



Institute
for Tax Advisors
& Accountants

2024

ALMANACH ISOC

Almanach Impôt des sociétés 2024

Dirk Geerts

 LARCIER
INTERSENTIA

*Lors de la mise sous presse, la déclaration exercice d'imposition 2024
n'était pas encore disponible.*

Édition française : Almanach Impôt des sociétés 2024 (en collaboration avec Laurence Cantineau – Économiste – Spécialisation en fiscalité et comptabilité des entreprises).

Almanach Impôt des sociétés est une publication de **Larcier-Intersentia**

Pour tout renseignement, veuillez nous contacter au 0800 39 067 ou contact@larcier-intersentia.com.

www.larcier-intersentia.com

© 2024 Lefebvre Sarrut Belgium sa, Rue Haute 139, Loft 6, 1000 Bruxelles

Aucune partie de cette publication ne peut être reproduite, enregistrée par n'importe quel procédé ou transmise sous n'importe quelle forme ou par n'importe quel moyen électronique, mécanique, photographique ou disque, sans la permission préalable, confirmée par écrit, de l'éditeur.

Malgré tous les soins apportés à l'Almanach Impôt des sociétés, des erreurs peuvent avoir été commises. L'éditeur et la rédaction déclinent toute responsabilité en la matière. Les informations contenues dans le présent ouvrage sont actualisées au 04.03.2024.

ISBN 978 94 6415 438 2

D/2024/6040/022

NUR 826

Préface

Les sociétés contribuent aux frais de la communauté par le biais de l'impôt des sociétés.

Le Gouvernement utilise l'impôt des sociétés comme un instrument de gouvernement économique qui stimule ou décourage certains comportements. C'est la raison pour laquelle cet impôt, tout comme l'impôt des personnes physiques, est devenu un mécanisme complexe.

On attend du conseiller fiscal qu'il fasse preuve d'inventivité et qu'il soit à la recherche de « la voie la moins imposée ». Par contre, le représentant du gouvernement doit lutter contre les abus et les optimisations illicites.

Ce qu'ils partagent, c'est ce besoin qu'ils ont tous les deux de disposer d'un instrument de base capable d'exposer cette matière complexe de manière concise et dans un langage clair.

Ceci est également l'objectif de cet Almanach Impôt des sociétés.

L'Almanach Impôt des sociétés comprend trois parties. La première partie est consacrée à l'impôt des sociétés lui-même, la deuxième partie commente les aspects procéduraux et la troisième partie s'attache à la fiscalité des revenus des dirigeants d'entreprise (requalification des loyers, avantages de toute nature...).

Cette nouvelle édition est composée des législations, questions parlementaires et circulaires administratives les plus importantes qui sont parues en 2023.

Vos suggestions ou remarques sont toujours les bienvenues par email à l'adresse expert@taxwin.be.

Cet Almanach est mis à jour au 4 mars 2024.

Bonne lecture !

L'auteur,

Dirk GEERTS

Préface	5
Sommaire	7
PARTIE I – L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	23
CHAPITRE 1 – Sociétés assujetties	25
CHAPITRE 2 – Revenus imposables	29
CHAPITRE 3 – Revenus exonérés	44
CHAPITRE 4 – Frais professionnels	45
CHAPITRE 5 – Plus-values	70
CHAPITRE 6 – Détermination de la base imposable	85
CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal	86
CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable	143
CHAPITRE 9 – Détermination du résultat fiscal et du résultat imposable des sociétés belges ayant des établissements étrangers	180
CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition	182
CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises	203
CHAPITRE 12 – Régimes fiscaux favorables	216
PARTIE II – PROCÉDURE : ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	217
CHAPITRE 1 – Déclaration	220
CHAPITRE 2 – Délais d'investigation et de contrôle	228
CHAPITRE 3 – Moyens de preuve de l'Administration	231
CHAPITRE 4 – Procédure de rectification	238
CHAPITRE 5 – Procédure de taxation	241
CHAPITRE 6 – Rectification par voie de rôle	246
CHAPITRE 7 – Réclamations	247
CHAPITRE 8 – Dégrèvements d'office	251
CHAPITRE 9 – Service de conciliation fiscale	253
CHAPITRE 10 – Appel et cassation	254
CHAPITRE 11 – Principes de bonne administration	256
CHAPITRE 12 – Sanctions	257
PARTIE III – REVENUS DES ACTIONNAIRES, DES ADMINISTRATEURS ET DES ASSOCIÉS	261
CHAPITRE 1 – Dirigeants d'entreprises	263
CHAPITRE 2 – Sortes de revenus	265
CHAPITRE 3 – Frais professionnels	272
ANNEXE	274

Sommaire

Préface	5
PARTIE I – L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	23
CHAPITRE 1 – Sociétés assujetties	25
1. Le terme « société »	25
2. Sociétés assujetties à l'impôt des sociétés	25
2.1. Introduction	25
2.2. Analyse des conditions	25
2.2.1. Personnalité juridique	25
2.2.2. Activité lucrative	25
2.2.3. Domicile fiscal – société résidente	25
2.3. Particularité : les sociétés en constitution	26
2.4. Particularité : sociétés de production agréées en matière de tax shelter audiovisuel – tax shelter arts de la scène	26
3. Sociétés non assujetties à l'impôt des sociétés	26
3.1. Sociétés qui sont inconditionnellement exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés	26
3.2. Associations sans but lucratif et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui sont, sous certaines conditions, exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés	27
3.3. Associations sans but lucratif et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui se limitent à certaines activités autorisées	28
4. Taille de la société	28
CHAPITRE 2 – Revenus imposables	29
1. Introduction	29
2. Revenus de biens immeubles	29
2.1. Généralités	29
2.2. Précompte immobilier	29
2.2.1. Non imputable	29
2.2.2. Matériel et outillage	29
3. Revenus des capitaux et biens mobiliers	30
3.1. Revenus de biens mobiliers	30
3.2. Revenus de capitaux mobiliers	30
3.2.1. Dividendes	30
3.2.2. Intérêts	30
3.2.3. Précompte mobilier	31
3.3. Pas de dispenses spécifiques	31
4. Revenus professionnels	31
4.1. Bénéfices provenant d'une exploitation	31
4.2. Plus-values et moins-values	31
4.3. Sous-évaluations d'actifs et surévaluations de passifs	31
4.4. Bénéfices provenant d'une exonération de versement de précompte professionnel	32
4.4.1. Introduction	32
4.4.2. Exonération relative aux heures supplémentaires	32
4.4.3. Dispense en matière de marine marchande, de dragage et de remorquage	33
4.4.4. Dispense relative aux chercheurs	33
4.4.5. Dispositions spécifiques relatives au secteur de la pêche en mer	36
4.4.6. Dispense relative au travail en équipe ou au travail de nuit – système de travail en continu	36
4.4.7. Limitation générale de l'obligation de versement	37
4.4.8. Exonération relative aux sportifs	38
4.4.9. Exonération dans le cadre de licenciements collectifs à grande échelle réalisés dans une zone d'aide	38
4.4.10. Exonération pour les entreprises qui débutent	38

Sommaire

4.4.11.	Dispense dans le cadre du COVID-19	40
4.4.12.	Dispense pour la formation de travailleurs	40
4.4.13.	Dispense pour les travailleurs occasionnels dans le secteur de la fruiticulture et de la culture maraîchère	40
4.4.14.	Dispense pour les employeurs qui sont touchés par une calamité naturelle	40
4.5.	Revenus de sociétés ou associations sans personnalité juridique	40
4.5.1.	Exonération à concurrence du supplément compensatoire sur les salaires de départ pour les jeunes	41
4.6.	Actifs produits pour usage propre	41
4.7.	Prix de transfert	41
4.8.	Revenus imposables en vertu de la législation CFC (à partir du 01.01.2019)	41
4.9.	Revenus imposables en vertu des dispositions liées aux « dispositifs hybrides »	42
4.10.	Moment de l'imposabilité	42
4.10.1.	Généralités	42
4.10.2.	Profits perçus par une société	42
4.10.3.	Commandes en cours d'exécution	42
5.	Bases forfaitaires de taxation	42
5.1.	Généralités	42
5.2.	Procédure d'imposition	43
5.3.	Le calcul des bases de taxation (article 182 AR/CIR 92)	43
5.3.1.	Minima absolus	43
5.3.2.	Minima sectoriels spécifiques	43
5.4.	Tarif	43
5.5.	Application possible des déductions fiscales	43
	CHAPITRE 3 – Revenus exonérés	44
	CHAPITRE 4 – Frais professionnels	45
1.	Généralités	45
1.1.	Frais déductibles	45
1.2.	Dépenses non admises	45
1.3.	Conditions générales	45
1.3.1.	Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable	45
1.3.2.	Faits ou supportés pour acquérir des revenus professionnels	45
1.3.3.	Frais déraisonnables	46
1.3.4.	Caractère certain et liquide	46
1.4.	Interaction articles 26 et 49 CIR 92	46
2.	Amortissements	46
2.1.	Généralités	46
2.2.	Montant de l'amortissement	46
2.3.	Pourcentages d'amortissement	46
2.4.	L'année d'acquisition ou de constitution	47
2.4.1.	À partir du 01.01.2020	47
2.4.2.	Jusqu'au 31.12.2019	47
2.5.	Année de l'aliénation	47
2.6.	Immobilisations incorporelles	47
2.7.	Les frais accessoires	47
2.7.1.	Le choix pour les petites sociétés	47
2.7.2.	Voitures : amortissements toujours étalés	48
2.7.3.	Frais accessoires à l'achat d'un terrain	48
2.8.	Les frais d'établissement	48
2.9.	Amortissement de l'usufruit	48
2.10.	Bâtiments érigés sur un terrain pris en superficie	48
2.11.	Amortissements relatifs à des bornes de recharge fixes pour véhicules électriques à 200 % ou 150 %	48
2.12.	Immobilisations en cours	48
2.13.	Les actifs en leasing	48
2.14.	Prix d'achat variable ou paiement différé	49
2.15.	Régimes d'amortissement	49
2.15.1.	Régime d'amortissement linéaire	49
2.15.2.	Amortissement dégressif	49
3.	Loyer et charges locatives	51
3.1.	Généralités	51

3.2.	Condition de déductibilité – obligation de déclaration spéciale (cf. articles 53, 33° et 307, § 2/2 CIR 92)	51
3.2.1.	Généralité – déduction conditionnelle	51
3.2.2.	En principe non déductible en cas de location d'un logement privé	51
3.3.	Garantie locative et loyers payés d'avance	51
3.4.	Imposition dans le chef du bénéficiaire	51
3.5.	Requalification du loyer	52
3.5.1.	Principe	52
3.5.2.	Calcul sur base journalière	52
3.5.3.	Changement de propriétaire	52
3.5.4.	Biens immobiliers non visés	52
3.5.5.	Plusieurs biens immobiliers	52
3.5.6.	Requalification	52
3.5.7.	Location après la cessation d'une entreprise en personne physique	52
3.5.8.	Location meublée	52
3.5.9.	Pas de déduction de frais	53
3.5.10.	Périodes différentes	53
3.5.11.	Précompte professionnel	53
4.	Intérêts	53
4.1.	Intérêts payés à des institutions financières	53
4.2.	Intérêts payés à des tiers	53
4.3.	Intérêts et autres sommes payés ou attribués à des non-résidents	54
4.3.1.	Principe	54
4.3.2.	Preuve contraire	55
4.4.	Intérêts d'emprunts lorsque le bénéficiaire de ceux-ci ou le groupe de société qui en bénéficie est soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation avantageux ou n'est pas soumis à l'impôt (article 198, premier alinéa, 11 CIR 92)	55
4.4.1.	Sous-capitalisation	55
4.4.2.	La mesure	55
4.4.3.	Exceptions	55
4.4.4.	Lien avec les articles 54 et 55 CIR 92	56
4.5.	Limitation de déductibilité en vertu de la Directive « Anti-Tax Avoidance » – limitation de la déductibilité des intérêts EBITDA (article 198/1 CIR 92) (à partir du 01.01.2020)	56
5.	Rémunérations au personnel	56
5.1.	Généralités	56
5.2.	Versement au titre de pension complémentaire	57
5.2.1.	Généralités	57
5.2.2.	Conditions générales	57
5.2.3.	La limite de 80 % ou 100 %	57
5.2.4.	Primes : pas d'avantage de toute nature	60
5.2.5.	Réduction d'impôt à l'impôt des personnes physiques	60
5.2.6.	Transferts des capitaux et valeurs de rachat	60
5.2.7.	Banque de données des pensions SIGEDIS – condition de déductibilité	60
5.3.	Charges sociales	61
5.3.1.	Les cotisations patronales	61
5.3.2.	Cotisation de solidarité sur les véhicules d'entreprise	61
5.4.	Forfait global pour les indemnités pour frais propres à l'employeur	61
5.4.1.	Généralités	61
5.4.2.	Normes forfaitaires / normes sérieuses	61
5.4.3.	Accord collectif	61
5.4.4.	Frais de voiture	61
5.4.5.	Indemnités de séjour	62
5.4.6.	Régime spécial d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés (RSII et RSICI)	63
5.5.	Primes à l'innovation	64
5.6.	Frais payés en faveur d'un milieu d'accueil collectif de la petite enfance	64
5.6.1.	Conditions	64
5.6.2.	Limite quantitative	64
5.7.	Assurance complémentaire qui ne couvre pas une perte de revenus	64
5.7.1.	Généralités	64
5.7.2.	Cotisations non déductibles	64
5.7.3.	Primes – pas d'avantages en nature	64
5.7.4.	Avantages non taxables	64
5.7.5.	Confirmation par circulaire	64

