuffisante a été retirée par la loi du 13 avril 2019. Cependant, la condition d'une rémunération minimale de 45.000,00 € reste d'application pour pouvoir bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés.

Cette mesure avait pour principal objectif de freiner les passages en société. En effet, les sociétés ne peuvent pas toujours supporter une telle rémunération. Cette mesure a été jugée comme étant doublement pénalisante pour les PME car elles ne pouvaient pas bénéficier du taux réduit et devait également supporter une cotisation distincte. Il

a donc été jugé inconcevable le fait de pénaliser à ce point les PME alors qu'elles constituent le principal tissu économique du pays.⁶

3.2. Phase 2 (à partir de l'exercice 2020)

3.2.1. Les établissements stables (article 229 du C.I.R. 1992 et article 61, 1° de la loi du 25 décembre 2017)

L'article 229 du C.I.R. 1992 définissant la notion d'établissement stable a été modifié par l'article 61, 1° de la réforme de l'impôt des sociétés.

En effet, à partir l'exercice d'imposition 2021, l'agent ou autre intermédiaire qui agit en Belgique pour le compte d'une entreprise étrangère constitue également un établissement stable même si cette personne ne dispose pas du pouvoir de conclure des contrats au nom de cette entreprise étrangère.

Cependant, une personne qui agit pour le compte de cette entreprise et qui exerce une activité en Belgique en tant qu'intermédiaire de commerce autonome et qui agit dans le cadre normal de l'activité de cette entreprise n'est pas considérée comme un établissement stable.

Une personne est considérée comme liée à une entreprise si l'une contrôle l'autre ou si toutes les deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou des mêmes entreprises. Le contrôle est déterminé par la détention de plus de 50% des droits de vote et de la valeur des actions ou parts de la société ou des droits ou participations dans les capitaux propres de la société étrangère.

Avant, une société belge avait le droit de déduire les pertes professionnelles subies par son établissement stable situé à l'étranger de ses bénéfices générés en Belgique. Lorsque des pertes étaient imputées ultérieurement aux futurs bénéfices de l'établissement stable, la société belge devait opérer une correction de sa base imposable et ce pour éviter une double compensation des pertes.

⁶ DOC, 54, 2920/001 du 31 janvier 2018 (A. Laaouej)

A partir de l'exercice d'imposition 2021, seules les pertes considérées comme définitives pourront être déduites des bénéfices de l'entreprise belge.

Il est donc moins intéressant pour une société belge de posséder un établissement stable à l'étranger puisque les pertes de celles-ci ne pourront pas être compensées en totalité par les bénéfices qui sont produits en Belgique. En effet, la société belge ne pourra déduire les pertes à l'étranger qu'à la condition que celle-ci soient définitives (en d'autres termes, lors de la cessation des activités effectuées par l'intermédiaire de l'établissement stable). A cette fin, seules les pertes professionnelles qui sont considérées comme définitives et supportées par un établissement belge membre de l'EEE seront déductibles des bénéfices réalisés par l'entreprise belge.

Les pertes définitives sont définies comme étant :

- Les pertes subies à l'occasion de la cessation définitive des activités de l'entreprise établie dans un état membre pour lesquels aucune déduction n'a encore été accordée dans l'état membre en question ;
- Les pertes qui existent lorsque l'entreprise ne détient plus aucun actif dans un autre état membre déterminé et pour lesquelles aucune déduction n'a encore été accordée dans l'état membre en question.

Si l'établissement stable est situé dans un pays ne faisant pas partie de l'EEE, la nouvelle disposition ne prévoit plus aucune possibilité quelconque de déduction. Les conventions préventives de double imposition peuvent contenir une clause d'égalité pour remédier à cela.

Une mesure anti-abus prévoit que la perte imputée en Belgique doit être reprise par l'établissement stable si ce dernier redémarre ses activités dans les 3 ans de la déduction de la perte professionnelle considérée comme définitive.

3.2.2. L'escompte sur les dettes (article 198, §1^{er}, 8° du C.I.R. 1992 et 39 de la loi du 25 décembre 2017)

Dans certains cas, un escompte (calculé sur la base du taux du marché) est enregistré lors de la comptabilisation des dettes qui sont non productives d'intérêts ou qui génèrent des intérêts qui sont anormalement faible dans le bilan pour leur valeur nominale. C'est en général le cas lorsque les dettes doivent être remboursées sur le long terme et concernent la cession d'immobilisations. La comptabilisation de cet escompte vient en diminution de la valeur de l'immobilisation et est ensuite repris au résultat par des charges à reporter qui sont calculées au prorata temporis.

A partir de l'exercice d'imposition 2021, l'escompte ne pourra plus être repris au titre de charges déductibles, pour autant que le prix soit inférieur à la valeur réelle majorée de l'escompte.

3.2.3. La mobilisation des réserves exonérées (article 519ter du CIR 1992 et article 84 de la réforme)

Les sociétés qui disposent de réserves exonérées peuvent les convertir en réserves imposables à un taux réduit (15%) pour les exercices d'imposition 2021 et 2022 à la condition qu'elles aient été constituées lors des périodes imposables se clôturant le 31.12.2016 au plus tard.

Le taux réduit de 15% peut être diminué à 10% sous la condition d'un emploi pour les prélèvements qui concernent des investissements en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables et qui ne sont pas considérées comme un emploi. La conversion de ces réserves est une base minimale à l'impôt des sociétés.

La conversion peut s'opérer sur les réserves suivantes :

- Les plus-values exonérées qui ont été constituées avant 1990 ;
- La réserve d'investissement qui a été réinvestie correctement et dont le délai d'investissement est dépassé ;
- La réserve d'investissement constituée en 1982 ;

- La réserve exonérée correspondant aux 20% de frais pour le transport collectif des membres du personnel, des véhicules électriques mais également des frais de sécurité.

Cette mesure constitue une base minimale à l'impôt des sociétés. Cette mesure est intéressante car les réserves immunisées ne sont exonérées d'impôt que temporairement. En effet, elles deviennent imposables lorsque les conditions d'intangibilité ne sont plus respectées et au plus tard à la liquidation de la société.

Si la société a des pertes reportées importantes et qu'un projet de liquidation est en cours, cette mesure n'est pas intéressante. En effet, ayant des pertes importantes, la société ne paiera en général aucun impôt lors de la liquidation de la société. A contrario, si la société opte pour la taxation au taux réduit de 15% comme la mesure le prévoit, cela constitue une base d'imposition minimale et la société sera donc imposée sur cette réserve.

Cette mesure est donc intéressante pour les sociétés qui sont en bonne santé financière et économique. Pour que cette mesure soit néfaste, il faudrait que le taux d'imposition baisse en dessous de 15% d'ici les prochaines années, ce qui n'arrivera sans doute jamais. Il est donc intéressant de penser à taxer ces réserves à un taux réduit tant que cela est possible plutôt que d'attendre que les conditions d'intangibilité ne soient plus respectées ou d'attendre la liquidation de la société, auquel cas les réserves seront taxées au taux normal d'imposition.

3.2.4. Le critère du taux d'intérêt du marché (article 55 du C.I.R. 1992 et articles 4, 3° et 9 de la réforme)

Le taux d'intérêt du marché est utilisé lors du calcul de la requalification des intérêts en dividendes et pour déterminer la limite de la déduction des intérêts.

Ce taux est égal au taux d'intérêt IFM qui est publié par la Banque nationale de Belgique applicables aux prêts pouvant aller jusqu'à un montant d'un million d'€ avec un taux variable et la fixation du taux d'une durée de maximum 1 an, octroyé aux sociétés non financières qui sont conclus au mois de novembre de l'année civile qui

précède celle à laquelle les intérêts se rapportent, majoré de 2,5%. Ces nouvelles dispositions sont applicables à partir du 01.01.2020.

L'article 55 du CIR 1992 énonce donc les faits suivants suite aux modifications apportées par la réforme : *« les intérêts d'obligations, de prêts, de créances, de dépôts et d'autres titres constitutifs d'emprunts ne sont pris en considération à titre de frais professionnels que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant correspondant à :*

1° pour les intérêts de prêts non-hypothécaires sans terme autres que ceux payés à des sociétés liées dans le cadre d'une convention-cadre de gestion centralisée de trésorerie d'un groupe visé à l'article 197, §4, alinéa 5 : le taux d'intérêt pratiqué par les IFM, publié par la Banque nationale de Belgique, pour les prêts d'un montant inférieur ou égal à 1.000.000 d'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 précédent l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent, augmenté de 2,5% ;

2° pour les intérêts autres que ceux visés au 1° : le taux d'intérêts pratiqué sur le marché, compte tenu des éléments particuliers propres à l'appréciation du risque lié à l'opération, et notamment de la situation financière du débiteur et de la durée du prêt. »

Il faudra donc tenir compte du taux d'intérêt IFM majoré de 2,5% pour les avances en comptes-courant effectuées par des administrateurs à leur société.