Sommaire

5.8.	Déplacement maison-lieu du travail	65
5.8.1.	Entièrement déductibles	65
5.8.2.	Précompte	65
5.9.	Frais de formation	65
5.10.	Fiches	65
5.10.1.	Généralités	65
5.10.2.	Revenus taxés à l'étranger	65
6.	Rémunérations à des tiers	65
6.1.	Obligation d'établir des fiches	65
6.2.	Cotisation distincte sur commissions secrètes	65
6.3.	Bénéficiaires étrangers	65
6.4.	Indemnités payées aux informateurs	65
6.5.	Pratique	66
7.	Rémunérations des dirigeants d'entreprise	66
7.1.	Généralités	66
7.2.	Précompte professionnel	66
7.3.	Versements d'assurance ou prévoyance sociale	66
7.3.1.	Principe	66
7.3.2.	Engagement individuel de pension (EIP)	66
7.3.3.	Combinaison avec la PLCI	67
7.3.4.	Pensions contractuelles payées par la société elle-même (article 52, 5° et 60 CIR 92)	67
7.3.5.	Principe d'attraction	68
7.4.	Cotisations sociales prises en charge	68
8.	Frais relatifs aux chèques-formation	68
8.1.	Généralités	68
8.2.	Conséquences fiscales dans le chef de l'employeur	68
8.2.1.	Lors de l'achat des chèques	68
8.2.2.	Lors de l'utilisation des chèques	68
8.2.3.	Lors de l'expiration de la durée de validité des chèques	68
9.	Cotisation sociale annuelle à charge des sociétés	68
9.1.	Généralités	68
9.2.	Tarif	69
9.3.	Exonérations	69
9.3.1.	En cas de liquidation, faillite ou concordat	69
9.3.2.	Sociétés sans activité	69
9.3.3.	Nouvelles sociétés	69
CHAPITRE 5 – Plus-values		70
1.	Généralités	70
1.1.	Eléments du bénéfice imposable	70
1.2.	Usage à des fins professionnelles	70
1.3.	Différentes sortes de plus-values	70
1.4.	Description de la notion de 'plus-value'	70
1.4.1.	Définition	70
1.4.2.	Frais de réalisation	70
1.4.3.	Plus-values visées	70
1.4.4.	Moment de l'imposabilité de la plus-value	71
2.	Condition d'intangibilité	72
2.1.	Généralités	72
2.2.	Non réalisée	72
2.3.	Réalisée	72
2.4.	Conséquences si non réalisée	72
2.5.	Parfois non requise	72
3.	Exonérations générales	73
4.	Plus-values réalisées sur véhicules d'entreprise (article 44bis CIR 92)	74
4.1.	Véhicules concernés	74
4.1.1.	Types de véhicules	74
4.1.2.	Ancienneté et titre de propriété	74
4.2.	Condition de emploi	74
4.3.	Délais de emploi	75
4.3.1.	Plus-values réalisées de plein gré	75
4.3.2.	Plus-values forcées	75

4.4. Sanction en cas d'absence de emploi	75
4.5. Formalités	75
4.6. Combinaison avec l'article 47 CIR 92	75
4.7. Entrée en vigueur	75
5. Taxation étalée des plus-values sur immobilisations incorporelles et corporelles	75
5.1. Dispense temporaire moyennant emploi	75
5.2. Plus-values exclues	75
5.3. Immobilisation acquise en emploi	76
5.4. Cession du bien acquis en emploi	76
5.5. L'apport est un emploi valable	76
5.6. Condition d'ancienneté	76
5.7. Particularités relatives aux immobilisations incorporelles	76
5.8. Taxation étalée et apport d'une universalité	76
5.9. Période de emploi	77
5.9.1. Plus-values réalisées de plein gré	77
5.9.2. Plus-values forcées	77
5.10. Reprise d'une exonération accordée précédemment	78
5.11. Taxation partiellement étalée	79
5.12. Formalités	79
5.13. Régime de taxation	80
5.14. Alternative à la taxation étalée	80
6. Exonération totale mais conditionnelle des plus-values sur actions	80
6.1. Exonération conditionnelle	80
6.2. Traitement fiscal	80
6.3. Montant exonéré	80
6.4. Condition de taxation	80
6.5. Condition de participation	80
6.6. Condition de permanence	80
6.6.1. Principe	80
6.6.2. Le calcul de la plus-value	80
6.6.3. Détermination de la période de détention	81
6.7. Limitation	81
7. Exonération provisoire et conditionnelle des plus-values de fusion	81
7.1. Objectif	81
7.2. Disposition légale	81
7.3. Conditions	81
7.4. Réalisation ultérieure	82
8. Plus-values de cessation (à la suite d'un apport)	83
8.1. Principe	83
8.2. Conditions	83
8.3. Condition supplémentaire lorsque le bénéficiaire est une société intra-européenne	83
9. Plus-values sur des parts de fonds communs de placement	83
10. Plus-values et moins-values réalisées à l'occasion d'opérations de sale and lease back	83
10.1. Description	83
10.2. Aspects comptables	83
10.3. Aspects fiscaux	83
11. Plus-values de réévaluation	84
CHAPITRE 6 – Détermination de la base imposable	85
1. Base de l'impôt	85
1.1. La base = comptes annuels	85
1.2. Modification corrélative du bénéfice	85
2. Opérations sur la base imposable	85
CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal	86
1. Réserves	86
1.1. Introduction	88
1.2. Réserves imposables	89
1.2.1. Réserves apparentes	89
1.2.2. Réserves occultes	89
1.2.3. Adaptations de la situation de début des réserves taxables	93

Sommaire

1.3.	Réserves immunisées	95
1.3.1.	Introduction	95
1.3.2.	Réductions de valeur	95
1.3.3.	Plus-values immunisées	97
1.3.4.	Provisions pour risques et charges	97
1.3.5.	Autres provisions et réserves immunisées qui ne sont plus d'application actuellement	99
1.3.6.	Provision pour pécule de vacances	99
1.3.7.	Provisions techniques des entreprises d'assurance	99
1.3.8.	Réserve d'investissement immunisée	100
1.3.9.	Exonération pour investissements destinés à la production d'une œuvre audiovisuelle (tax shelter)	100
1.3.10.	Exonération pour investissements destinés à la production d'une œuvre scénique (tax shelter œuvre scénique)	102
1.3.11.	Exonération pour les investissements réalisés dans la production et le développement de jeux vidéo	102
1.3.12.	Exonération pour mesures de soutien régional	102
1.3.13.	Bénéfices issus de réductions de dettes	104
1.3.14.	Revenus d'innovation exonérés	104
1.3.15.	Compensation reçue égale à l'impôt évité dans le cadre des « transferts intra-groupe »	105
1.3.16.	Réserve de reconstitution	105
1.3.17.	COVID-19/corona : exonération des indemnités dans le cadre des mesures d'aide prises par les régions, les communautés, les provinces ou les communes	106
1.3.18.	Indemnités octroyées suite à la crise de l'énergie (guerre en Ukraine, 2022)	107
2.	Frais professionnels / dépenses non admises	108
2.1.	Aspects généraux	109
2.2.	Distinction dépenses non admises / réserves taxées	109
2.3.	Aperçu	109
2.3.1.	Impôts non déductibles (article 198, premier alinéa, 1° à 6° CIR 92)	109
2.3.2.	Les impôts régionaux, prélèvements et redevances	109
2.3.3.	Amendes, confiscations et pénalités de toute nature (article 53, 6° CIR 92)	111
2.3.4.	Pensions et versements pour pensions non-déductibles	111
2.3.5.	Frais de voiture non déductibles et moins-values sur voitures	111
2.3.6.	Quotité de l'avantage de toute nature voiture	114
2.3.7.	Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles (article 53, 8° CIR 92)	115
2.3.8.	Frais de restaurant non déductibles	116
2.3.9.	Frais de vêtements professionnels non spécifiques (article 53, 7° CIR 92)	116
2.3.10.	Intérêts exagérés	117
2.3.11.	Avantages anormaux ou bénévoles (article 26 CIR 92)	117
2.3.12.	Avantages sociaux (article 38, 11° et 53, 14° CIR 92)	118
2.3.13.	Libéralités	124
2.3.14.	Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts (article 198, premier alinéa, 7° CIR 92)	125
2.3.15.	Paiements à des « paradis fiscaux »	126
2.3.16.	Reprise d'exonérations accordées antérieurement	126
2.3.17.	Participation des travailleurs – prime bénéficiaire	126
2.3.18.	Indemnités pour coupons manquants	127
2.3.19.	Frais tax shelter oeuvres agréées	127
2.3.20.	Frais encourus dans le cadre de la corruption	127
2.3.21.	Frais qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels	127
2.3.22.	Primes et subsides en capital et en intérêts	127
2.3.23.	Limitation de la déduction en matière de dispositifs hybrides (à partir du 01.01.2020)	128
2.3.24.	Compensation payée égale à l'impôt évité dans le cadre des « transferts intra-groupe »	128
2.3.25.	Escompte sur dettes	128
2.3.26.	Allocation de mobilité (cash for cars)	128
2.3.27.	Supplément compensatoire sur les salaires de départ pour les jeunes	128
2.3.28.	Primes pour une assurance protection juridique	128
2.3.29.	Indemnisation dans le chef de l'assureur dans le cadre de l'assurance protection juridique	128
2.3.30.	COVID-19 : remboursement des indemnités exonérées dans le cadre des mesures d'aide prises par les régions, les communautés, les provinces ou les communes – droit passerelle de crise – droit passerelle de soutien à la reprise	129
2.3.31.	Commissions et autres rémunérations non déductibles des agents de sportifs – rémunérations d'agents	129
2.3.32.	Autres	129
2.3.33.	Frais refacturés avec limitation de déduction	130
3.	Dividendes distribués	131
3.1.	Généralités	131
3.2.	Dividendes ordinaires	131

3.3. Les distributions assimilées à des dividendes	131
3.3.1. Distributions	131
3.3.2. Indemnités pour coupons manquants	132
3.3.3. Requalification en dividendes des intérêts sur avances productives d'intérêts	132
3.4. Principe du précompte mobilier	135
3.5. Taux du précompte mobilier	135
3.5.1. Taux de base 30 %	135
3.5.2. Part – VVPR-bis : 20 % ou 15 %	135
3.5.3. Réserve de liquidation – VVPR-ter	138
3.5.4. Bonis de liquidation : 10 % jusqu'au 01.10.2014, ensuite au taux général	141
3.5.5. Exonération en cas de distribution de dividendes entre sociétés mères et filiales	141
3.6. Montant imposable	142
CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable	143
1. Première et deuxième opération + aperçu	146
2. Troisième opération, première partie	146
3. Troisième opération, deuxième partie : éléments non imposables	147
3.1. Introduction	147
3.2. Libéralités aux institutions agréées	147
3.3. Exonération pour passif social en vertu du statut unique	147
3.3.1. Introduction	147
3.3.2. Le principe de l'exonération	147
3.3.3. Montant exonéré	147
3.3.4. Reprise de l'exonération	148
3.3.5. Effet des opérations réalisées en neutralité fiscale	148
3.3.6. Déclaration fiscale	148
3.4. Indemnités compensatoires (cf. travaux sur le domaine public)	148
3.5. Autres éléments non imposables (article 206/5 CIR 92)	148
3.6. Ordre de la déduction	148
3.7. Déclaration (technique)	148
4. Revenus définitivement taxés	149
4.1. Principe	149
4.2. Champ d'application matériel	149
4.3. Condition de taxation	150
4.4. Condition de participation	151
4.5. Condition de permanence	152
4.6. Condition de qualification	152
4.7. Limitation de la déduction	152
4.7.1. Limitation de la déduction à 95 % (100 % à partir de l'exercice d'imposition 2019)	152
4.7.2. Limitation de la déduction au titre de dépenses non admises	153
4.8. Disposition générale anti-abus	153
4.9. Possibilité de report (dixième opération) (limitation : corbeille)	153
4.9.1. Principe	153
4.9.2. Possibilité de report en cas de réorganisation fiscalement neutre	153
4.9.3. Limitation : la corbeille	153
5. Déduction pour revenus de brevets (régime transitoire jusqu'au 30.06.2021) (cinquième opération)	154
5.1. Abrogé à partir du 01.07.2016	154
5.2. Régime transitoire abrogé à partir du 01.07.2016 (jusqu'au 30.06.2021)	154
5.2.1. Généralités	154
5.2.2. Disposition anti-abus	154
5.2.3. Transfert des brevets dans le cadre d'une fusion fiscalement neutre	154
6. Déduction pour revenus d'innovation (sixième opération, de l'année en cours)	154
6.1. Contexte	154
6.2. Pourcentage d'exonération	154
6.3. Possibilité de report (neuvième opération) (limitation : corbeille)	155
6.3.1. Report de principe	155
6.3.2. Limitation : corbeille	155
6.4. Terminologie	155
6.4.1. Qu'est-ce qu'un « droit de propriété intellectuelle » ?	155
6.4.2. Qu'entend-on par « revenus d'innovation à prendre en considération » ?	156
6.4.3. Que sont les « revenus nets » ?	157
6.4.4. Qu'est-ce qu'une « entreprise liée » ?	157

Sommaire

6.5.	Revenus d'innovation à prendre en considération	157
6.5.1.	Contexte	157
6.5.2.	Revenus exclusivement liés à un droit de propriété intellectuelle	157
6.5.3.	Revenus d'innovation déterminés distinctement par droit de propriété intellectuelle	158
6.5.4.	Pertes reportables	158
6.5.5.	Déduction des coûts historiques	158
6.5.6.	Fraction « dépenses qualifiantes » / « dépenses globales »	159
6.6.	Reprises	160
6.7.	Formalités – déclaration	160
6.7.1.	Documents probants par droit de propriété intellectuelle	160
6.7.2.	Exception si non réalisable en pratique	160
6.7.3.	Relevé à joindre en annexe	161
6.7.4.	Déclaration	161
6.8.	Incompatibilité avec la déduction pour revenus de brevets	161
6.9.	Condition de emploi en cas de revenus d'innovation résultant de plus-values suite à l'aliénation d'une droit de propriété intellectuelle	161
7.	Déduction pour investissement (septième opération)	161
7.1.	Principe	161
7.2.	Désactivation	161
7.3.	Pourcentages du taux majoré de déduction pour investissement	161
7.3.1.	Montant de base	161
7.3.2.	Déduction pour investissement opérée en une fois	162
7.3.3.	Déduction pour investissement étalée	163
7.3.4.	Pourcentage fixe de 3 % pour les emballages réutilisables	163
7.3.5.	Pourcentage fixe de 30 % pour les navires	164
7.3.6.	Aperçu général	164
7.4.	Application pratique	164
7.4.1.	Application de la déduction unique	164
7.4.2.	Application de la déduction étalée	164
7.5.	Pourcentage de base pour les petites sociétés	164
7.5.1.	Généralités – dispositions légales	164
7.5.2.	Champ d'application personnel : petites sociétés	165
7.5.3.	Champ d'application matériel : investissements ordinaires	165
7.5.4.	Lien direct avec l'activité économique existante ou prévue	165
7.5.5.	Pas de cumul avec la déduction pour capital à risque	165
7.5.6.	Pas de déduction étalée	166
7.5.7.	Report limité	166
7.6.	Report et cession	166
7.7.	Modification de contrôle	166
7.8.	Investissements exclus	166
7.9.	Réalisation d'un élément de l'actif pour lequel la déduction pour investissement a été accordée	166
7.10.	Modification de la destination des investissements pour la recherche et le développement	167
7.11.	Formalités	167
7.12.	Conversion de la déduction pour investissement en crédit d'impôt pour brevets / recherche et développement	167
8.	Déduction des transferts intra-groupe (consolidation fiscale) (huitième opération)	167
8.1.	Description	167
8.2.	Compensation de l'impôt évité	168
8.2.1.	Compensation par la société en bénéfice à concurrence de l'impôt évité	168
8.2.2.	Non imposable dans le chef de la société déficitaire qui perçoit	168
8.2.3.	Non déductible dans le chef de la société en bénéfice qui paye	168
9.	Déduction pour capital à risque (ou déduction des intérêts notionnels) (neuvième opération) (limitation : corbeille) (supprimée à partir du 1 ^{er} janvier 2023)	168
9.1.	Introduction	168
9.2.	Méthode de calcul	168
9.2.1.	Capital à risque	168
9.2.2.	Taux applicable	171
9.2.3.	Constitution d'une nouvelle société ou exercice comptable de moins de 12 mois	171
9.3.	Report (treizième et quatorzième opération) (limitation : corbeille)	171
9.3.1.	Réglementation à partir de l'exercice d'imposition 2013	171
9.3.2.	Règles applicables jusqu'à l'exercice d'imposition 2012	172
9.4.	Champ d'application personnel	172
9.4.1.	Sociétés exclues	172
9.4.2.	Également pour les sociétés étrangères	173

9.5. Entrée en vigueur	173
10. Déduction des pertes antérieures (douzième opération) (limitation : corbeille)	173
10.1. Principe	173
10.2. Prise de contrôle ou changement de contrôle d'une société	173
10.3. Opérations d'apport, fusion, scission	173
10.4. Modification du montant des pertes reportables	175
10.5. Influence de la modification de l'activité sur les pertes récupérables	175
10.6. Possibilité de report illimité	175
10.7. Passage IPM vers ISOC	175
10.8. En cas de transfert de siège social	175
10.9. Rétro-imputation des pertes (carry-back) dans le secteur agricole	175
11. Limitations des déductions du résultat fiscal	176
11.1. Eléments de l'actif sur lesquels aucune déduction ne peut être opérée	176
11.1.1. Avantages anormaux et bénévoles reçus	176
11.1.2. Cotisation distincte « commissions secrètes »	176
11.1.3. Bénéfices destinés aux participations des travailleurs et primes bénéficiaires	176
11.1.4. Bénéfices provenant du non-respect des dispositions relatives à la réserve d'investissement	176
11.1.5. Certaines dépenses non admises	177
11.1.6. Partie excédentaire du « transfert intra-groupe » (article 185, § 4 CIR 92)	177
11.1.7. Subsidies en capital et en intérêts attribués au secteur agricole imposables distinctement	177
11.1.8. Caducité des déductions en cas de changement de contrôle ou de reprise	177
11.1.9. Sommes provenant de la corruption	177
11.1.10. Bénéfices provenant de la navigation maritime établis en fonction du tonnage	178
11.1.11. Suppléments d'impôts sanctionnés par un accroissement d'impôts	178
11.2. Déduction limitée dans le chef des établissements de crédit (jusqu'à l'exercice d'imposition 2016) et des entreprises d'assurance (« taxe bancaire »)	178
11.3. Limitation du report des déductions – corbeille déductible – limitation de la corbeille – introduction d'une base imposable minimale – impôt minimum (neuvième à quatorzième opération)	178
11.3.1. Introduction – contexte	178
11.3.2. Application de la limitation de déduction sur la corbeille : 1 million + 70 % / 40 %	179
CHAPITRE 9 – Détermination du résultat fiscal et du résultat imposable des sociétés belges ayant des établissements étrangers	180
1. Ventilation du résultat suivant sa provenance	180
1.1. Fractionnement	180
1.2. Opérations préalables	180
2. Etablissements étrangers	180
3. Revenus étrangers	181
4. Traitement pratique	181
4.1. Attribution du résultat	181
4.2. Imputation des pertes	181
4.2.1. Généralités	181
4.2.2. Particularités en relation avec l'imputation des pertes	181
CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition	182
1. Taux	182
1.1. Taux de base	182
1.1.1. Jusqu'au 31.12.2017	182
1.1.2. À partir du 01.01.2018 (exercice d'imposition 2019)	182
1.1.3. À partir du 01.01.2020 (exercice d'imposition 2021)	182
1.2. Réduction du taux de base	182
1.2.1. Principe	182
1.2.2. Exclusions de la réduction du taux de base	182
1.2.3. Formalités	184
1.3. Taux de base réduits	184
1.3.1. Sociétés de droit public (21,5 %)	184
1.3.2. Sociétés de crédit reconnues (5 %)	184
1.3.3. Absence de taux réduit	185
1.4. Taux distincts pour les « anciennes réserves exonérés » (exercices d'imposition 2021 et 2022)	185
1.5. Contribution complémentaire de crise (abrogée à partir du 01.01.2020)	185
1.5.1. Démantèlement progressif	185

Sommaire

1.5.2.	Champ d'application	185
1.5.3.	Nature de la contribution	185
1.5.4.	Effets de la cotisation sur les versements anticipés et sur la cotisation minimale	185
1.6.	Exit tax	186
1.7.	Taux distinct égal à l'« ancien » taux pour les éléments qui deviennent imposables dans le futur	186
2.	Majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés	186
2.1.	Principe	186
2.2.	Exonération pour les « petites » sociétés nouvellement constituées	186
2.3.	Taux de la majoration	187
2.3.1.	Principe	187
2.3.2.	Pourcentages minimums	187
2.4.	Calcul de la majoration	187
2.5.	Dates des versements anticipés et avantages afférents aux versements anticipés effectués	187
2.6.	Discordance exercice comptable / année calendrier	187
2.6.1.	Principes	187
2.6.2.	Exercice social de 12 mois qui ne coïncide pas avec une année civile	188
2.6.3.	Exercice social de plus de 12 mois	188
2.6.4.	Exercice comptable inférieur à 12 mois en raison du début de l'activité professionnelle	188
2.6.5.	Exercice comptable d'une durée inférieure à douze mois en raison d'une modification de la date de clôture (dissolution ou clôture de la liquidation) de l'exercice comptable, de la dissolution ou de la clôture de la liquidation	189
2.6.6.	Début et cessation définitive de l'activité professionnelle au cours de la même période imposable	189
2.7.	Renseignements utiles	190
2.7.1.	Preuve du versement anticipé	190
2.7.2.	Modification de la destination des versements anticipés	190
3.	Cotisations	191
3.1.	Cotisation distincte établie à raison des dépenses non justifiées et des commissions secrètes	191
3.1.1.	Généralités – taux	191
3.1.2.	Champ d'application	191
3.1.3.	Pas de déduction de pertes ou autres déductions	193
3.1.4.	Conséquence sur la déductibilité	193
3.1.5.	Combinaison avec les sanctions administratives	193
3.2.	Cotisation distincte « remboursement d'un crédit d'impôt octroyé antérieurement »	194
3.3.	Cotisation distincte due suite à la modification de la politique de distribution	194
3.4.	Cotisation distincte à charge de certaines associations de crédit et sociétés de logement	194
3.4.1.	Objectif	194
3.4.2.	Cotisations distinctes à charge des associations de crédit et des sociétés de cautionnement mutuel qui, jusqu'à l'exercice d'imposition 1993, bénéficiaient du tarif réduit de 5 % en matière d'impôt des sociétés	194
3.4.3.	Cotisation distincte à charge de certaines sociétés bénéficiant du tarif réduit de 5 % à l'impôt des sociétés	195
3.4.4.	Cotisation distincte à charge de sociétés bénéficiant du tarif réduit à l'impôt des sociétés de 5 %	195
3.4.5.	Remarque importante	195
3.5.	Cotisation distincte sur certaines distributions de dividendes (Fairness tax – impôt minimum) (Abrogé, maintenu jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 compris)	195
3.6.	Cotisation distincte suite à constitution de la réserve de liquidation	196
3.7.	Cotisation distincte comme mécanisme de sanction dans le cadre du carry-back des pertes	196
4.	Imputation des précomptes et des éléments imposables	196
4.1.	Introduction	197
4.2.	Précompte immobilier	197
4.3.	Précompte mobilier	197
4.4.	Quotité forfaitaire d'impôt étranger	197
4.4.1.	Revenus visés	197
4.4.2.	Calcul	198
4.5.	Imputation de l'impôt étranger relatif au bénéfice CFC	199
4.6.	Crédits d'impôt	199
4.6.1.	Le crédit d'impôt pour les apports effectués en capital	199
4.6.2.	Crédit d'impôt pour brevets / recherche et développement écologiques	200
4.6.3.	Crédit d'impôt pour l'augmentation facultative de l'indemnité kilométrique vélo (2024-2026)	202
4.6.4.	Crédit d'impôt pour l'indemnité kilométrique vélo octroyée en application de la CCT n° 164 (exercices d'imposition 2023 à 2026)	202
4.6.5.	Crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service	202

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises	203
1. Introduction	203
2. Notions	203
2.1. Composition du capital	203
2.1.1. Introduction	203
2.1.2. Capital libéré	203
2.1.3. Primes d'émission	203
2.1.4. Participations bénéficiaires	203
2.1.5. Capital en cas d'échange d'actions	204
2.1.6. Capital en cas d'apport exonéré (article 184, al. 4 CIR 92)	204
2.1.7. Capital en cas de fusion 'inbound'	205
2.1.8. Capital suite à l'immigration d'une société étrangère	205
2.1.9. Capital lors de la conversion d'une ASBL (IPM) en société à finalité sociale (ISOC)	206
2.1.10. Capital lors de la conversion d'une association d'assurance mutuelle	206
2.1.11. Réserves et bénéfices incorporés au capital	206
2.1.12. Remboursement d'une partie du capital libéré en cas de réduction de capital	206
2.1.13. Réduction de capital imputée au pro rata	206
2.1.14. Capital libéré dans le cadre d'une plus-value interne	206
2.1.15. Utilisation du capital pour constituer des réserves ou pour apurer des pertes	207
2.1.16. Affectation du capital libéré au rachat d'actions propres ou au partage partiel de l'avoir social	207
2.1.17. Avances faites par des dirigeants d'entreprise	207
2.1.18. Revalorisation du capital	207
2.2. Disposition anti-abus de droit en cas de réorganisations immunisées	207
2.2.1. Introduction	207
2.2.2. Disposition légale	208
2.2.3. Répartition de la charge de la preuve	208
2.3. La valeur fiscale nette du bien	208
3. Acquisition des actions propres	209
3.1. Réduction de capital	209
3.2. Distribution de dividendes	209
3.3. Précompte mobilier	209
3.4. Impact fiscal	209
4. Partage partiel de l'avoir social	209
4.1. Introduction	209
4.2. Aspects fiscaux	209
5. Partage de l'avoir social par suite de dissolution de la société ou de toute autre cause	210
5.1. Introduction	210
5.2. Aspects fiscaux	210
6. Fusions et scissions	211
6.1. Introduction	211
6.2. Définitions dans le CIR 92	211
6.3. Opérations imposables	211
6.4. Opérations exonérées	212
6.5. Délai et obligation de déclaration exceptionnels	214
7. Apport d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité	214
7.1. Principe	214
7.1.1. Conditions	214
7.1.2. Facultatif	214
7.1.3. Disposition anti-abus de droit	214
7.1.4. Notion de « branche d'activité »	214
7.2. Apport exonéré	215
7.3. Apport taxé	215
7.4. Apport transfrontalier	215
CHAPITRE 12 – Régimes fiscaux favorables	216
PARTIE II – PROCÉDURE : ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	217
CHAPITRE 1 – Déclaration	220
1. Introduction	220