La circulaire 2019/C/37 voit cette modification comme apportant une sécurité juridique notamment concernant les taux d'intérêts pratiqués sur des comptes-courants créditeurs pour lesquels l'appréciation de ce taux est généralement lié à de grandes discussions. En effet, dans la pratique, les taux d'intérêts pratiqué sur les comptes-courants créditeurs sont souvent élevés. Voyant les taux élevés accordés aux avances effectuées à la société, les administrateurs y voient une opportunité de gain d'intérêts qu'ils ne pourraient pas avoir en plaçant l'argent sur un compte épargne dans un établissement bancaire. En instaurant cette limite, les taux d'intérêts sont plus faibles et cela pourra peut-être encourager les administrateurs à déposer le montant des avances qu'ils voudraient mettre à disposition de la société sur un compte épargne ouvert dans un organisme bancaire. Cette opération permettrait de participer à

l'économie financière du pays. Cependant, les taux pratiqués par les banques ne sont pas encore assez concurrentiels pour que les administrateurs décident de placer leur argent sur un compte. En effet, les taux IFM repris dans l'annexe 1 sont encore plus élevé que les taux d'intérêts bancaires. Pour envisager le dépôt sur un compte bancaire des sommes d'argent, il faudrait donc prévoir un taux d'intérêt plus faible sur les avances accordées d'un administrateur à sa société.

3.2.5. Les amortissements (article 38 de la réforme)

En règle générale, il existe 2 types d'amortissements :

- Amortissement linéaire,
- Amortissement dégressif.

L'amortissement linéaire se traduit par une annuité constante pendant toute la durée de l'amortissement. Le taux appliqué est en rapport avec la durée de vie estimée du bien que l'on amorti.

L'amortissement dégressif comprend une dotation aux amortissements plus importante les premières années. Le taux d'amortissement pratiqué est obtenu en multipliant par deux le pourcentage du taux linéaire. Cependant, l'annuité ne peut pas dépasser 40% la première année et ne peut jamais être inférieur au montant de l'amortissement qui aurait été obtenu si l'on avait opté pour l'amortissement linéaire.

L'amortissement dégressif ne peut pas être appliqué pour les voitures, voitures mixtes, mixtes ainsi que les « fausses » camionnettes. Cependant, il reste admis pour les véhicules qui sont exclusivement utilisés pour un service de taxis ou de location avec chauffeur.

À partir du 01.01.2020, toutes les immobilisations acquises ou constituées devront être amorties au prorata temporis et l'amortissement dégressif n'est plus admis.

Concernant les frais accessoires d'acquisition, les grandes entreprises ont l'obligation de les amortir au même rythme que l'immobilisation concernée. Les petites

entreprises, quant à elles, peuvent les déduire en une fois ou les amortir au même rythme que l'immobilisation principale.

Les taux d'amortissements généralement appliqués sont les suivants :

Immobilisation	Durée d'amortissement
Bâtiments commerciaux	20 à 50 ans
Bâtiments industriels	20 ans
Immeubles à usage de bureaux	25 ans
Matériel	7 à 10 ans
Outillage	5 à 10 ans
Matériel roulant	4 à 5 ans
Mobilier	10 ans
Matériel de bureau	5 à 10 ans
Agencements et installations	10 à 20 ans
Matériel informatique	3 ans
Brevets	5 ans

Exemple :

Une société active dans le secteur de la construction fait l'acquisition le 1^{er} décembre 2019 d'une machine pour un montant s'élevant à 10.000,00 €. Elle opte pour un amortissement linéaire sur 5 ans.

La réforme de l'impôt des sociétés n'étant applicable que pour les immobilisations acquises après le 1^{er} janvier 2020, la dotation aux amortissements de cette machine pour l'année d'acquisition sera de 2.000,00 €, soit 10.000,00 € divisé en 5 ans.

La même société fait l'acquisition d'une seconde machine le 1^{er} décembre 2020 pour un montant de 10.000,00 € et opte également pour un amortissement linéaire sur 5 ans. La dotation aux amortissements de cette machine pour l'année d'acquisition sera de 169,86 €, soit (10.000,00 € / 5 ans) multiplié par (31 jours / 365 jours).

La différence entre les 2 systèmes s'élève à 1.830,14 € pour la première année. La dotation aux amortissements des années suivant celle de l'acquisition sera égale à 2.000,00 € comme ça l'aurait été si la réforme n'était pas d'application. La différence est observable sur la première année et elle sera rattrapée lors de la dernière année. En soi, le montant de la dotation aux amortissements à la fin de la durée de vie du bien sera la même. Cependant, étant donné que les taux d'imposition diminuent à partir de l'année 2018, il est fiscalement moins intéressant de pratiquer le prorata. En effet, lorsque les taux d'imposition sont plus élevés, on préférera augmenter les charges au lieu de les diminuer.

Il est à noter que les grandes entreprises étaient déjà obligées d'appliquer le prorata temporis au calcul des amortissements. La modification apportée concernant cette notion ne concerne donc que les PME. Cependant, la modification concernant la possibilité de pratiquer l'amortissement dégressif concerne toutes les tailles de sociétés.

Encore une fois, nous pouvons constater que la neutralité budgétaire soulevée par la réforme est respectée et cela fait donc en sorte de freiner la déduction des charges d'amortissements pour supporter la baisse des taux à l'impôt des sociétés.

3.2.6. Les frais de voitures et les moins-values sur véhicules automobiles non déductibles (articles 66, 198 §1^{er}, 9° et 9bis du C.I.R. 1992 et article 11 de la réforme)

A. Jusque l'exercice d'imposition 2020

Les frais concernant les véhicules sont déduits suivant un pourcentage qui dépend du type de carburant utilisé et du taux d'émission de CO² par kilomètre.

Emissions de CO2		Dédution (%)
Diesel	Essence	
0 g	0 g	120
≤ 60 g	≤ 60 g	100
61 g à 105 g	61 gr à 105 g	90
106 g à 115 g	106 g à 125 g	80
116 g à 145 g	126 g à 155 g	75
146 g à 170 g	156 g à 180 g	70
171 g à 195 g	181 g à 205 g	60
> 195 g	> 205 g	50

Les frais de carburant, quant à eux, sont toujours déductibles à 75% quel que soit le taux d'émission CO2 de la voiture.

Concernant les voitures dont le taux d'émission de CO2 est nul, la condition d'intangibilité doit être respectée pour pouvoir bénéficier du taux de déduction de 120%.

Concernant les avantages de toute nature calculés pour les voitures mises à disposition, une déduction de 30% est effectuée sur les frais de carburant et une déduction de 70% est également appliquée sur les autres frais de voitures.

Cependant, un pourcentage de 17% ou de 40% sera appliqué sur le montant de l'avantage de toute nature et sera donc compris dans les DNA. Le taux de 17% sera appliqué lorsque le carburant n'est pas pris en charge par la société et le taux de 40% sera appliqué dans le cas contraire. Ces 2 pourcentages appliqués représentent le caractère privé des frais de voitures.

Ces frais non déductibles forment une base imposable minimum que la société soit en bénéfice ou en perte.

B. A partir de l'exercice d'imposition 2021

A partir de l'exercice d'imposition 2021, le calcul du taux de déductibilité des frais inhérents aux véhicules est modifié.

Pour les véhicules qui émettent au minimum 200 gramme de CO², la déductibilité des frais est fixée à 40%.

Pour les véhicules qui émettent moins de 200 grammes de CO², la déductibilité des frais est calculée suivant une formule qui varie selon le type de carburant utilisé. Les formules sont reprises dans le tableau suivant :

Diesel	$1,20 - (0,5\% * \text{gramme de CO}^2 \text{ par kilomètre})$
Moteur au gaz naturel Puissance < 12 cv	$1,20 - (0,5\% * \text{gramme de CO}^2 \text{ par kilomètre}) * 0,90$
Autres	$1,20 - (0,5\% * \text{gramme de CO}^2 \text{ par kilomètre}) * 0,95$

Néanmoins, quel que soit le type de carburant utilisé, le pourcentage obtenu après avoir appliqué ces formules ne peut être supérieur à 100% et ne peut être inférieur à 50%.

La limitation porte sur tous les frais liés aux véhicules à l'exclusion des frais et des intérêts portant sur un financement contracté qui est lié à un véhicule.