Sommaire

2. Délai	220
2.1. Généralités : sept mois ou le 30 septembre de l'exercice d'imposition	220
2.2. Sociétés dissoutes	221
2.2.1. En liquidation	221
2.2.2. En faillite	221
2.2.3. En cas de fusion, d'une opération assimilée à une fusion ou de scission	221
2.3. Déclaration électronique	221
3. Report	221
4. Annexes à joindre	222
5. Vices de forme	223
6. Déclaration tardive ou non-valable	223
6.1. « Parvenir » à l'Administration	223
6.2. La preuve du retard	223
6.3. « Acceptation » de la déclaration tardive	223
6.4. Déclaration irrégulière = tardive ?	223
6.5. Conséquences d'une déclaration tardive	223
7. Le mandataire	223
8. Obligation de déclaration en cas de dissolution sans liquidation	224
9. Faillies	224
10. Où doit-on introduire la déclaration ?	224
10.1. Domicile fiscal	224
10.2. Société en liquidation	224
10.3. Société en faillite	224
11. Force contraignante	224
12. Obligation de déclaration pour les sociétés concernant les paiements vers des paradis fiscaux (275F)	224
12.1. Introduction	224
12.2. Description de l'obligation de déclaration	225
12.2.1. Disposition légale	225
12.2.2. Pour qui ?	225
12.2.3. Quand ?	225
12.2.4. Comment ?	226
13. Obligation de déclaration des loyers et charges locatives portés en charge	226
14. Obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert (transfer pricing)	226
15. Déclaration des bénéfices CFC	226
16. DAC 6 : Obligations complémentaires de déclaration pour les intermédiaires et les contribuables concernés en matière de dispositifs transfrontières (« mandatory disclosure rules »)	226
17. DAC 7: Obligation de déclaration dans le chef des opérateurs de plateforme collaborative numérique (plateforme collaborative électronique)	226
18. Obligation de déclaration dans le cadre de la CRS (« common reporting standard »)	227
19. Obligation de tenir une comptabilité conforme à la législation comptable belge	227
CHAPITRE 2 – Délais d'investigation et de contrôle	228
1. Délai d'investigation	228
1.1. Délai d'investigation égal au délai d'imposition de l'article 354 (article 333, alinéa 2 CIR 92)	228
1.2. Notification préalable sur la base d'indices de fraude (article 333, alinéa 3 CIR 92)	228
1.3. À la demande de l'étranger – échange de renseignements : délai de dix ans article 354, § 2 (article 333, alinéa 4 CIR 92)	228
1.4. Prolongation en cas d'informations reçues de l'étranger (cf. article 358 CIR 92)	228
1.5. Prolongation en cas d'infraction en matière de précompte mobilier ou de précompte professionnel (cf. article 358 CIR 92)	228
2. Le droit d'emporter les livres et documents ou de rétention	228
2.1. Contexte	228
2.2. Ce qui peut être emporté ?	228
2.3. Quand appliquer le droit de rétention ?	229
2.4. Durée – restitution	229
2.5. Accusé de réception – procès-verbal de rétention	229
2.6. Sanction en cas de refus	230
CHAPITRE 3 – Moyens de preuve de l'Administration	231
1. Introduction	231

2. Moyens de preuve admis par le droit commun	231
2.1. La preuve écrite	231
2.2. La preuve par présomptions	231
2.3. La preuve testimoniale	231
3. Moyens de preuve spécifiques en droit fiscal	231
3.1. Signes et indices	231
3.2. Taxation par comparaison	232
3.2.1. Généralités	232
3.2.2. Minima imposables établis de manière forfaitaire	232
3.3. La réalité économique – abus fiscal – mesures anti-abus (article 344, § 1 CIR 92)	232
3.3.1. Disposition légale	232
3.3.2. Contexte	232
3.4. Procès-verbaux dressés par les fonctionnaires du SPF Finances	233
3.4.1. Introduction	233
3.4.2. Caractère probant jusqu'à preuve du contraire	233
3.4.3. Conditions	233
3.4.4. Utilité d'un procès-verbal	233
3.5. La vente, la cession ou l'apport à un non-résident	234
3.5.1. Principe	234
3.5.2. Preuve contraire	234
3.6. Accords avec le fisc	234
3.6.1. Accord collectif	234
3.6.2. Accord individuel	235
3.7. Principe général des décisions anticipées en matière fiscale	235
3.7.1. Introduction	235
3.7.2. La demande	235
3.7.3. Timing	236
3.7.4. Objet de la demande	236
3.7.5. Matières exclues	236
3.7.6. Publication	237
3.7.7. Caractère obligatoire	237
CHAPITRE 4 – Procédure de rectification	238
1. Rectification du revenu imposable	238
1.1. Principe	238
1.2. Réponse	238
1.2.1. Délai	238
1.2.2. Réponse positive	238
1.2.3. Réponse négative	238
1.2.4. Pas de réponse	238
2. Taxation d'office	238
2.1. Introduction	238
2.2. Application	238
2.3. Notification	239
2.4. Conséquences de la procédure de « taxation d'office »	239
2.4.1. Renversment de la charge de la preuve	239
2.4.2. Majoration d'impôt	239
2.4.3. Délai de trois ans	239
3. Réponse	239
3.1. Délai de réponse	239
3.1.1. En principe : un mois	239
3.1.2. Parfois huit jours	239
3.2. Réponse négative	239
4. Preuve contraire	239
CHAPITRE 5 – Procédure de taxation	241
1. Exercice d'imposition et période imposable	241
1.1. Généralités	241
1.2. Mise en liquidation, dissolution et émigration des sociétés	241
1.2.1. Mise en liquidation	241
1.2.2. Dissolution	241

Sommaire

1.2.3. Émigration	241
1.3. Allongement et raccourcissement de la période imposable	242
2. Délais d'imposition	242
2.1. Délai ordinaire d'imposition (article 359, alinéa 2 CIR 92)	242
2.2. Délai d'imposition extraordinaire de trois ans en cas d'impôt dû plus élevé (article 354, § 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} CIR 92)	242
2.3. Délai d'imposition extraordinaire de quatre ans en cas d'absence ou de remise tardive de déclaration (article 354, § 1 ^{er} , alinéa 2 CIR 92)	242
2.4. Délai d'imposition extraordinaire de six ans pour les cas particuliers comportant des aspects internationaux (déclaration « semi-complexe » – article 354, § 1 ^{er} , alinéa 3 CIR 92)	242
2.5. Délai d'imposition extraordinaire de dix ans en cas de « déclaration complexe » (article 354, § 1 ^{er} , alinéas 4 et 5 CIR 92)	242
2.6. Délai d'imposition extraordinaire de dix ans (« intention frauduleuse, dessein de nuire » – article 354, § 2 CIR 92)	243
2.7. Délais en matière de précompte immobilier, mobilier et professionnel et amendes (article 354, § 3 CIR 92)	243
2.8. Prolongation en cas de comptabilité décalée (article 354, § 4 CIR 92)	243
2.9. Prolongation en cas de réclamation (article 354, § 5, alinéa 1 ^{er} CIR 92)	243
2.10. Prolongation en cas d'action en restitution de précompte non enrôlé cf. article 368/1 CIR 92 (article 354, § 5, alinéa 2 CIR 92)	243
2.11. Délai spécial d'imposition de 12 ou 24 mois	243
2.12. Délai d'imposition exceptionnel en cas de rétro-déduction des pertes (carry-back) dans le secteur agricole	244
2.13. Réimposition après annulation	244
2.13.1. Principe	244
2.13.2. Même redevable, même principe	244
2.13.3. Exemples d'infractions à la règle légale	244
2.14. Cotisation subsidiaire (article 356 CIR 92)	245
2.14.1. Principe	245
2.14.2. La décision du conseiller général est nécessaire	245
2.14.3. Délai	245
2.14.4. En pratique	245
2.14.5. Recours contre une cotisation subsidiaire	245
3. Établissement de l'impôt	245
3.1. L'enrôlement	245
3.2. L'avertissement-extrait de rôle	245
CHAPITRE 6 – Rectification par voie de rôle	246
1. Principe	246
2. Formalisme	246
3. La pratique	246
CHAPITRE 7 – Réclamations	247
1. Introduction	247
2. Conditions de validité	247
2.1. Où l'introduire	247
2.2. Motivation	247
2.3. Par écrit et signée – par fax ou e-mail	247
2.4. Objet	247
2.5. Délai	247
2.6. Accusé de réception	248
2.7. Délai de réclamation particulier pour les précomptes non-enrôlés	248
2.8. Délai spécial de réclamation en cas de surtaxe corrélative	249
2.9. Droit de réclamation de tout redevable	249
2.10. Exemples	249
3. Instruction de la réclamation	249
4. Décision du conseiller général	249
4.1. Généralités	249
4.2. La compensation est interdite	250
4.3. La substitution de motifs est autorisée	250
4.4. Autorité administrative de la chose jugée	250
4.5. Délai	250
4.6. Rectification de la décision	250
5. La réclamation est une étape obligatoire dans la procédure	250

CHAPITRE 8 – Dégrèvements d’office	251
1. Introduction	251
2. Objet	251
3. Délais	251
CHAPITRE 9 – Service de conciliation fiscale	253
1. Généralités	253
2. Timing	253
3. Effet suspensif	253
4. Initiative du contribuable	253
5. Modalités	253
6. Remise d’accroissements d’impôts et d’amendes administratives fiscales	253
CHAPITRE 10 – Appel et cassation	254
1. Extinction préalable du recours administratif	254
2. Tribunal de première instance	254
2.1. Timing	254
2.1.1. Pas de décision du conseiller général	254
2.1.2. Une décision du conseiller général a eu lieu	254
2.2. Requête écrite contradictoire	254
3. Pourvoi en cassation	255
4. Indemnisation des frais de conseil juridique	255
4.1. Principe	255
4.2. Montants	255
4.2.1. Déterminé par AR	255
4.2.2. Comment évaluer la créance fiscale ?	255
CHAPITRE 11 – Principes de bonne administration	256
CHAPITRE 12 – Sanctions	257
1. Accroissement d’impôt	257
2. Amende administrative	257
3. Perte du droit de représenter les contribuables	259
4. Sanctions pénales	259
4.1. Peine de prison et/ou amende	259
4.2. Interdiction d’exercer la profession / fermeture de l’entreprise	259
4.3. Responsabilité solidaire des condamnés	259
4.4. Obligation d’information des fonctionnaires	259
PARTIE III – REVENUS DES ACTIONNAIRES, DES ADMINISTRATEURS ET DES ASSOCIÉS	261
CHAPITRE 1 – Dirigeants d’entreprises	263
1. Rémunérations des dirigeants d’entreprise	263
2. Deux catégories de dirigeants d’entreprise	263
3. Considérations eu égard au concept de « dirigeant d’entreprise »	263
4. Principe d’attraction	263
4.1. Principe	263
4.2. Exception en ce qui concerne les ASBL	264
4.3. Exception pour les salariés / dirigeants non rémunérés	264
CHAPITRE 2 – Sortes de revenus	265
1. Dividendes	265
1.1. Introduction	265
1.2. Régime fiscal des dividendes	265
1.3. Requalification des intérêts des avances productives d’intérêts en dividendes	265

Sommaire

2. Rémunérations, allocations complémentaires et revenus analogues	266
2.1. Déductibilité dans le chef de la société	266
2.2. Rémunération effective	266
2.3. Avantages de toute nature	266
2.3.1. Mode de taxation	266
2.3.2. Aperçu	266
2.4. Requalification des loyers en revenus professionnels	271
2.5. Montant net imposable	271
2.5.1. Cotisations sociales	271
2.5.2. Frais professionnels	271
2.5.3. Montants imposables distinctement	271
2.5.4. Bénéficiaire = société	271
CHAPITRE 3 – Frais professionnels	272
1. Généralités	272
2. Déduction des intérêts de dettes contractées en vue d'acquérir des actions	272
3. Prise en charge des pertes de la société	272
3.1. Généralités	272
3.2. Revenus périodiques	273
3.3. Paiement d'une somme d'argent	273
3.4. Utilisation effective pour apurer les pertes	273
3.5. Les intérêts payés sur les prêts contractés pour la prise en charge de pertes	273
ANNEXE	274

PARTIE I

**L'IMPÔT DES
SOCIÉTÉS**

CHAPITRE 1

Sociétés assujetties

1. LE TERME « SOCIÉTÉ »

Par « société », on entend fiscalement, toute société, association, établissement ou organisme quelconque (article 2, § 1, 5°, a, alinéa 1^{er} CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA) :

- soit possède la personnalité juridique en vertu du droit, belge ou étranger, qui le régit ;
- soit est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et répond à la définition de société résidente visée au b) ci-dessous.

Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés (article 2, 5°, a, alinéa 2 CIR 92).

En ce qui concerne le concept de « société résidente », nous renvoyons au point 'Contribuables assujettis à l'impôt des sociétés'.

Par le terme « société étrangère », on entend, sans préjudice du 5°, b, toute société qui n'a pas en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration (article 2, 5°, § 1, c CIR 92).

En vue de l'application de ses dispositions, l'article 2, § 1 CIR 92 a défini certaines formes de société dont la société intra-européenne, la société de financement, la société de trésorerie, la société d'investissement, la société immobilière réglementée, la société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers, le groupe de sociétés, le fonds commun de placement et la notion de « capital libéré ».

2. SOCIÉTÉS ASSUJETTIES À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

2.1. Introduction

Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés résidentes ainsi que les caisses d'épargne communales visées à l'article 124 de la nouvelle loi communale et, à partir du 01.01.2007, les organismes de financement des pensions visés à l'article 8 de la Loi du 27.10.2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle (article 179 CIR 92).

Si l'une des conditions précitées n'est pas remplie, la société sera soumise à l'impôt des personnes morales (absence

de but lucratif) ou à l'impôt des non-résidents (absence de principal établissement ou de siège de direction ou d'administration en Belgique) ou ses membres seront chacun imposés sur leur part des bénéfices à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents (absence de personnalité juridique).

2.2. Analyse des conditions

2.2.1. Personnalité juridique

Par « société », on entend toute société, association, établissement ou organisme quelconque et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui (article 2, § 1, 5°, a) CIR 92) :

- soit possède la personnalité juridique en vertu du droit, belge ou étranger, qui le régit ;
- soit est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique mais a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et répond à la définition de société résidente visée au b) ci-dessous.

Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés (article 2, 5°, a), al. 2 CIR 92).

2.2.2. Activité lucrative

Une société se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif si elle exploite, avec un but lucratif, une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou si elle se livre, sans véritable but lucratif, à des activités de nature lucrative, c.-à-d. des opérations de caractère industriel, commercial ou agricole qui forment une activité lucrative suite à de leur caractère répétitif et la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales. L'évaluation du deuxième critère est une question de fait.

2.2.3. Domicile fiscal – société résidente

Par « société résidente », on entend toute société qui a en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés (article 2, § 1, 5°, b CIR 92).

La définition de « société résidente » a été adaptée afin de tenir compte avec la possible dissociation entre la « nationalité » et le domicile fiscal d'une société suite à l'introduction de la doctrine du siège statutaire.

CHAPITRE 1 – Sociétés assujetties

La société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée sauf preuve contraire y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration. La preuve contraire est admise uniquement s'il est démontré en outre que le domicile fiscal de la société est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État (article 2, § 1, 5°, b), al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA).

Dans un but de sécurité juridique, la définition de la « société résidente » confirme la pratique administrative actuelle (Com.IR 92, n° 179/22) et la jurisprudence (Bruxelles, 29.06.1982, FJF, 82/119), selon laquelle la société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée, juris tantum, avoir également en Belgique son siège réel.

2.3. Particularité : les sociétés en constitution

Une société en constitution peut être soumise à l'impôt des sociétés avec effet rétroactif.

En droit des sociétés

L'acte de constitution d'une société peut prévoir que toutes les opérations effectuées par une personne physique durant une certaine période sont reprises pour le compte de la société.

Cette période ne peut excéder 2 années à compter du moment où la société acquiert la personnalité juridique. La société devra confirmer ces actes endéans les 2 mois de sa constitution (article 60 C.soc.).

En droit fiscal

Une société en constitution peut être soumise à l'impôt des sociétés avec effet rétroactif.

En principe, une clause de rétroactivité n'est pas opposable au fisc (Cass., 08.02.1995). Les revenus doivent être imposés dans le chef de la personne physique jusqu'au passage en société.

Exceptionnellement, le fisc admet toutefois une constitution rétroactive si celle-ci correspond à la réalité (p.ex. facturer dans le chef d'une société en constitution, placer les revenus d'une société en constitution sur un compte...), concerne une courte période et n'altère pas la bonne application de la loi fiscale (Com.IR 340/82). En d'autres termes, la constitution et le transfert des obligations doit intervenir durant une même période imposable. En général, la charge de la preuve incombe au contribuable.

A titre de preuve pour établir que la rétroactivité correspond à la réalité, on peut invoquer que les opérations qui ont été effectuées avant la constitution de la société l'ont été au nom et pour le compte de la société (factures au nom de la société, paiements, et.). En cas d'insuffisance de preuves, les revenus seront imposés dans le chef de la personne physique (Anvers, 19.02.2008).

2.4. Particularité : sociétés de production agréées en matière de tax shelter audiovisuel – tax shelter arts de la scène

Sans préjudice de l'application de l'article 182, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales visées à l'article 220, qui sont agréées en qualité de société de production éligible ou d'intermédiaire éligible tels que visés aux articles 194ter et 194ter/1, sont assujetties à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition lié à une période imposable au cours de laquelle elles ont conclu une convention-cadre en application de l'article 194ter ou 194ter/1 ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants (article 179/1 CIR 92, tel qu'introduit par l'article 2 de la Loi du 25.12.2016 – MB 17.01.2017 ; entrée en vigueur : applicable aux conventions-cadres signées à partir du 1^{er} jour du mois qui suit cette publication).

Si une nouvelle convention-cadre a été conclue durant la période d'exclusion de l'impôt des personnes morales, la personne morale reste soumise à l'impôt des sociétés jusqu'au troisième exercice d'imposition suivant la signature de cette nouvelle convention-cadre (Exposé des motifs).

3. SOCIÉTÉS NON ASSUJETTIES À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

3.1. Sociétés qui sont inconditionnellement exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés

Il s'agit des sociétés, associations ou institutions suivantes (article 180 CIR 92) :

- les intercommunales, [exclusion abrogée voir ci-après] ;
- l'Office national du ducre ;
- la Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie ;
- la Société régionale wallonne de transport public de personnes (la SRWT) et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées (communément appelées les TEC) ;
- la Société des Transports flamande (de Lijn) et les unités d'exploitation autonome existant en son sein ;
- la Société des transports intercommunaux de Bruxelles (la STIB) ;
- les sociétés d'épuration des eaux régies par la Loi du 26 mars 1971 ;
- la société de droit public à finalité sociale Enabel, Agence belge de Développement ;
- la société anonyme de droit public Infrabel ;
- la société de droit public à finalité sociale APETRA.

Ces personnes morales sont assujetties à l'impôt des personnes morales (article 220 et suivants CIR 92).

Elles sont imposables uniquement à raison :

1. du revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique, lorsque ce revenu cadastral n'est pas exonéré du précompte immobilier (article 221, 1° CIR 92) ;

2. des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers (article 221, 2^o CIR 92) ;
3. des revenus divers suivants (article 221, 2^o CIR 92) :
 - des revenus soit de la sous-location ou la cession de bail d'immeubles meublés ou non, soit de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires, soit de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile (article 90, 5^o CIR 92) ;
 - les lots afférents aux titres d'emprunts, à l'exclusion des lots qui ont été exemptés d'impôts belges, réels et personnels, ou tous impôts (article 90, 6^o CIR 92) ;
 - les produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tenderie (article 90, 7^o CIR 92) ;
 - les indemnités pour coupons manquants ou pour lot manquant afférentes aux instruments financiers qui font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt (article 90, 11^o CIR 92).

L'impôt qui se rapportent aux revenus précités est égal aux précomptes immobilier et mobilier (article 225, premier alinéa CIR 92).

Abrogation de l'exclusion des intercommunales

L'exclusion des intercommunales a été abrogée par la Loi Programme du 19.12.2014 – MB du 29.12.2014 (2^{ème} éd) par la radiation de l'article 180, 1^o CIR 92 (en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 et applicable aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1^{er} juillet 2015).

Suite à cette abrogation, les intercommunales seront assujetties à l'impôt des sociétés lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et à l'impôt des personnes morales dans le cas contraire.

L'exclusion automatique reste cependant d'application pour les intercommunales qui exploitent un hôpital ou exercent d'autres activités dans le secteur de l'aide. Ces dernières demeurent automatiquement soumises à l'impôt des personnes morales (article 180, premier alinéa, 1^o CIR 92, tel que modifié par la Loi Programme du 10.08.2015 – MB du 18.08.2015, 2^{ème} éd.).

3.2. Associations sans but lucratif et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui sont, sous certaines conditions, exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés

Ne sont pas non plus assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui (article 181 CIR 92) :

- ont pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou

interprofessionnels de leurs membres, comme les associations professionnelles agréées ;

- constituent le prolongement ou l'émanation de personnes morales visées ci-avant, lorsqu'elles ont pour objet exclusif ou principal, soit d'accomplir, au nom et pour compte de leurs affiliés, tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale, soit d'aider leurs affiliés dans l'accomplissement de ces obligations ou formalités, comme les secrétariats sociaux agréés pour employeurs ;
- en application de la législation sociale, sont chargées de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par cette législation, notamment les caisses d'assurance sociale qui ont été créées par des associations professionnelles ou interprofessionnelles ;
- ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement ;
- ont pour objet exclusif ou principal d'organiser des foires ou expositions ;
- sont agréées en qualité de service d'aide aux familles et aux personnes âgées par les organes compétents des Communautés y compris les associations reconnues comme prestant des soins à domicile ;
- sont agréées pour la réception de libéralités déductibles comme institution de recherche scientifique, des affaires culturelles, comme institution qui assiste les économiquement faibles ou les pays sous-développés, etc., y compris les institutions qui seraient agréées si elles en faisaient la demande, ou qui répondent à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonné autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés ou au pays tout entier ;
- les institutions qui s'attachent à la conservation de la nature ou à la protection de l'environnement et qui sont reconnues comme telles par le Ministre des Finances et le Ministre compétent en matière d'environnement ;
- les ASBL dont l'activité consiste à gérer les refuges d'animaux, qui sont reconnues conformément à l'article 5 de la Loi du 14 août 1986 concernant la protection et le bien-être des animaux et qui répondent aux conditions fixées par le Roi sur proposition du Ministre des Finances ;
- les institutions et associations reconnues par le Ministre des Finances et par le Ministre des Affaires étrangères qui viennent en aide aux victimes d'accidents industriels de grande envergure ;
- auxquelles s'appliquent les dispositions de la Partie 3 du Code des sociétés et des associations, pour autant que leur activité se limite à la certification au sens de la Loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par les sociétés commerciales et que les certificats émis par ceux-ci, conformément à l'article 13 § 1, al. 1 de cette même loi en application du Code des impôts sur les revenus 1992, soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent ;

CHAPITRE 1 – Sociétés assujetties

- les institutions qui ont pour but le développement durable au sens de la Loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de l'assistance fédérale en matière de développements durables et qui sont reconnues comme telles par le Ministre des Finances et par le Ministre ayant dans ses compétences le développement durable (article 104, 3°, 1 CIR 92).

Ces personnes morales sont également soumises à l'impôt des personnes morales (article 220 et suivants CIR 92).

L'examen de l'impôt des personnes morales sort du cadre du présent ouvrage.

3.3. Associations sans but lucratif et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui se limitent à certaines activités autorisées

Dans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif (article 182 CIR 92) :

- les opérations isolées ou exceptionnelles, c.-à-d. les opérations qui ne sont pas suffisamment répétitives pour pouvoir les considérer comme une activité lucrative ;
- les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire, comme les placements immeubles et meubles qui consistent, dans le chef des personnes physiques, en la gestion normale du patrimoine privé, y compris la location des biens immeubles dans le cadre des activités sociales ;
- les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en oeuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

L'appréciation de fait réalisée par l'Administration est basée sur un certain nombre de critères tels que la nature de la clientèle, la publicité, la nature des revenus, l'utilisation de méthodes de gestion rationnelles, la rentabilité, etc.

Pour ces personnes morales, il convient d'appliquer la même réglementation que celle décrite au Chapitre 1, 3.2, « Associations sans but lucratif et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui sont, sous certaines conditions, exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés ».

4. TAILLE DE LA SOCIÉTÉ

À partir de l'exercice d'imposition 2010, un nouveau cadre est introduit dans le formulaire de déclaration (Cadre 'Taille de la société au sens du Code des Sociétés', déclaration exercice d'imposition 2023), dans lequel une société doit renseigner certains éléments de nature à déterminer si elle est une grande ou une petite société au sens de l'article 1:24 du CSA.

L'Administration fiscale a pour objectif avec l'introduction de ce cadre, de pouvoir déterminer automatiquement si, pour un exercice déterminé, une société est grande ou petite (sur la base des données des deux derniers exercices précédents).

La Loi du 05.07.2022 a introduit une définition fiscale autonome, en vertu de laquelle une petite société est décrite comme suit : « toute société qui est considérée comme petite société sur la base de l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés et des associations, ou, lorsque cet article 1:24 ne s'applique pas à elle, satisfait mutatis mutandis aux critères de cet article 1:24, §§ 1^{er} à 6 » (article 2, § 1^{er}, 5^o CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 05.07.2022).