Il est à noter que le législateur n'a pas fait attention aux problèmes administratifs que cette modification engendre. En effet, si les factures d'entretien et les tickets de parking contiennent le numéro de plaque des différents véhicules, il n'en est pas le cas pour les tickets de carburant. De ce fait, les utilisateurs des véhicules devront, à chaque passage aux pompes à essence, noter le numéro de plaque du véhicule auquel le plein de carburant correspond. Cela relève donc de l'inimaginable pour des sociétés possédant quelques dizaines de véhicules voir même plus.

L'annexe 2 reprend un tableau contenant une comparaison avant/après réforme des taux de DNA applicable aux frais liés aux véhicules suivant le type de carburant utilisé et l'émission CO².

Concernant les voitures roulant à l'essence, nous pouvons constater que le régime est moins avantageux qu'avant l'introduction de la réforme à partir d'une émission CO² de 43gr/km. Cependant, l'introduction de la réforme a un effet pas très significatif mais plus avantageux pour les véhicules avec une émission CO² de 61gr à 63gr/km.

Concernant les voitures roulant au diesel, nous pouvons constater que le régime est moins avantageux qu'avant l'introduction de la réforme à partir d'une émission CO² de 40gr/km.

En comparant ces tableaux, nous pouvons soulever que la volonté du législateur consiste à influencer les achats vers des voitures s'alimentant à l'essence (une voiture roulant au diesel serait plus polluante qu'une voiture roulant à l'essence⁷) et qui consomment très peu. En effet, la tendance actuelle est à l'écologie.

Avant la réforme, nous pouvons donc constater que les voitures roulant à l'essence pouvaient bénéficier d'une déduction supérieure par rapport aux voitures roulant au diesel. En effet, suivant le tableau illustré ci-avant mentionnant les pourcentages de déduction, nous pouvons constater que les frais relatifs à une voiture roulant au diesel et qui émet 196g CO²/km peuvent être déduits seulement à concurrence de 50% alors que les frais liés à une voiture roulant à l'essence et qui émet également 196g CO²/km pourront être déduits à concurrence de 60%. Soit une différence en matière de DNA de 10% (DNA de 50% pour les frais liés à la voiture roulant au diesel et DNA de 40% pour les frais liés à la voiture roulant à l'essence)

Après la réforme, les véhicules roulant à l'essence sont toujours plus avantageux fiscalement que les voitures roulant au diesel. En effet, la formule pour l'essence doit être diminuée d'un montant multiplié par 0,95 pour déterminer la déduction, tandis que pour le diesel, le montant à soustraire est multiplié par le coefficient 1.

⁷ https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/10/26/le-vrai-du-faux-sur-la-pollution-des-voitures-au-diesel_5374931_4355770.html consulté le 30/06/2020

Cependant, il est important de constater que dans les 2 cas (voiture roulant au diesel ou à l'essence), la réforme n'est pas favorable concernant la déduction. En effet, reprenons l'exemple d'une voiture qui émet 196gr CO²/km, la déduction sera de 50%, soit une DNA de 50%. Le pourcentage de DNA ne change pas pour la voiture roulant au diesel mais une augmentation de 10% au niveau des DNA est relevée pour les véhicules roulant à l'essence.

3.2.7. La non-déduction des amendes (article 53, 6° du C.I.R. 1992 et article 8 de la réforme)

Jusqu'à présent, les amendes qui n'ont pas le caractère d'une sanction pénale ou qui sont calculées sur la base d'un impôt déductible peuvent être déduites en tant que frais professionnels si les conditions visées à l'article 49 du CIR 1992 sont remplies. En matière de TVA, seules les amendes forfaitaires ne sont pas déductibles étant donné qu'elles sont considérées comme des pénalités et non comme des accroissements.

La réforme de l'impôt des sociétés instaure dorénavant la non-déductibilité de toutes les amendes en ce y compris les amendes qui ne sont pas caractérisées de pénales et celles qui sont calculées sur la base d'un impôt qui est déductible. Toutes les amendes administratives qui sont infligées par des autorités publiques ne constituent donc plus des frais professionnels au sens de l'article 49 du CIR 1992. Il en est de même si elles sont relatives à des impôts qui sont déductibles.

Il s'agit, là encore, d'une mesure qui fait augmenter la base imposable à l'impôt des sociétés en ajoutant des éléments au titre de D.N.A. Celle-ci compense donc également la baisse des taux à l'impôt des sociétés.

3.2.8. La cotisation distincte pour les dépenses non justifiées (articles 219 et 198 du C.I.R. 1992 et article 58 de la réforme)

Les articles 219, 219 alinéa 2, 198 §1^{er} et 445 §1^{er} du C.I.R. 1992 ont été modifiés suite à l'introduction de la réforme de l'impôt des sociétés.

Une cotisation distincte de 100% (50% si personnes morales) doit être calculée sur les rétributions qui constituent des revenus professionnels pour les bénéficiaires qui n'ont pas été reprises sur des fiches fiscales. Communément appelée « cotisation sur commissions secrètes », elle n'est pas applicable dans le cas où le bénéficiaire a repris la rétribution dans une déclaration qui est introduite dans les délais légaux et n'est pas applicable non plus lorsque le bénéficiaire est identifié dans un délai de 2 ans et 6 mois.

Le but de cette exclusion était d'instaurer une « corrélation entre, d'une part, la déductibilité des montants dans le chef de celui qui les paie et, d'autre part, l'imposabilité de ces montants au nom des bénéficiaires »⁸.

Lorsque le bénéficiaire était identifié après le délai de 2 ans et 6 mois, il y avait une double imposition économique qui réside dans le fait que le bénéficiaire soit taxé sur la rétribution et l'application de la cotisation distincte à la société qui a attribué la rétribution.

Un arrêt du 26 décembre 2019 de la cour constitutionnelle mentionne donc la violation des articles 10 et 11 de la constitution qui réside dans le principe d'égalité afin d'annuler la cotisation distincte dans le chef de la société lorsque le bénéficiaire a été identifié après le délai mentionné précédemment.

Cependant, la disposition relative aux cotisations sur commissions secrètes a pour objectif de contraindre les contribuables de fournir à l'administration tous les éléments qui permettent de déterminer leurs revenus imposables dans les délais légaux. Ce cadenas ne peut donc pas être ouvert car il fait office d'encadrement, auquel cas les sociétés sont soumises à cette cotisation distincte qui représente une taxation dans leur chef. Si la cotisation distincte est supprimée, les sociétés n'auront plus de contrainte à ne pas reprendre des rétributions sur des fiches fiscales et les droits du Trésor risquent d'être en péril.

⁸ Doc. Parl., Chambre, 1972-1973, n°521/7, pp. 38-39

Partie 3 : Cas pratiques – Analyse des effets de la réforme

L'analyse des effets de la réforme va s'effectuer sur des entreprises issues de secteurs d'activités différents :

- Secteur commercial,
- Secteur de la construction,
- Secteur des prestations de services.

Ces 3 secteurs d'activités représentent la majeure partie des entreprises présentes en Belgique (93%)⁹. Chaque cas pratique reflète donc une entreprise présente sur le territoire belge. Les calculs d'impôt sont effectués de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2021 en partant des données de l'exercice comptable 2017 (exercice pour lequel la réforme n'a pas encore d'effet). Les bilans de l'exercice comptable 2017 des différentes sociétés sont repris de l'annexe 3 à l'annexe 7.

Les calculs sont donc tous effectués suivant les données de l'exercice comptable 2017 afin de mesurer les effets réels de la réforme.

Avant de commencer l'analyse proprement dites, les sociétés seront présentées en détaillant leurs activités et en mentionnant les différentes particularités de chacune d'entre elles pour déterminer les avantages fiscaux sur lesquels la réforme porte ses effets.

⁹ Statbel, « Statistiques structurelles sur les entreprises », Christelle Bruwier, 09.2019, p.5

3.1. Société active dans le secteur des prestations de services (médicale)

3.1.1. Présentation de la société

La société XY est une SRL qui a pour objet social l'exercice de la médecine, et plus particulièrement la pneumologie, et ce par les associés qui la composent, lesquels sont exclusivement des Médecins inscrits au Tableau de l'Ordre des Médecins et légalement habilités à exercer en Belgique ladite spécialité, dans le respect des prescriptions d'ordre déontologique, notamment des principes généraux de discrétion et de dignité de la profession médicale.

La société a été constituée en 2002 et est administrée par Monsieur X et Madame Y. Ils exercent leur activité dans un hôpital et dans un cabinet aménagé dans leur propre habitation.