CHAPITRE 2

Revenus imposables

1. INTRODUCTION

L'impôt des sociétés vise, quant à leur nature, les mêmes revenus que ceux qui sont imposables en matière d'impôt des personnes physiques (article 183 CIR 92), notamment :

1. les revenus des biens immobiliers ;
2. les revenus des capitaux et biens mobiliers ;
3. les revenus professionnels ;
4. les revenus divers.

Etant donné qu'une société ne possède qu'un seul patrimoine qui sert exclusivement à la réalisation de son but social, tous les revenus précités, quel que soit leur nature, ont un caractère professionnel. Ceci a principalement comme conséquence que les immobilisations corporelles, incorporelles et financières d'une société sont présumées être utilisées pour l'exécution de l'activité professionnelle, de sorte que les revenus et profits en découlant ont exclusivement un caractère professionnel. Le montant (imposable) de ces revenus et profits est déterminé selon les règles applicables aux bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, imposables à l'impôt des personnes physiques (article 183 CIR 92).

2. REVENUS DE BIENS IMMEUBLES

2.1. Généralités

Etant donné que tous les revenus de la société, quel que soit leur nature, ont un caractère professionnel, les revenus immobiliers, des biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location, sont considérés comme étant inclus dans le profit d'exploitation. Par conséquent, pour les sociétés, il n'y a ni revenu cadastral imposable (pour les biens immobiliers sis en Belgique), ni valeur locative imposable (pour les biens immobiliers sis à l'étranger).

Par contre, pour des biens immobiliers qui sont donnés en location, la société est imposée sur la différence entre le loyer brut recueillis et les avantages locatifs (comptabilisés comme des revenus) et les frais réels et justifiés qu'elle a supporté, au cours de la période imposable, en vue d'acquiescer ou de conserver ce loyer brut (comptabilisés comme frais). En comparaison avec l'impôt des personnes physiques, il n'est donc pas question d'un revenu cadastral imposable, ni d'une différence entre les biens immobiliers qui sont utilisés par le locataire à des fins privées ou à des fins professionnelles.

2.2. Précompte immobilier

2.2.1. Non imputable

Le précompte immobilier dû par les sociétés, sur le revenu cadastral indexé de leurs biens immobiliers dont elles sont propriétaires, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier, n'est pas imputable à l'impôt des sociétés (article 277 CIR 92). Il peut donc intégralement être déduit comme frais professionnels, y compris les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard (article 198, premier alinéa, 3° CIR 92).

2.2.2. Matériel et outillage

Le précompte immobilier est également dû sur le matériel et l'outillage immeuble par destination.

En vertu du droit de suite, le matériel et l'outillage sont censés être la propriété du propriétaire du bien immobilier et celui-ci est donc redevable du précompte immobilier (Cass., 14.02.2008).

En vertu du droit de suite, le matériel et l'outillage sont censés être la propriété du propriétaire du bien immobilier. Lorsque cette présomption est contestée, l'Administration doit en tenir compte dans l'indication du débiteur du PI ; dans ce cas, c'est le propriétaire civil qui est redevable du PI non pas celui au nom duquel le revenu cadastral du bien immobilier a été établi (Gand, 09.05.2006 et Gand, 05.02.2008).

Désindexation

L'indexation du revenu cadastral du matériel et outillage est gelé depuis 1998 dans la région flamande. La Flandre n'est pas compétente pour abolir l'indexation des revenus cadastraux et applique dès lors une sorte de désindexation en réduisant chaque année la base imposable en fonction de l'index.

Le coefficient de désindexation s'élève respectivement à :

- pour l'exercice d'imposition 2015 : 0,7085, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 1,77 au lieu de 2,5 ;
- pour l'exercice d'imposition 2016 : 0,7045, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 1,76 au lieu de 2,5 ;
- pour l'exercice d'imposition 2017 : 0,6909, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 1,76 au lieu de 2,5 ;
- pour l'exercice d'imposition 2018 : 0,6765, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,69 au lieu de 3,97 ;
- pour l'exercice d'imposition 2019 : 0,6629, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,63 au lieu de 3,97 ;

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

- pour l'exercice d'imposition 2020 : 0,6524, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,59 au lieu de 3,97 ;
- pour l'exercice d'imposition 2021 : 0,6487, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,58 au lieu de 3,97 ;
- pour l'exercice d'imposition 2022 : 0,6332, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,51 au lieu de 3,97 ;
- pour l'exercice d'imposition 2023 : 0,5778, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,29 au lieu de 3,97 ;
- pour l'exercice d'imposition 2024 : 0,5553, ce qui porte le taux de la taxe après indexation à 2,20 au lieu de 3,97.

Source : <https://www.vlaanderen.be/uw-overheid/werking-en-structuur/hoewerktdevlaamse-overheid/belastingen-en-begroting/vlaamse-belastingen/onroerende-voorheffing/principe-van-desindexatie>.

Exonération pour matériel et outillage neuf

Réglementation jusqu'en 2007

Le nouveau matériel et outillage placé après le 01.01.1998 sur une parcelle, sur laquelle à ce moment il n'existait pas encore de matériel et d'outillage, est entièrement exonéré de précompte immobilier (article 253, al. 1, 5° et al. 4, VI CIR 92).

Le nouveau matériel et outillage placé après le 01.01.1998 sur une parcelle, sur laquelle à ce moment il existait déjà du matériel et de l'outillage, est exonéré de précompte immobilier dans la mesure où le revenu cadastral excède le revenu cadastral au 01.01.1998 (article 253, al. 1, 4° et al. 3 et 4, VI CIR 92).

Par conséquent, les investissements de remplacement ne sont que partiellement exonérés.

En ce qui concerne les matériaux de seconde main, aucune exonération ne peut intervenir.

Réglementation à partir de 2008

Durant l'EI 2009, l'exonération matériel et outillage neuf instaurée en 2008 subsiste.

On ne compare donc plus l'état avec celui du 01.01.1998 et, par conséquent, les investissements de remplacement sont concernés par l'exonération (article 253, al. 1, 4°, 5° et 5°bis et al. 3 VI CIR 92). Les matériaux d'occasion restent exclus de l'exonération.

3. REVENUS DES CAPITAUX ET BIENS MOBILIERS

Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont imposables dans le chef de la société pour le montant perçu ou reçu, le cas échéant augmenté du précompte mobilier y afférent.

Pour les intérêts d'origine étrangère, imposés à l'étranger, le montant imposable précité doit être augmenté de la quotité forfaitaire d'impôt étranger qui est imputable sur l'impôt des sociétés dû (aucune quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est jamais prise en compte pour des dividendes).

3.1. Revenus de biens mobiliers

Les revenus de biens mobiliers, comme les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers, ainsi que les revenus divers de nature mobilière, comme les revenus de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non, ou de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires, sont imposables sur le montant brut réellement reçu (comptabilisés comme recettes), diminué des frais raisonnables qui ont été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus (comptabilisés comme frais).

Pour les revenus étrangers similaires, le même régime est d'application, étant entendu que les impôts payés à l'étranger peuvent également être déduits comme frais.

3.2. Revenus de capitaux mobiliers

On doit faire la distinction entre les dividendes d'une part et les autres revenus mobiliers d'autre part.

3.2.1. Dividendes

Les dividendes sont imposables dans le chef de la société bénéficiaire sur le montant net perçu ou reçu, augmenté du précompte mobilier retenu.

D'autre part, les dividendes constituent dans le chef de la société distributrice un élément du résultat fiscal imposable à l'impôt des sociétés (voir Chapitre 7, 3, « Dividendes distribués »).

Ainsi, les dividendes seraient deux fois taxés. Afin de prévenir cette double imposition, le législateur stipule que les dividendes, qui ont été taxés dans le chef de la société distributrice, peuvent être éliminés du résultat fiscal de la société bénéficiaire à concurrence de 95 % du montant imposable (voir Chapitre 8, 4. « Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés »).

Cette règle est en principe également applicable aux dividendes d'origine étrangère, s'ils ont été taxés à l'étranger dans le chef de la société distributrice à un impôt comparable à l'impôt des sociétés belge. Cependant, il existe quelques exceptions en cette matière.

Pour plus de détails, le lecteur est renvoyé au Chapitre 7, 3. « Dividendes distribués » et au Chapitre 8, 4. « Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés ».

3.2.2. Intérêts

Les intérêts sont imposables dans le chef de la société bénéficiaire sur le montant net perçu ou reçu, augmenté du précompte mobilier retenu.

Etant donné que les intérêts sont considérés comme des frais dans le chef de la société distributrice, il n'y a pas de double imposition en la matière.

Cette règle s'applique en principe également aux intérêts d'origine étrangère, étant entendu que, si les intérêts ont été imposés à l'étranger – de sorte qu'ils font l'objet d'une double imposition – ils donnent lieu en Belgique à l'imputation d'une quotité forfaitaire de l'impôt qui a été payé à l'étranger ; cette partie forfaitaire devra être rajoutée au montant imposable précité.

3.2.3. Précompte mobilier

En ce qui concerne le précompte mobilier, nous renvoyons à l'analyse des dividendes (voir Chapitre 7, 3. « Dividendes distribués ») et des éléments imputables (voir Chapitre 10, 4. « Imputation des précomptes et des éléments imputables »).

3.3. Pas de dispenses spécifiques

Les dispenses spécifiques qui sont d'application à l'impôt des personnes physiques (première tranche des revenus des comptes d'épargne, première tranche des dividendes accordés par des sociétés coopératives reconnues conformément à l'article 8:4 du CDS) ne sont pas valables pour les sociétés.

4. REVENUS PROFESSIONNELS

Tel que mentionné ci-avant, tous les revenus recueillis par une société ont un caractère professionnel, de sorte que leur montant (imposable) doit être défini selon les règles qui sont d'application à l'impôt des personnes physiques pour les entreprises commerciales, industrielles ou agricoles.

Les revenus professionnels d'une société ont donc la même nature que ceux qui sont recueillis par des entreprises commerciales, industrielles ou agricoles imposables à l'impôt des personnes physiques (article 24 CIR 92), à savoir notamment :

4.1. Bénéfices provenant d'une exploitation

Il s'agit de toutes les opérations traitées par la société ou par l'intermédiaire de celle-ci ;

Ces bénéfices comprennent e.a. :

- les profits de ses spéculations ;
- les bénéfices affectés au remboursement de capitaux empruntés ;
- les bénéfices affectés à l'extension de l'entreprise ou à l'accroissement de la valeur du matériel ;
- toutes les réserves, fonds de prévision ou provisions, le résultat reporté à nouveau et toutes sommes auxquelles une affectation analogue est donnée ;
- les indemnités de toute nature que la société obtient au cours de son exploitation, soit en compensation ou à l'occasion d'une réduction de son activité, soit en réparation totale ou partielle d'une perte de bénéfices ;
- les avantages anormaux ou bénévoles accordés ou attribués.

4.2. Plus-values et moins-values

Il s'agit d'une augmentation de l'actif ou toute diminution de la valeur des éléments du passif, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité.

Pour plus de détails, on se référera au chapitre relatif aux plus-values (voir Chapitre 5, « Plus-values »).

4.3. Sous-évaluations d'actifs et surévaluations de passifs

Il s'agit des sous-évaluations des éléments de l'actif ou des surestimations des éléments du passif, pour autant qu'elles ne correspondent pas à un accroissement ou à un amoindrissement réel de ces éléments, ni à des amortissements qui peuvent être admis, d'un point de vue fiscal.

Sont visés :

- les sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif constatées lors de l'examen de la comptabilité d'une période imposable déterminée et qui sont, par la suite, considérées comme des bénéfices de cette période imposable, même si elles résultent d'écritures comptables se rapportant à des périodes imposables antérieures, sauf si le contribuable établit qu'elles ont été prises en compte pour déterminer les résultats fiscaux de ces périodes imposables antérieures (article 361 CIR 92).
- les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles ou corporelles, qui sont considérés comme des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle ils ont été alloués et de chaque période imposable subséquente et ce, proportionnellement aux amortissements ou réductions de valeur afférents aux dites immobilisations qui ont été pris en considération comme frais professionnels respectivement à la fin de ladite période imposable et de chaque période imposable suivante et, le cas échéant, à concurrence du solde subsistant lors de l'aliénation ou de la mise hors d'usage desdites immobilisations (article 362 CIR 92).

Il a été précisé que, lorsque des actifs subsidiés font partie intégrante de l'apport dans le cadre d'opérations visées à l'article 46 § 1 al. 1 CIR 92 (apport exonéré), la partie du capital subsidié non encore considérée comme bénéfice au moment de l'opération est entièrement exonérée dans le chef du redevable précédent, sans préjudice de l'imposition dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport.

L'expression comptable de ce subside en capital dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport ne peut influencer le résultat de la période imposable ;

- les subsides en capital exonérés : les subsides en capital qui sont exonérés en vertu de l'article 193ter CIR 92 sont repris parmi les bénéfices de manière étalée dans le temps et sont à nouveau exonérés par une augmentation de la situation de début des réserves (code 1054 – ex. d'imp. 2023) ;

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

- la partie des intérêts courus relative à des placements mobiliers, non représentés par des actions, afférente à une période imposable déterminée, même lorsque ces intérêts sont encaissés ou obtenus au cours d'une période ultérieure (article 362bis CIR 92) ;
- l'escompte comptabilisé pour les créances qui sont exigibles dans un délai d'au moins un an, pour autant qu'en ce qui concerne les créances non productives d'intérêt, l'escompte soit calculé à un taux n'excédant pas celui pratiqué par la Banque Nationale de Belgique à la date à laquelle la créance a pris naissance, ou, en ce qui concerne les créances qui sont assorties d'un intérêt calculé à un taux inférieur au taux d'escompte de la Banque Nationale de Belgique à la date où la créance est née, l'escompte n'excède pas le montant obtenu en appliquant à ces créances un taux d'intérêt égal à la différence entre le taux d'escompte de la Banque Nationale de Belgique et le taux d'intérêt stipulé. L'escompte précité est imposable proportionnellement au délai déjà couru des créances (article 363 CIR 92).