3.1.2. Particularité(s) de la société

Ils n'effectuent pas beaucoup d'investissements car l'activité est principalement exercée à l'hôpital. Ils n'ont donc pas besoin de renouveler leur matériel souvent étant donné leur utilisation peu fréquente. La déduction pour investissement ne peut donc pas être revendiquée.

La société est toujours en bénéfice et l'affectation du résultat résulte toujours dans la constitution d'une réserve de liquidation. En effet, leur salaire est suffisant pour satisfaire leurs besoins et ils n'ont donc pas besoin d'un éventuel dividende en leur faveur. La constitution d'une réserve de liquidation au fil des années a donc été un choix stratégique dans le but de distribuer ces réserves à un taux plus avantageux soit 5 ans après leur constitution ou lors de la liquidation de la société.

La constitution de ces réserves au fil des années a permis à la société d'accroître ses capitaux propres pour renforcer le bénéfice de la déduction pour capital à risque.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société XY reposera donc principalement sur la déduction pour capital à risque.

2 voitures sont présentes dans la société. Une est utilisée par Monsieur X et l'autre est utilisée par Madame Y. Les deux voitures roulent au diesel et leurs émissions CO² sont respectivement de 112gr et de 122gr.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société XY reposera donc également sur les effets que présente la modification des pourcentages des D.N.A. liées aux véhicules.

Il est à noter que la société XY effectue un versement anticipé le 10 avril (échéance 1) par le biais d'un contrat BONIFISC établi avec un établissement bancaire et le contrat est reconduit tacitement chaque année.

3.1.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société

Le calcul d'impôt complet a été réalisé de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021. Il est repris avec les détails des différents calculs à l'annexe 3.

Premièrement, analysons les effets de la réforme sur la déduction pour capital à risque dont bénéficie la société XY, au travers du tableau suivant :

	Capitaux propres		Taux	DCR
	N	N-5		
EI 2018	382.887,68		0,737%	2.821,88
EI 2019	382.887,68	126.539,38	1,246%	638,82
EI 2020	382.887,68	126.539,38	1,226%	628,57
EI 2021	382.887,68	126.539,38	0,408%	209,18

Le tableau reprend la déduction pour capital à risque de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2021 pour la société XY.

Nous pouvons constater que la déduction pour capital à risque était un réel avantage pour la société vu qu'elle profitait d'une déduction s'élevant à 2.821,88 €. Cependant, la modification du calcul apportée par la réforme et la chute des taux de la déduction pour capital à risque au fil des exercices d'imposition fait perdre un avantage considérable à la société s'élevant à 2.612,70 €. La question est maintenant de savoir

si la diminution de cet avantage fiscal est compensée par les autres mesures instaurées par la réforme.

Deuxièmement, analysons les effets de la réforme sur la modification du calcul des D.N.A. liées aux véhicules, au travers du tableau suivant :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
D.N.A. voitures	8.384,74	8.384,74	8.384,74	12.408,73

Nous pouvons constater que les D.N.A. liées aux frais de voiture sont constantes de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2020, ce qui est normal étant donné que les modifications ne sont apportées qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021. Exercice d'imposition à partir duquel nous pouvons constater une réelle augmentation des D.N.A. voitures s'élevant à 4.023,99 €.

Pour résumer, nous avons donc une diminution de l'avantage fiscal de la déduction pour capital à risque et une augmentation du montant des D.N.A. liées aux frais de voitures. Nous avons de ce fait 2 effets négatifs de la réforme.

Cependant, en effectuant et en analysant les différents calculs de l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021, nous pouvons constater que l'effet de l'introduction de la réforme est plutôt bénéfique pour la société XY.

Analysons le tableau suivant qui reprend le montant de l'impôt des sociétés au fil des exercices d'imposition :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
I.Soc	302,69	-11.229,55	-11.226,52	-12.174,03

Nous pouvons constater que la société XY paie moins d'impôt des sociétés malgré le fait des 2 aspects négatifs énoncés plus haut et cela s'explique par la baisse des taux d'imposition. En effet, la différence d'impôt s'élève à 12.476,72 €.

En conclusion, la réforme de l'impôt des sociétés a un effet positif pour la société XY puisqu'elle paie moins d'impôt des sociétés à concurrence de 12.476,72 € (si le résultat de l'exercice comptable n'est pas modifié) malgré une baisse de la déduction pour capital à risque de 2.612,70 € et une augmentation des D.N.A. voitures de 4.023,99 €.

3.2. Société active dans le secteur de la construction

3.2.1. Présentation de la société

La société L est une SRL qui a pour objet social, pour compte propre, pour compte de tiers ou en participation, en Belgique ou à l'étranger :

- L'entreprise de zinguerie et de couvertures, métalliques ou non, de constructions ;
- La fabrication, la pose de charpentes et autres menuiseries, la fabrication, la pose de portes et châssis en métal ;
- La réalisation de travaux d'isolation thermique, de travaux de couvertures en tous matériaux, de travaux de plomberie ;
- La pose de matériaux d'isolation thermique, acoustique, anti vibratile et économiseurs d'énergie ;
- Le montage de cloisons sèches à base de plâtre ;
- Le nettoyage à la vapeur, le sablage et les activités analogues appliquées aux parties extérieures des bâtiments, ainsi que le rejointement ;
- Le montage et le démontage d'échafaudages et de plateformes de travail.

La société a été constituée en 2009 et est administrée par Monsieur L.

3.2.2. Particularité(s) de la société

Il n'effectue pas beaucoup d'investissements sauf pour renouveler les machines et les différents outils d'exploitations (en général, tous les 3 ou 5 ans). La déduction pour investissement n'est donc pas envisageable.

La société est toujours en bénéfice depuis quelques années et l'affectation du résultat résulte constamment dans la constitution d'une réserve de liquidation. En effet, comme pour la société médicale mentionnée dans le point précédent, le salaire de Monsieur L est suffisant pour satisfaire à ses besoins et il n'a donc pas besoin d'un éventuel dividende en sa faveur. La constitution d'une réserve de liquidation au fil des années a donc été un choix stratégique dans le but de distribuer ces réserves à un taux plus avantageux soit 5 ans après leur constitution ou lors de la liquidation de la société.

La constitution de ces réserves au fil des années a permis à la société d'accroître ses capitaux propres pour renforcer le bénéfice de la déduction pour capital à risque.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société L reposera donc principalement sur la déduction pour capital à risque.

1 voiture est présente dans la société et est utilisée par Monsieur L. Elle roule à l'essence et son émission CO² est de 97gr.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société L reposera donc également sur les effets que présente la modification des pourcentages des D.N.A. liées au véhicule.

Il est à noter que la société L a encore la possibilité de déduire des pertes antérieures, celles-ci étant encore assez importantes. J'ai donc décidé de ne pas introduire la déduction de ces pertes dans le cas pratique afin de voir les effets réels de la réforme sur le montant de l'impôt à payer.

3.2.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société

Le calcul d'impôt complet a été réalisé de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021. Il est repris avec les détails des différents calculs à l'annexe 4.

Premièrement, analysons les effets de la réforme sur la déduction pour capital à risque dont bénéficie la société L, au travers du tableau suivant :

	Capitaux propres		Taux	DCR
	N	N-5		
EI 2018	75.742,88		0,737%	558,23
EI 2019	75.742,88	74.027,18	1,246%	4,28
EI 2020	75.742,88	74.027,18	1,226%	4,21
EI 2021	75.742,88	74.027,18	0,408%	1,40

Le tableau reprend la déduction pour capital à risque de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2021 pour la société L.

Nous pouvons constater que la déduction pour capital à risque était un avantage pour la société vu qu'elle profitait d'une déduction s'élevant à 558,23 €. Cependant, la modification du calcul apportée par la réforme et la chute des taux de la déduction pour capital à risque au fil des exercices d'imposition fait perdre un avantage à la société s'élevant à 556,83 €. La question est maintenant de savoir si la diminution de cet avantage fiscal est compensée par les autres mesures instaurées par la réforme.

Deuxièmement, analysons les effets de la réforme sur la modification du calcul des D.N.A. liées aux véhicules, au travers du tableau suivant :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
D.N.A. voitures	1.976,14	1.976,14	1.976,14	3.351,73

Nous pouvons constater que les D.N.A. liées aux frais de voiture sont constantes de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2020, ce qui est normal étant donné que les modifications ne sont apportées qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021. Exercice d'imposition à partir duquel nous pouvons constater une réelle augmentation des D.N.A. voitures s'élevant à 1.375,59 €.

Pour résumer, nous avons donc une diminution de l'avantage fiscal de la déduction pour capital à risque et une augmentation du montant des D.N.A. liées aux frais de voitures. Nous avons de ce fait 2 effets négatifs de la réforme.