Le taux de référence pour les escomptes sur créances, qui selon l'article 363 CIR 92 est le même que le taux d'escompte de la Banque Nationale de Belgique applicable à la date à laquelle la créance est née, est, suite à l'application de la Loi-programme européenne depuis le 01.01.1999, remplacé par le taux d'intérêt de la facilité de dépôt de la Banque Centrale Européenne, augmenté de la différence entre le taux d'escompte BNB le plus récent et le taux BNB pour les dépôts applicable à cette occasion.

4.4. Bénéfices provenant d'une exonération de versement de précompte professionnel

4.4.1. Introduction

En raison du coût du travail exorbitant que connaît la Belgique par rapport aux autres pays, le législateur a prévu une dispense de versement de précompte professionnel retenu sur les salaires de certains travailleurs et ce, pour certains secteurs spécifiques et/ou employeurs spécifiques et/ou présentant des horaires spécifiques.

Les dispenses sont reprises sous les articles 275/1 à 275/10 CIR 92.

En ce qui concerne les modalités pratiques, nous renvoyons à la circulaire Ci.RH.244/568.064 (AFER 3/2005) du 11.01.2005. Un commentaire est repris dans la circulaire du 26.09.2008.

L'Arrêté royal du 22 août 2006 (AR 22.08.2006 – MB 28.08.2006) prévoit des directives adaptées, coordonnées et uniformisées relatives à la déclaration du précompte professionnel par des employeurs qui peuvent faire usage de l'une des réglementations légales prévoyant une exonération de versement de précompte professionnel. Il convient de noter que le travailleur conserve son droit d'imputer le montant total de son précompte professionnel dans son imposition à l'IPP ou IPP/INR. Cela concerne donc également la partie du précompte n'ayant pas été versée au Trésor.

Volontariat fiscal

Afin de lutter contre l'utilisation abusive du volontariat fiscal, les différents articles relatifs à la dispense de versement du précompte professionnel prévoient que le montant dispensé de versement est limité au minimum réglementaire du précompte professionnel dû (cf. Loi du 28.03.2022 portant réduction de charges sur le travail (entrée en vigueur : rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.04.2022)).

4.4.2. Exonération relative aux heures supplémentaires

4.4.2.1. Généralités

A. Heures supplémentaires payées à partir du 1^{er} juillet 2005

Les employeurs qui attribuent ou paient des rémunérations concernant du travail supplémentaire sont dispensés de verser au Trésor 24,75 % du montant brut des rémunérations qui ont servi comme base de calcul pour établir le sursalaire (article 275/1 CIR 92, introduit par l'article 25 de la Loi du 3 juillet 2005 – MB 19.07.2005, applicable aux sursalaires payés à partir du 1^{er} juillet 2005).

La dispense ne vaut que pour les 65 premières heures de travail prestées par an et par travailleur.

B. Heures supplémentaires payées à partir du 1^{er} avril 2007

À partir du 1^{er} avril 2007, en ce qui concerne les rémunérations payées ou attribuées en raison de la prestation d'heures supplémentaires, le pourcentage s'élève à 32,19 % pour une heure prestée soumise à un régime de 20 % et à un maximum de 41,25 % pour une heure prestée et soumise à un régime de 50 ou 100 % (article 29 de la Loi du 27.12.2006 – MB 28.12.2006 et article 95/1, al. 1 et 2, AR/CIR 92).

Cette exonération vaut par année et par travailleur et uniquement pour les 65 premières heures supplémentaires.

C. Heures supplémentaires payées à partir du 1^{er} janvier 2009

L'exonération de versement s'applique par an et par travailleur pour les 100 (dès le 01.06.2009) ou les 130 (dès le 01.01.2010) heures supplémentaires (article 275/1, al. 6 CIR 92 tel que modifié par la Loi de relance économique du 27.03.2009 – MB 07.04.2009).

D. Heures supplémentaires payées entre le 01.01.2019 et le 31.12.2022

Le maximum de 130 heures de travail supplémentaire déterminé à l'alinéa 2 est augmenté à 180 heures pour les exercices d'imposition 2020 et 2021. Le maximum de 130 heures de travail supplémentaire déterminé à l'alinéa 6 est également augmenté à 180 heures pour les rémunérations payées ou attribuées en 2021 pour autant que ces 50 heures de travail supplémentaire additionnelles sont prestées dans la période allant du 1^{er} juillet 2021 jusqu'au 31 décembre 2021 inclus, et pour les rémunérations payées ou attribuées en 2023 pour

autant que le contingent de base de 130 heures ainsi que ces 50 heures de travail supplémentaire additionnelles soient prestées dans la période allant du 1^{er} janvier 2023 jusqu'au 30 juin 2023 inclus. Afin de déterminer s'il s'agit des 180 premières heures de travail supplémentaires prestées en 2021, pour les heures de travail supplémentaire prestées durant la période du 1^{er} janvier 2021 au 30 juin 2021, un maximum de 130 heures est pris en compte (article 275/1, septième al. CIR 92, tel que complété par la Loi du 12.12.2021).

4.4.2.2. Horeca et secteur de la construction

A. Heures supplémentaires payées à partir du 1^{er} janvier 2014 : extension pour les secteurs horeca et constructions

L'article 275/1, al. 6 CIR 92 porte le maximum d'heure de travail supplémentaire de 130 à 180 pour (article 275/1, al. 8 CIR 92, tel que modifié par la Loi Programme du 26 décembre 2013, (MB 31.12.2013)) :

- les employeurs qui utilisent dans chaque lieu d'exploitation la caisse enregistreuse, visée à l'Arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca et qui ont déclaré cette caisse enregistreuse auprès de l'Administration fiscale conformément à l'arrêté susmentionné ;
- les employeurs qui exécutent des travaux immobiliers à condition que ces derniers utilisent un système électronique d'enregistrement de présence introduit par la Loi du 27 décembre 2012 établissant l'enregistrement électronique des présences sur les chantiers temporaires ou mobiles.

Cette augmentation du nombre d'heures est applicable depuis le 1^{er} janvier 2014, à l'exception des dispositions qui se rapportent aux travaux immobiliers qui seront applicables dès que le système de contrôle entrera en vigueur (le 1^{er} avril 2014).

B. Heures supplémentaires payées à partir du 1^{er} octobre 2015

Le maximum de 130 heures de travail supplémentaire déterminé à l'alinéa 6 est augmenté à 180 heures pour les employeurs qui exécutent des travaux immobiliers à condition que ces derniers utilisent un système électronique d'enregistrement de présence visé au chapitre V, section 4, de la Loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail (article 275/1, al. 7, premier tiret, tel que modifié par la Loi du 16.11.2015 portant des dispositions diverses en matière sociale – MB 26.11.2015).

Le maximum de 130 heures de travail supplémentaire déterminé à l'alinéa 6 est augmenté à 360 heures pour les employeurs qui ressortent de la commission paritaire de l'industrie hôtelière ou de la commission paritaire du travail intérimaire si l'utilisateur ressort de la commission paritaire de l'industrie hôtelière (article 275/1, al. 7, deuxième tiret, tel que modifié par la Loi précitée du 16.11.2015).

La condition d'utilisation d'une caisse enregistreuse par l'employeur (« caisse blanche ») n'est par conséquent plus d'application.

4.4.3. Dispense en matière de marine marchande, de dragage et de remorquage

Les employeurs qui appartiennent au secteur de la marine marchande, du dragage et du remorquage ne sont pas tenus de verser au Trésor le précompte professionnel dont ils sont redevables en raison du paiement ou de l'attribution des rémunérations aux travailleurs qui sont employés en tant que marins communautaires à bord de navires immatriculés dans un état membre de l'Espace Economique Européen pour lesquels une lettre de mer est produite (article 275/2 CIR 92 introduit par l'article 2 de la Loi du 20 juillet 2005 – MB 10.08.2005, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} juillet 2005).

On entend par marins communautaires :

- des citoyens de l'Espace Economique Européen, dans le cas de marins travaillant à bord de navires, y compris les transbordeurs rouliers, assurant le transport régulier de passagers entre des ports de la Communauté ;
- des tous les autres cas, tous les marins soumis à l'impôt et/ou à des cotisations de sécurité sociale dans un État membre.

En ce qui concerne le secteur du remorquage et du dragage, la mesure visée dans le présent article ne s'applique qu'à la partie du transport maritime des activités de remorquage et de dragage.

Les marins communautaires doivent travailler à bord de remorqueurs de mer ou à bord de dragues de mer automotrices conçues pour le transport d'un chargement par mer :

- qui sont immatriculés dans un État membre ;
- pour lesquels une lettre de mer est produite ;
- et dont au moins 50 % de leurs activités consistent en des activités opérationnelles en mer.

En ce qui concerne le secteur du remorquage, une partie proportionnelle des temps d'attente est prise en considération comme transport maritime pour le calcul du seuil de 50 %.

4.4.4. Dispense relative aux chercheurs

4.4.4.1. Chercheurs dans les universités et hautes écoles : 50 % (65 % à partir du 01.07.2008, 75 % à partir du 01.01.2009, 80 % à partir du 01.07.2013)

Les universités et hautes écoles qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs assistants [le "Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – le Fonds fédéral de la Recherche scientifique – FFWO/FFRS", le "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen – FWO", le "Fonds de la Recherche scientifique – FNRS – FRS-FNRS"] qui paient ou attribuent des rémunérations aux chercheurs post-doctoraux sont dispensées de verser au Trésor 80 p.c. de ce précompte professionnel (article 275/3, § 1^{er}, al.1 CIR 92, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} juillet 2013).

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

4.4.4.2. Chercheurs auprès d'institutions scientifiques reconnues : 80 % (65 % à partir du 01.07.2008, 75 % à partir du 01.01.2009, 80 % à partir du 01.07.2013)

La dispense de versement du précompte professionnel est également octroyée à des institutions scientifiques qui sont agréées à cet effet par Arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres et qui paient ou attribuent des rémunérations soit à leur chercheurs assistants soit à leurs chercheurs post-doctoraux (article 275/3, § 1^{er}, al. 2 CIR 92, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.07.2013). Les institutions scientifiques agréées sont reprises à l'article 952, § 5, AR/CIR 92 et annexe IIIquater à l'AR/CIR 92.

4.4.4.3. Chercheurs auprès d'entreprises qui collaborent avec les institutions mentionnées ci-avant : 80 % (65 % à partir du 01.07.2008, 75 % à partir du 01.01.2009, 80 % à partir du 01.07.2013)

Une dispense de versement identique (à celle visant les chercheurs auprès d'institutions scientifiques reconnues) est également octroyée aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets de recherche menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités ou hautes écoles établies dans l'Espace économique européen, ou des institutions scientifiques agréées. Cette dispense ne s'applique qu'au précompte professionnel sur les rémunérations qui sont payées dans le cadre du projet de recherche durant la période de ce projet pour autant qu'elles aient trait à l'emploi effectif dans le projet de recherche (article 275/3, § 1^{er}, al. 3 CIR 92, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.07.2013).

4.4.4.4. Travailleurs dans une 'Young Innovative Company' : 80 % (65 % à partir du 01.07.2008, 75 % à partir du 01.01.2009, 80 % à partir du 01.07.2013)

La dispense de versement de précompte professionnel est également octroyée aux sociétés qui répondent à la définition de « Young Innovative Company » et qui paient ou attribuent des rémunérations à du personnel scientifique, employé en tant que travailleur salarié au sein de cette société. On entend par Young Innovative Company, une société réalisant des projets de recherche lorsque, à la fin de la période imposable, elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- a. elle est une petite société au sens de l'article 15, du Code des sociétés ;
- b. elle est constituée depuis moins de dix ans avant le 1^{er} janvier de l'année durant laquelle la dispense de versement du précompte professionnel est attribuée ;
- c. elle n'est pas constituée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activité préexistante ou d'une reprise de telles activités ;
- d. elle a effectué des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 p.c. du montant total des frais de la période imposable précédente (article 275/3, § 1^{er}, al. 3, 2^e CIR 92, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.07.2013).

Lorsque, à la fin d'une période imposable, la société ne satisfait plus à toutes les conditions pour être une Young Innovative Company, la dispense de versement du précompte professionnel ne pourra plus être appliquée sur les rémunérations payées ou attribuées à partir du mois suivant.

Le personnel scientifique visé comprend les chercheurs, les techniciens de recherche et les gestionnaires de projets de recherche et de développement, à l'exclusion du personnel administratif et commercial.

La signification des termes « chercheurs », « techniciens de recherche » et « gestionnaires de projets » est décrite dans l'AR du 22 août 2006 (MB 28.08.2006)

4.4.4.5. Exonération pour d'autres entreprises qui occupent des chercheurs détenant un diplôme de Master : 80 % (65 % à partir du 01.07.2008, 75 % à partir du 01.01.2009, 80 % à partir du 01.07.2013)

Les entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui détiennent un diplôme de docteur en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire ou en d'ingénieur civil et qui sont engagés dans des programmes de recherche ou de développement (article 275/3, § 1^{er}, al. 3, 3^e CIR 92, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.07.2013).