Cependant, en effectuant et en analysant les différents calculs de l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021, nous pouvons constater que l'effet de l'introduction de la réforme est plutôt bénéfique pour la société L.

Analysons le tableau suivant qui reprend le montant de l'impôt des sociétés au fil des exercices d'imposition :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
I.Soc	6.953,60	6.067,09	6.067,09	6.253,23

Nous pouvons constater que la société L paie moins d'impôt des sociétés malgré le fait des 2 aspects négatifs énoncés plus haut et cela s'explique par la baisse des taux d'imposition. En effet, la différence d'impôt s'élève à 700,37 €.

En conclusion, la réforme de l'impôt des sociétés a un effet positif pour la société L puisqu'elle paie moins d'impôt des sociétés à concurrence de 700,37 € (si le résultat de l'exercice comptable n'est pas modifié) malgré une baisse de la déduction pour capital à risque de 556,83 € et une augmentation des D.N.A. voitures de 1.375,59 €.

3.3. Société active dans le secteur des prestations de services (réparations de vélo)

3.3.1. Présentation de la société

La société M est une SRL qui a pour objet social le commerce en gros et en détail, tant en Belgique qu'à l'étranger, de tous véhicules à moteur, principalement de motocyclettes, de vélos et de tous accessoires et pièces de rechange concernant l'utilisation de ces engins, ainsi que la tenue d'un atelier de réparations et d'entretiens de ceux-ci, sans que la présente énonciation soit limitative.

La société a été constituée en 2001 et est administrée par Monsieur M.

3.3.2. Particularité(s) de la société

Il n'effectue pas beaucoup d'investissements sauf pour renouveler les machines et les différents outils d'exploitations (en général, tous les 3 ou 5 ans). La déduction pour investissement n'est donc pas envisageable. Une réserve d'investissement a été constituée lors de l'exercice d'imposition 2018 afin de couvrir les investissements

effectués lors de l'exercice comptable suivant. La déduction pour capital à risque n'est pas envisageable étant donné qu'elle n'est pas cumulable avec la constitution d'une réserve d'investissement.

La société ne comporte que des véhicules utilitaires utilisés pour l'activité professionnelle. Il n'y a donc aucune conséquence par rapport à la modification des taux de D.N.A. sur les voitures.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société M reposera donc uniquement sur la baisse des taux d'imposition.

3.3.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société

Le calcul d'impôt complet a été réalisé de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021. Il est repris avec les détails des différents calculs à l'annexe 5.

Analysons le tableau suivant qui reprend le montant de l'impôt des sociétés au fil des exercices d'imposition :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
I.Soc	6.995,40	5.851,48	5.851,48	5.736,74

Nous pouvons constater que la société M paie moins d'impôt des sociétés. Ce qui est normal vu la baisse considérable des taux d'imposition. En effet, la différence d'impôt s'élève à 1.258,65 €.

En conclusion, la réforme de l'impôt des sociétés a un effet positif pour la société M puisqu'elle paie moins d'impôt des sociétés à concurrence de 1.258,65 € (si le résultat de l'exercice comptable n'est pas modifié).

3.4. Société active dans le secteur commercial (vente et location de matériel/outillage à des professionnels)

3.4.1. Présentation de la société

La société LI est une SA qui a pour objet social la fabrication et le commerce de gros et le détail de machines pneumatiques et hydrauliques, d'outillage, de machines pour le travail du bois ; le commerce de gros et le détail, y compris la location et le leasing, en droguerie, couleurs, produits et articles d'entretien, en caoutchouc, en matière plastique, produits demis-finis en bois ou bois amélioré, articles de vannerie et de broserie, cordes, cordages, vêtements professionnels, produits abrasifs, produits et matériaux pour la construction.

La société a été constituée en 1979 et est administrée par Monsieur LI, Madame LI et leur fille.

3.4.2. Particularité(s) de la société

La société effectue beaucoup d'investissements chaque année. La déduction pour investissement est donc revendiquée chaque année vu la différence positive des taux comparé à la déduction pour capital à risque.

La société LI était considérée comme une PME jusqu'à l'exercice comptable 2019 inclus. En effet, les seuils déterminant la taille d'une entreprise n'ont été dépassés qu'à partir de l'exercice comptable 2018. La méthode d'amortissement changera donc à partir de l'exercice d'imposition 2020 (comme si la société était encore considérée comme une PME et que la réforme s'appliquait au niveau du calcul).

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société LI reposera donc principalement sur la déduction pour investissement mais également sur le montant des amortissements pratiqués.

3 voitures sont présentes dans la société et sont utilisées par Monsieur LI, son épouse ainsi que sa fille. Elles roulent aux diesel et leurs émissions CO² sont de 115gr, 146gr et 149gr.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société LI reposera donc également sur les effets que présente la modification des pourcentages des D.N.A. liée aux véhicules.

3.4.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société

Le calcul d'impôt complet a été réalisé de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021. Il est repris avec les détails des différents calculs à l'annexe 6.

Premièrement, analysons les effets de la modification du calcul des amortissements suite au dépassement des critères lors de 2 exercices comptables successifs. Cette analyse permet de voir les effets négatifs au niveau du changement de la méthode pour des sociétés effectuant beaucoup d'investissements chaque année pour des montants très importants.

A cette fin, un tableur Excel a été réalisé et se trouve à l'annexe 6. En analysant ce tableau, nous pouvons constater que la différence des amortissements actés est très importante. En effet, nous passons d'un montant d'amortissement de 418.497,33 € lorsque nous pratiquons l'amortissement d'une annuité complète à 167.585,94 € lorsque nous calculons les amortissements au prorata, soit une différence de charge de 250.911,39 €. La différence sera bien sûr rattrapée sur les exercices comptables postérieures.

Deuxièmement, analysons les effets de la réforme sur la déduction pour investissements dont bénéficie la société LI, au travers du tableau suivant :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
DPI	57.795,67	144.489,18	144.489,18	57.795,67

Le tableau reprend la déduction pour investissements de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2021 pour la société LI.

Nous pouvons constater que la déduction pour investissements était un avantage pour la société vu qu'elle profitait d'une déduction s'élevant à 57.795,67 €. La modification du calcul apportée par la réforme fait gagner à la société LI 86.693,51 € lors des exercices d'imposition 2019 et 2020 grâce à l'augmentation du taux à 20% au lieu de 8%.

Troisièmement, analysons les effets de la réforme sur la modification du calcul des D.N.A. liées aux véhicules, au travers du tableau suivant :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
D.N.A. voitures	12.290,40	12.290,40	12.290,40	17.834,24

Nous pouvons constater que les D.N.A. liées aux frais de voiture sont constantes de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2020, ce qui est normal étant donné que les modifications ne sont apportées qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021. Exercice d'imposition à partir duquel nous pouvons constater une réelle augmentation des D.N.A. voitures s'élevant à 5.543,84 €.

Pour résumer, nous avons donc une augmentation de l'avantage fiscal de la déduction pour investissements pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 et une augmentation du montant des D.N.A. liées aux frais de voitures. Nous avons de ce fait 1 effet positif et un effet négatif de la réforme.

En effectuant et en analysant les différents calculs de l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021, nous pouvons constater que l'effet de l'introduction de la réforme est plutôt négatif pour la société LI.

Analysons le tableau suivant qui reprend le montant de l'impôt des sociétés au fil des exercices d'imposition :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
I.Soc	-19,32	-50.701,35	-50.701,35	13.053,12

Nous pouvons constater que la société LI paie plus d'impôt des sociétés malgré la baisse des taux d'imposition. En effet, la différence d'impôt s'élève à 13.072,44 €. Cela s'explique principalement par la modification des amortissements pratiqués comme nous pouvons le constater à l'annexe 6.

En conclusion, la réforme de l'impôt des sociétés a un effet négatif pour la société LI puisqu'elle paie plus d'impôt des sociétés à concurrence de 13.072,44 € (si le résultat de l'exercice comptable n'est pas modifié).

3.5. Société active dans le secteur des prestations de services (logistique)

3.5.1. Présentation de la société

La société ML est une SRL qui a pour objet social, pour compte propre, pour compte de tiers ou en participation, en Belgique ou à l'étranger : la logistique, l'entreposage, la gestion et la maintenance de stocks pour le compte de tiers, la location d'emplacements, l'entreposage et la maintenance de véhicules de location, l'achat et la vente de palette de tout type, l'achat de biens d'équipements, y compris de véhicules utilitaires, pour la mise en location, l'exercice de mandats d'administrateur dans les sociétés commerciales, d'activités administratives et de gestion de ces sociétés.

La société a été constituée en 2000 et est administrée par Monsieur ML et ses 2 frères.

3.5.2. Particularité(s) de la société

Il n'effectue pas beaucoup d'investissements. La déduction pour investissement n'est donc pas envisageable.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société L reposera donc principalement sur la déduction pour capital à risque.

3 voitures sont présentes dans la société et sont utilisées par Messieurs ML. Elles roulent au diesel et leur émission CO² est de 110gr, 129gr et 147gr.

L'analyse de la réforme de l'impôt des sociétés sur la société ML reposera donc également sur les effets que présente la modification des pourcentages des D.N.A. liées aux véhicules.

Il est à noter que la société ML a encore la possibilité de déduire des pertes antérieures, celles-ci étant encore assez importantes. J'ai donc décidé de ne pas introduire la déduction de ces pertes dans le cas pratique afin de voir les effets réels de la réforme sur le montant de l'impôt à payer.

3.5.3. Analyses des effets de la réforme sur l'impôt de la société

Le calcul d'impôt complet a été réalisé de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021. Il est repris avec les détails des différents calculs à l'annexe 7.

Premièrement, analysons les effets de la réforme sur la déduction pour capital à risque dont bénéficie la société ML, au travers du tableau suivant :

	Capitaux propres		Retraitements	Taux	DCR
	N	N-5			
EI 2018	1.565.623,02		557.253,17	0,737%	7.431,69
EI 2019	1.565.623,02	1.784.479,91	557.253,17	1,246%	-545,39
EI 2020	1.565.623,02	1.784.479,91	557.253,17	1,226%	-536,64
EI 2021	1.565.623,02	1.784.479,91	557.253,17	0,408%	-178,59

Le tableau reprend la déduction pour capital à risque de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2021 pour la société ML.

Nous pouvons constater que la déduction pour capital à risque était un avantage pour la société vu qu'elle profitait d'une déduction s'élevant à 7.431,69 €. Cependant, la modification du calcul apportée par la réforme et la chute des taux de la déduction pour capital à risque au fil des exercices d'imposition fait perdre un avantage à la société s'élevant à 7.431,69 € étant donné que la déduction pour capital à risque devient

négative. La question est maintenant de savoir si la diminution de cet avantage fiscal est compensée par les autres mesures instaurées par la réforme.

Deuxièmement, analysons les effets de la réforme sur la modification du calcul des D.N.A. liées aux véhicules, au travers du tableau suivant :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
D.N.A. voitures	4.228,26	4.228,26	4.228,26	6.599,27

Nous pouvons constater que les D.N.A. liées aux frais de voiture sont constantes de l'exercice d'imposition 2018 à l'exercice d'imposition 2020, ce qui est normal étant donné que les modifications ne sont apportées qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021. Exercice d'imposition à partir duquel nous pouvons constater une réelle augmentation des D.N.A. voitures s'élevant à 2.371,01 €.

Pour résumer, nous avons donc une diminution de l'avantage fiscal de la déduction pour capital à risque et une augmentation du montant des D.N.A. liées aux frais de voitures. Nous avons de ce fait 2 effets négatifs de la réforme.

Cependant, en effectuant et en analysant les différents calculs de l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2017 à l'exercice d'imposition 2021, nous pouvons constater que l'effet de l'introduction de la réforme est plutôt bénéfique pour la société ML.

Analysons le tableau suivant qui reprend le montant de l'impôt des sociétés au fil des exercices d'imposition :

	EI 2018	EI 2019	EI 2020	EI 2021
I.Soc	16.652,82	16.690,51	16.690,51	14.669,00

Nous pouvons constater que la société ML paie moins d'impôt des sociétés malgré le fait des 2 aspects négatifs énoncés plus haut et cela s'explique par la baisse des taux d'imposition. En effet, la différence d'impôt s'élève à 1.983,82 €.

En conclusion, la réforme de l'impôt des sociétés a un effet positif pour la société ML puisqu'elle paie moins d'impôt des sociétés à concurrence de 1.983,82 € (si le résultat de l'exercice comptable n'est pas modifié) malgré une baisse de la déduction pour capital à risque de 7.431,69 € et une augmentation des D.N.A. voitures de 2.371,00 €.

Partie 4 : La réserve de liquidation

La réserve de liquidation a été instaurée depuis l'exercice d'imposition 2015 suite à la loi-programme du 19 décembre 2014. Elle ne peut être constituée que par des petites sociétés sur base critères de l'article 1:24 du Code des Sociétés et des Associations. Il n'est pas nécessaire que la société reste « petite » après la constitution de la réserve mais elle doit obligatoirement l'être lors de la constitution de celle-ci.

La réserve de liquidation doit être comptabilisé à un compte distinct du passif dans un compte 13. La réserve de liquidation est une réserve taxée et se trouvera donc dans la déclaration fiscale sous le code 1012.

L'affectation du résultat peut prévoir la constitution de la réserve de liquidation pour totalité ou partie du bénéfice comptable après impôt. Elle ne peut être constituée que par le bénéfice de l'exercice comptable en cours, on ne peut pas constituer la réserve avec un bénéfice reporté d'un exercice antérieur.

Lors de la constitution de la réserve de liquidation, une cotisation distincte de 10% doit être payée en même temps que l'impôt des sociétés. Cette cotisation distincte est comptabilisée dans un compte 67 et n'est donc pas déductible (elle fait partie des dépenses non admises).

Le formulaire 275 A doit être joint à la déclaration fiscale à partir du moment où une réserve de liquidation est constituée.

Lorsque la réserve de liquidation est distribuée sous forme d'un boni de liquidation, elle n'est soumise à aucun précompte mobilier car elle ne constitue pas un revenu mobilier imposable sur base de l'article 21, 11° du C.I.R. 1992.

Lorsque la réserve de liquidation est distribuée sous forme de dividendes ordinaires, les taux suivants sont applicables :

- Distribution dans les 5 ans à partir de la fin de la période imposable de la constitution de la réserve : 20% (soit 30% au total si on ajoute la cotisation distincte payée lors de la constitution de la réserve),
- Distribution après une période de 5 ans à partir de la constitution de la réserve : 5% (soit 15% au total si on ajoute la cotisation distincte payée lors de la constitution de la réserve),
- Distribution lors de la liquidation de la société : aucun précompte mobilier n'est dû.

Dans le cas où plusieurs réserves de liquidations ont été constituées dans plusieurs exercices comptables différents, la distribution porte sur les réserves les plus anciennes.

La comptabilisation de la réserve de liquidation et la cotisation distincte de 10% s'effectue comme suit :

Comptabilisation de la cotisation distincte de 10%			
6702	Charges fiscales estimées	X	
4500	Dettes fiscales estimées		X

Comptabilisation de la réserve de liquidation			
6921	Dotation aux autres réserves	X	
1330	Réserves disponibles		X

La comptabilisation de la distribution de la réserve de liquidation s'effectue comme suit :

Comptabilisation à la date d'inventaire			
1330	Réserves disponibles	X	
7920	Prélèvements sur les réserves		X

Comptabilisation de l'attribution ou de la mise en paiement			
6940	Rémunération du capital	X	
4710	Dividendes		X
4530	Précomptes retenus		X

Exemple : Le bilan clôturé au 31.12.2018 de la société X se clôture par un bénéfice de l'exercice après impôt de 50.000,00 €. L'assemblée générale décide d'affecter la totalité du bénéfice de l'exercice après impôt à la constitution d'une réserve de liquidation.

Le montant maximum que nous pouvons affecter à cette réserve s'élève à 45.454,54 € ($50.000,00 \text{ €} / 1,10$) que nous arrondissons à 45.450,00 € pour ne pas avoir de montant à décimales.

Le montant de la cotisation distincte de 10% s'élève donc à 4.545,00 €. Afin de vérifier si l'affectation est correcte, nous pouvons additionner les deux montants qui ne doivent pas dépasser les 50.000,00 € du bénéfice comptable après impôt étant donné que la cotisation distincte est incluse dans celui-ci. Le montant total de la réserve de liquidation et de la cotisation distincte s'élève à 49.995,00 €.

Les écritures comptables de l'affectation du résultat à comptabiliser sont les suivantes :

Comptabilisation de la cotisation distincte de 10%			
6702	Charges fiscales estimées	4.545,00	
4500	Dettes fiscales estimées		4.545,00

Comptabilisation de la réserve de liquidation			
6921	Dotation aux autres réserves	45.450,00	
1330	Réserves disponibles		45.450,00

Reprise du bénéfice reporté de l'exercice précédent			
1400	Bénéfice reporté	X	
7900	Bénéfice reporté ex. précédent		X

Bénéfice à reporter			
6930	Bénéfice à reporter	X + 5,00	
1400	Bénéfice reporté		X + 5,00

Hypothèse 1 : L'assemblée générale qui s'est réunie pour l'exercice comptable clôturé au 31.12.2020 décide de distribuer la réserve de liquidation constituée lors de l'exercice comptable clôturé au 31.12.2018.

Comptabilisation à la date d'inventaire			
1330	Réserves disponibles	45.450,00	
7920	Prélèvements sur les réserves		45.450,00

Comptabilisation de l'attribution ou de la mise en paiement			
6940	Rémunération du capital	45.450,00	
4710	Dividendes		36.360,00
4530	Précomptes retenus		9.090,00

Etant donné que la distribution de la réserve de liquidation est effectuée dans les 5 ans de sa constitution, le précompte mobilier dû s'élève à 9.090,00 €, soit 20% calculé sur le montant prélevé de la réserve de liquidation.

Au total, la société n'a pas eu de gain sur le taux du précompte mobilier. En effet, lors de la constitution de la réserve, une cotisation distincte de 10% a déjà été payée à laquelle on ajoute les 20% qui sont supportés lors du prélèvement de cette réserve. Au total, c'est un pourcentage de 30% qui est retenu sur le prélèvement de la réserve de liquidation comme si nous étions dans le cas d'une distribution de dividendes ordinaires.

Hypothèse 2 : L'assemblée générale qui s'est réunie pour l'exercice comptable clôturé au 31.12.2024 décide de distribuer la réserve de liquidation constituée lors de l'exercice comptable clôturé au 31.12.2018.

Comptabilisation à la date d'inventaire			
1330	Réserves disponibles	45.450,00	
7920	Prélèvements sur les réserves		45.450,00

Comptabilisation de l'attribution ou de la mise en paiement			
6940	Rémunération du capital	45.450,00	
4710	Dividendes		43.177,50
4530	Précomptes retenus		2.272,50

Etant donné que la distribution de la réserve de liquidation est effectuée après les 5 ans de sa constitution, le précompte mobilier dû s'élève à 2.272,50 €, soit 5% calculé sur le montant prélevé de la réserve de liquidation.

Au total, la société a bénéficié d'un taux réduit de 15%. En effet, lors de la constitution de la réserve, une cotisation distincte de 10% a déjà été payée à laquelle on ajoute les 5% qui sont supportés lors du prélèvement de cette réserve. Au total, c'est un pourcentage de 15% qui est retenu sur le prélèvement de la réserve de liquidation. Le gain représente donc un montant de 6.817,50 € dont le(s) dirigeant(s) pourront bénéficier en tant que dividende.

La réserve de liquidation est donc une bonne alternative à la distribution d'un dividende ordinaire pour pouvoir bénéficier d'un taux réduit de précompte mobilier. Cependant, ce n'est pas très attrayant pour les sociétés qui ne souhaitent pas attendre pour pouvoir distribuer un dividende. En effet, elles n'ont aucun gain vu que les 20% gagné au départ seront dû lors du prélèvement de la réserve.

Une bonne initiative seraient donc de constituer une réserve de liquidation dès que la situation de la société le permet. Le but serait donc de constituer une réserve de liquidation chaque année pour ainsi permettre un prélèvement à moindre coût tous les ans. Les bénéficiaires auront une augmentation nette du dividende et le précompte mobilier supporté serait significativement diminué.

Conclusion

« Bud-gé-tai-re-ment neutre! C'est ce qu'avait clamé haut et fort le ministre des Finances Johan Van Overtveldt (N-VA) sous la précédente législature à l'heure de défendre la réforme de l'impôt des sociétés (Isoc), entrée en vigueur en 2018.

En clair, le coût de la baisse du taux d'imposition des sociétés de 33 à 25% (environ 5 milliards d'€) devait être compensé par des mesures, présentes ou à venir, élargissant la base imposable des sociétés. Imparable, à première vue. Des dizaines de mesures, souvent complexes, devaient permettre de remplir les caisses du Trésor Public. L'équation est loin d'être aussi simple, et est rendue d'autant plus compliquée qu'une bataille politique d'une rare intensité fait actuellement rage au Parlement... »¹⁰

Dans l'introduction, les questions suivantes étaient posées :

- Est-ce que les entreprises peuvent encore bénéficier d'avantages fiscaux pour diminuer considérablement leur charge fiscale ?
- Est-ce que la réforme de l'impôt des sociétés est en faveur de toutes les entreprises ?

Ces questions trouvent leurs réponses au fil de cet ouvrage et sont regroupées dans les analyses qui vont suivre.

L'analyse des effets de la réforme a été réalisée sur 5 sociétés issues des secteurs d'activités suivants :

- Secteur commercial,
- Secteur de la construction,
- Secteur des prestations de services.

¹⁰ <https://www.lalibre.be/belgique/politique-belge/reforme-de-l-impot-des-societes-une-bataille-politique-a-1-milliard-d-e-5df61cbcd8ad58130dd5ac48>

Ces 3 secteurs d'activités représentent la majeure partie des entreprises présentes en Belgique (93%)¹¹. L'analyse a donc été effectuée précisément sur des entreprises spécifiques mais touche d'autres sociétés car les avantages fiscaux qui sont analysés sont applicables également pour des entreprises actives dans d'autres secteurs.

Premièrement, nous allons répondre à la question de savoir s'il existe encore, à l'heure d'aujourd'hui, des avantages fiscaux pouvant diminuer la charge fiscale des entreprises.

Concernant les amortissements, le fait de supprimer l'amortissement d'une annuité complète et de le remplacer par un calcul au prorata (pour les PME car tel était déjà le cas pour les grandes entreprises) peut affecter fortement la base imposable si l'investissement a été acquis en fin d'année et si le montant de celui-ci est important. Néanmoins, la perte de l'avantage de l'annuité complète se récupérera la dernière année de l'amortissement du bien acquis. En finalité, rien n'est perdu vu que l'amortissement sera quand même comptabilisé dans sa totalité, il sera juste reporté à un exercice d'imposition suivant. Nous avons pu constater les effets que peut avoir cette modification pour le premier exercice comptable où est appliqué le prorata dans le cas de la société LI.

La modification du calcul des D.N.A., quant à elle, peut être également favorable ou être défavorable dans les cas où le taux d'émission de CO² est plus ou moins important. Les effets ont été négatifs pour les 5 sociétés analysées.

Par contre, au niveau des R.D.T., l'avantage que l'on peut en ressortir est le retranchement total sur la base imposable du dividende perçus et donc celui-ci n'est pas imposé du tout. Pour rappel, avant l'exercice d'imposition 2018, celui-ci était imposé à concurrence de 5% du dividende perçu. Cette modification est donc bénéfique pour les entreprises mais surtout pour les holdings.

Passons maintenant à la déduction pour capital à risque. Le calcul a été profondément modifié. En effet, nous passons d'une simple multiplication des fonds propres par un

¹¹ Statbel, « Statistiques structurelles sur les entreprises », Christelle Bruwier, 09.2019, p.5

taux déterminé à la multiplication par un taux déterminé d'1/5 de l'augmentation des fonds propres en comparant l'année N à l'année N-5. De plus, les taux de déduction pour capital à risque ne font que diminuer au fil des exercices d'imposition pour d'ailleurs se retrouver à une valeur nulle pour les grandes sociétés pour l'exercice d'imposition 2021. A l'avenir, je pense que la déduction pour capital à risque ne sera quasiment plus appliquée par les entreprises étant donné que les taux ne sont plus significatifs. En effet, depuis le nouveau calcul applicable et au vu des taux qui ne font que baisser, la déduction pour capital à risque ne rapporte presque plus rien aux sociétés par rapport à la déduction pour investissement par exemple.

Concernant la déduction pour investissement, le taux de base était fixé à 8% et a été élevé à 20% pour les investissements réalisés lors des exercices d'imposition 2019 et 2020. Cependant, celui-ci a été diminué pour revenir à une valeur de 8% à partir de l'exercice d'imposition 2021. Suite à la baisse des taux d'imposition relative à l'exercice d'imposition 2021, l'effet n'est pas très important. La hausse de 8% à 20% était bénéfique pour les entreprises et donc il était préférable pour celles qui devaient effectuer des investissements de les faire en 2018 ou en 2019.

La baisse des taux d'imposition est forcément favorable aux entreprises si on ne regarde pas les avantages fiscaux qui, eux, ne font que disparaître ou diminuer. En effet, nous passons d'un taux d'imposition de 33,99% à un taux d'imposition de 25%, soit une différence de 8,99%.

Deuxièmement, nous allons répondre à la question de savoir si l'entrée en vigueur de la réforme de l'impôt des sociétés est finalement bénéfique pour les entreprises ou pas.

Dans le cas des sociétés analysées, la réforme apporte des effets positifs sur 4 d'entre elles. En effet, 4 sociétés (L, M, XY, ML) paient moins d'impôt et 1 (LI) en paie plus si l'on compare l'exercice d'imposition 2018 avec l'exercice d'imposition 2021. En règle générale, la diminution de l'impôt des sociétés est observée suite à l'abaissement des taux d'imposition. En effet, il n'existe quasiment plus de déductions étant donné que la déduction pour capital à risque diminue de plus en plus et que la déduction pour

investissement ne peut être appliquée que si les sociétés investissent. Ce qui n'est pas toujours faisable si les liquidités sont insuffisantes.

Pour compenser la baisse des taux d'imposition, le pourcentage des D.N.A. voitures est, dans la plupart des cas, revu à la hausse et d'autres mesures telles que les réductions de capital calculées au prorata, la modification du calcul des amortissements qui doit maintenant être effectué au prorata, permettent à l'état de récupérer plus vite l'impôt. Cependant, cela reste une avance sur impôt et ne fera que déplacer le « problème » car l'impôt payé en avance ne sera plus dû plus tard. Je pense notamment au précompte mobilier à payer lors d'une réduction de capital qui ne sera plus à payer lors de la liquidation de la société.

En conclusion, suite aux analyses effectuées, je pense que la réforme de l'impôt des sociétés est bénéfique pour les PME car elles ne disposent en général pas de beaucoup de fonds propres et qu'elles n'investissent pas pour des montants importants. De ce fait, les effets négatifs de la déduction pour capital à risque ou de la déduction pour investissements ainsi que le calcul des amortissements au prorata qu'apportent la réforme n'influence pas beaucoup l'impôt de ces sociétés.

A contrario, pour les grandes entreprises, je pense que la réforme de l'impôt des sociétés apporte des effets négatifs. En effet, celles-ci investissent en général beaucoup d'argent pour alimenter leurs exploitations mais également leurs capitaux propres. Elles sont donc fortement affectées par la réforme au niveau de la déduction pour capital à risque qui devient nulle à partir de l'exercice d'imposition 2021, à la modification des pourcentages des D.N.A. voitures car elles en ont parfois des dizaines, mais également au niveau du calcul des amortissements comme nous avons pu le constater dans l'analyse du cas de la société LI.

La réforme de l'impôt des sociétés est-elle budgétairement neutre ? C'est une question à laquelle aucune réponse n'est donnée. Il est très difficile de définir cela car ça dépend de beaucoup de facteurs différents. En effet, la réforme a été votée pour permettre à la Belgique d'être compétitive au niveau des taux d'imposition.

Pour résumer, « une réforme et une diminution de l'impôt des sociétés s'imposent depuis déjà bien longtemps. Une réforme est nécessaire parce que la stratégie de niches de la Belgique, qui combine un taux nominal élevé à de nombreuses possibilités de déduction, surtout pour les multinationales, n'est plus compétitive et n'est plus autorisée par l'Europe et l'OCDE. Un taux nominal inférieur, avec une limite des possibilités de déductions, est plus efficace et plus équitable. Pousse vers le haut donc. Mais celui qui pense que les multinationales vont en grande partie financer la diminution du taux croit encore que Saint-Nicolas paiera le reste du déficit. »¹²

En effet, si le taux nominal à l'impôt des sociétés diminue, ce n'est pas le cas de l'impôt effectif. Celui-ci a augmenté à +/- 30% ces dernières années notamment suite à la diminution de la déduction pour capital à risque. Dans le cas où la réforme serait budgétairement neutre, le taux effectif resterait le même et ce n'est pas avec celui-ci que la Belgique sera concurrente sur le plan international.

¹² <https://trends.levif.be/economie/politique-economique/la-reforme-de-l-impot-des-societes-n-est-pas-budgetairement-neutre-meme-pas-en-reve/article-opinion-704593.html>

Bibliographie

- Dominique Darté et Yves Noël, « Maîtriser l'I.Soc », 2019, Editions Edipro
- Lida Achtari, Françoise Baltus, Olivier Bertin, Julien Buy, Déborah Charlier, André Culot, Olivier D'Aout, Christophe Franssen, Christophe Lenoir, Thierry Litannie, Marc Marlière, Jonathan Picavet, Olivier Querinjean, Arnaud Scheyvaerts, Eric Van Brustem et Robert Winand, « Manuel de procédure fiscale », 2019, 3^{ème} édition, Anthémis
- Thilmany Jean, « Impôt des sociétés approfondi », cours dispensé en 2019, UCL
- Pierre-François Coppens, « Fiscalité des sociétés belges, de leurs actionnaires et de leurs dirigeants », 2017
- FEB, « Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020 », décembre 2017
- Réforme de l'impôt des sociétés publiée au moniteur belge le 29.12.2017
- IEC- Wolters Kluwer, « CodAc de l'expert-comptable et du conseil fiscal », 2019
- Circulaire 2018/C/118 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'Isoc
- Circulaire 2020/C/22 relative à la déduction pour capital à risque
- Mémento de clôture annuelle : exercice d'imposition 2020 – revenus 2019, RSM, Corporate Copyright
- <https://www.ing.be/fr/retail/investing/private-banking/taxes-capital-gains-family-business> consulté le 05/07/2020

- Circulaire 2019/C/24 concernant les taux d'imposition distincts applicables aux prélèvements réalisés sur certaines réserves exonérées
- Circulaire 2019/C/42 relative à la dispense de versement du précompte professionnel pour le travail en équipe de nuit
- Circulaire 2019/C/105 concernant les nouvelles dispositions en matière d'intérêts moratoires
- Circulaire 2018/C/76 relative à la dispense de versement de précompte professionnel pour le travail en équipe ou de nuit – suppression de l'approche « par travailleur »
- Circulaire 2019/C/37 relative aux modifications apportées en matière de « taux d'intérêt du marché pour la déductibilité des intérêts à titre de frais professionnels
- Circulaire 2019/C136 relative à la définition d'établissement belge
- PACIOLI n°172, IPCF, 04-17 octobre 2004, le point sur le régime des déductions pour investissements
- Circulaire 2020/C/2 concernant les intérêts de retard et les intérêts moratoires en matière d'impôt sur les revenus – Modifications apportées par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés
- Doc. Parl., Chambre des représentants de Belgique, La réforme de l'impôt de l'impôt des sociétés, 5^{ème} session de la 54^e législature, Doc 54-2864/007, 1^{er} février 2018
- Doc. Parl., Chambre des représentants de Belgique, proposition de loi, 5^{ème} session de la 54^e législature, Doc 54-2920/001, 31 janvier 2018
- Doc. Parl., Chambre des représentants de Belgique, proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, 5^{ème} session de la 54^e législature, Doc 54-2864/001, 20 décembre 2017

- PTB, Réforme de l'impôt des sociétés : les six mensonges du gouvernements, 11 décembre 2017, <https://archive.ptb.be/articles/reforme-de-l-impot-des-societes-les-six-mensonges-du-gouvernement>, consulté le 13/07/2020
- SPF FINANCES, Réforme de l'impôt des sociétés : les principaux axes, <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-reforme-isoc-2018.pdf> consulté le 13/07/2020
- OCDE, Note de synthèse n°3, L'imposition des entreprises multinationales : Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS), octobre 2015
- FEB, La nouvelle directive européenne contre l'évasion fiscale est approuvée, https://www.feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/fiscaliteit/nieuwe-europese-richtlijn-tegen-belastingontwijking-goedgekeurd/la-nouvelle-directive-europeenne-contre-levasion-fiscale-est-approuvee_pdf.pdf, consulté le 13/07/2020
- Patricia Stas et Frédéric Lettany, MONARDLAW, Exonération à 100% des dividendes pour les sociétés mères belges, 31 octobre 2017, https://www.monardlaw.be/fr/home/-/asset_publisher/3DwqCLLTN4YX/content/dividenden-voor-100-vrijgesteld-bij-belgische-moederverenootschappen/maximized, consulté le 14/07/2020
- SPF FINANCES, déduction pour investissement, https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/avantages_fiscaux/deduction_pour_investissement#q1, consulté le 14/07/2020
- SPF FINANCES, déduction pour investissement, https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/avantages_fiscaux/deduction_pour_investissement#q4, consulté le 14/07/2020
- Statbel, « Statistiques structurelles sur les entreprises », Christelle Bruwier, 09/2019, p.5