Pour les rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.01.2007, l'application du 3^{ème} alinéa est étendue aux titulaires d'un diplôme de master.

À partir de cette date, les diplômes suivants entrent en considération (article 275/3, § 2 CIR 92, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 01.07.2006).

1. soit, un diplôme de docteur en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire ou en sciences pharmaceutiques, ou d'ingénieur civil ;
2. soit, un diplôme de master ou un diplôme équivalent dans les domaines ou les combinaisons de domaines suivants :
 - a. pour la Communauté Flamande :
 - sciences
 - sciences appliquées
 - sciences biologiques appliquées
 - médecine
 - médecine vétérinaire
 - sciences pharmaceutiques
 - sciences bio-médicales
 - sciences industrielles, technologie et des sciences nautiques
 - biotechnique
 - architecture
 - développement de produits
 - b. pour la Communauté Française :
 - sciences
 - ingénieur

- sciences agronomiques et ingénierie biologique
- médecine
- médecine vétérinaire
- sciences biomédicales et pharmaceutiques
- architecture et urbanisme
- sciences industrielles
- sciences industrielles en agronomie

4.4.4.6. Dispense pour d'autres entreprises qui occupent des chercheurs détenant un diplôme de bachelier

4.4.4.6.1. Principe

Une même dispense de versement du précompte professionnel est accordée aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement et qui ont un diplôme visé au § 2, 3° ou 4 (article 275/3, § 1, al. 6 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Cela vise (article 275/3, § 2, 3° et 4° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) :

- soit, un diplôme de bachelier de transition ou équivalent dans les domaines ou les combinaisons de domaines tels que les masters, énumérés à l'article 275/3, § 2, 2° CIR 92 ;
- soit, un diplôme de bachelier professionnalisant ou équivalent dans les domaines ou les combinaisons de domaines énumérés à l'article 275/3, § 2, 4° CIR 92.

4.4.4.6.2. Pourcentage

La dispense pour les diplômes de bachelier entre en vigueur par phases.

D'abord 40 %

La dispense est dans un premier temps limitée à 40 % (cf. article 275/3, § 1, al. 6 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur au 01.01.2018 et d'application aux rémunérations qui sont payées ou attribuées à partir du 01.01.2018).

Cette limitation vaut pour les rémunérations attribuées du 01.01.2018 au 31.12.2019.

Après 80 %

La limitation à 40 % (voir ci-dessus) est abrogée avec entrée en vigueur au 01.01.2020 et cela est d'application aux rémunérations qui sont payées ou attribuées à partir du 01.01.2020.

À partir de ce moment, la dispense générale de 80 % s'applique.

4.4.4.6.3. Exigences de diplômes

Les diplômes suivants entrent en considération :

- soit, un diplôme de bachelier de transition ou équivalent dans les domaines ou les combinaisons de domaines visés au 2° (article 275/3, § 2, 3° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) ;
- soit, un diplôme de bachelier professionnalisant ou équivalent dans les domaines ou les combinaisons de domaines (article 275/3, § 2, 4° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) :
 - a. pour la Communauté flamande :
 - de la biotechnique ;
 - de soins de santé ;
 - des sciences industrielles et de la technologie ;
 - des sciences nautiques ;
 - des sciences commerciales et de gestion d'entreprise, limité aux formations qui visent principalement l'informatique et l'innovation ;
 - b. pour la Communauté française :
 - du paramédical ;
 - des techniques, limité aux formations qui visent principalement la biotechnique, les sciences industrielles, la technologie, les sciences nautiques, le développement de produits et l'informatique.

4.4.4.6.4. Limitation qualitative à 25 %

Il est présumé que les bacheliers vont apporter leur soutien aux titulaires de diplômes de master ou de docteur, aussi la dispense de précompte professionnel pour les chercheurs titulaires d'un diplôme de bachelier est-elle limitée en comparaison avec la dispense de versement pour les chercheurs qui sont titulaires d'un diplôme minimum de master.

La règle des 25 %

Le montant total de la dispense de versement du précompte professionnel accordé aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement et qui ont un diplôme visé au § 2, 3° ou 4°, est limité à 25 % du montant total de la dispense de versement du précompte professionnel accordé aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement et qui ont un diplôme visé au § 2, 1° ou 2° (article 275/3, § 1, al. 7 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Pour des exemples chiffrés, il est renvoyé à l'exposé des motifs de la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017.

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

50 % pour les petites sociétés

Le pourcentage de la limite visée à l'alinéa 7 sera toutefois doublé pour les sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les rémunérations sont payées (article 275/3, § 1, al. 7 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

4.4.4.7. Pas de cumuls

Une même rémunération ou une même partie de rémunération ne peut être prise en considération que pour une des dispenses de versement du précompte professionnel visées au présent paragraphe (article 275/3, § 1^{er}, d.al. CIR 92).

4.4.4.8. Les notions de 'recherches et /ou de projets ou programmes de développement'

Ces notions seront expressément décrites dans le CIR 92 à partir du 1^{er} janvier 2014. Voir article 275/3, § 3 CIR 92, tel qu'il existe dans la Loi portant des dispositions fiscales et financières du 17.06.2013 (MB 28.06.2013).

4.4.4.9. Obligation d'inscription auprès du Service public fédéral de Programmation Politique Scientifique

À partir du 1^{er} janvier 2014, il est prévu que seuls les projets ou les programmes inscrits auprès du Service public fédéral de Programmation Politique Scientifique seront pris en considération. Pour plus de détails, voir l'article 275/3, § 3, quatrième alinéa CIR 92, tel qu'il existe dans la Loi portant des dispositions fiscales et financières du 17.06.2013 (MB 28.06.2013).

4.4.5. Dispositions spécifiques relatives au secteur de la pêche en mer

La réglementation relative au précompte professionnel en matière de pêche en mer est applicable aux employeurs appartenant au secteur de la pêche en mer et qui sont redevables du précompte professionnel en raison du paiement ou de l'attribution de rémunérations imposables de leurs travailleurs occupés à bord d'un navire enregistré dans un État membre de l'Union Européenne et muni d'une lettre de mer (nouvel article 275/4 CIR 92 tel qu'introduit par l'article 107 de la Loi du 23 décembre 2005 relative au pacte des générations – MB 30.12.2005, seconde édition ; ces dispositions étaient déjà applicables en vertu de l'article 387 de la Loi-programme du 24 décembre 2002 ; la Loi relative au pacte des générations a uniquement pour but d'introduire ces mesures dans le CIR et ce, sans les modifier ; applicable aux rémunérations attribuées ou payées à partir du 1^{er} janvier 2003).

La réglementation spécifique est la suivante : avant d'effectuer le versement au Trésor, le montant du précompte professionnel retenu est comparé avec le montant du précompte professionnel fictif obtenu en tenant compte des rémunérations forfaitaires journalières servant de base au calcul des cotisations sociales, telles qu'elles sont fixées par

la réglementation fixant les rémunérations forfaitaires journalières pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dues pour les travailleurs manuels dont la rémunération est constituée, en tout ou en partie, par des pourboires ou du services, ainsi que pour les travailleurs liés par un contrat d'engagement pour la pêche maritime.

Deux possibilités existent :

- lorsque le montant du précompte professionnel retenu est inférieur au montant du précompte professionnel fictif, les employeurs visés à l'alinéa 1^{er} sont tenus de verser au Trésor la totalité du précompte professionnel fictif ; la différence entre le précompte professionnel fictif et le précompte professionnel retenu constitue pour les employeurs des frais professionnels déductibles visés à l'article 49 et n'est pas imputable dans le chef du travailleur ;
- lorsque le montant du précompte professionnel retenu est supérieur au montant du précompte professionnel fictif, les employeurs ne sont tenus de verser au Trésor qu'un montant égal au précompte professionnel fictif. Le surplus du précompte professionnel retenu est versé par l'employeur au « Zeevisserfonds » institué par la convention collective du 29 août 1986.

4.4.6. Dispense relative au travail en équipe ou au travail de nuit – système de travail en continu

Une dispense de versement de précompte professionnel au Trésor est accordée aux entreprises où s'effectue un travail en équipe ou un travail de nuit et qui paient ou attribuent une prime d'équipe depuis le 1^{er} juillet 2004. La dispense du versement est égale à 1 % des rémunérations imposables (article 301, § 1, de la Loi-programme du 22 décembre 2003 – MB 31.12.2003, 1^{ère} version, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} juillet 2004).

La dispense de versement de précompte professionnel sur les rémunérations relatives au travail en équipe et travail de nuit est portée à 5,63 % des rémunérations imposables. La dispense est également reprise dans le CIR 92 (nouvel article 275/5 CIR 92, introduit par l'article 108 de la Loi du 23 décembre 2005 relative au pacte des générations – MB 30.12.2005, seconde édition, applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2006).

Cette mesure est commentée dans une Circulaire n° Ci.RH. 244/ 568.064 (AFER 3/2005) du 11 janvier 2005.

Pour les rémunérations et les primes d'équipe et de nuit payées à partir du 01 avril 2007, la dispense est augmentée jusqu'à 10,7 % (article 95 1^o et 92, 2^o, § 3, c, 7^o, AR/CIR 92 complété par AR du 21.12.2006 – MB 29.12.2006).

À partir du 01 juin 2009, le pourcentage s'élève à 15,6 % (article 275/5, § 1, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi de relance économique du 27.03.2009 – MB 07.04.2009).

À partir du 1^{er} janvier 2016, le pourcentage s'élève à 22,8% (article 275/5, § 1, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

La Loi du 28.03.2022 portant réduction de charges sur le travail a entraîné un certain durcissement des conditions, dont l'analyse dépasse le cadre de cet almanach.

Système de travail en continu

L'article 275/5, § 1, al. 1 CIR 92 augmente à 2,2 points la dispense de précompte professionnel pour les entreprises qui travaillent dans un système de travail en continu (article 275/5, § 3, al. 1 CIR 92 tel qu'introduit par la Loi Programme du 26.12.2013 (MB 31.12.2013) ; en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2014. Le pourcentage s'élève à 20,2 % à partir du 01.01.2015.

4.4.7. Limitation générale de l'obligation de versement

4.4.7.1. Jusqu'au 01.04.2016

4.4.7.1.1. Principe

Les employeurs qui paient ou attribuent des rémunérations et qui sont redevables du précompte professionnel sur ces rémunérations en vertu de l'article 270, 1^o, sont dispensés de verser au Trésor une partie de ce précompte professionnel, à condition de retenir sur ces rémunérations la totalité dudit précompte (article 275/7 CIR 92). Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal à 0,25 p.c. du montant brut des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale.

À partir du 01.06.2009, ce pourcentage s'élève à 0,75 % et à 1 % à partir du 01.01.2010 (article 275/7, al. 3 CIR 92, tel que modifié par l'article 18 de la Loi de relance économique du 27.03.2009 – MB 07.04.2009).

À partir du 01.01.2014, ce pourcentage s'élève à 1,12 % pour les PME (article 95/1 AR/CIR 92, tel complété par l'AR du 15.12.2013, (MB 20.12.2013).

La condition est que le précompte susmentionné soit intégralement déduit de cette rémunération (article 275/7 CIR 92).

L'exonération s'applique exclusivement aux rémunérations des travailleurs et des dirigeants d'entreprises pour autant qu'ils soient soumis au statut social des travailleurs (Ci.RH.244/593.292 (AOIF 33/2008) du 22.09.2008). Les dirigeants d'entreprises indépendants sont exclus car l'article 275/7 CIR 92 exige un lien de subordination.

4.4.7.1.2. Aperçu des pourcentages

	Grandes sociétés	PME
À partir du 01.10.2007	0,25 %	0,25 %
À partir du 01.06.2009	0,75 %	0,75 %
À partir du 01.01.2010	1 %	1 %
À partir du 01.01.2014	1 %	1,12 %

4.4.7.1.3. Champ d'application

Les dispositions du présent article s'appliquent :

- aux employeurs qui sont compris dans le champ d'application de la Loi du 05.12.1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires ;
- aux entreprises agréées pour le travail intérimaire qui mettent des intérimaires à disposition des entreprises visées au premier tiret ;
- aux entreprises autonomes publiques suivantes : la société anonyme de droit public Proximus et la société anonyme de droit public Bpost ;
- la société anonyme de droit public H.R. Rail à l'exception du personnel mis à la disposition de la société anonyme de droit public SNCB et de la société anonyme de droit public Infrabel dans le cadre de leurs activités de service public.

4.4.7.2. À partir du 01.04.2016

4.4.7.2.1. Introduction – suppression pour le secteur marchand

En ce qui concerne les rémunérations payées à partir du 01.04.2016, la dispense générale de versement du précompte professionnel de 1 % est convertie en une réduction supplémentaire du taux de base des cotisations patronales. Par conséquent, la dispense générale de versement du précompte professionnel au profit du secteur marchand a été abrogée par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition.

La dispense reste d'application sous conditions pour :

- les petites entreprises actives dans le secteur marchand ;
- le secteur non-marchand.

4.4.7.2.2. Secteur marchand : petites entreprises – Loi du 05.12.1968 – agences d'intérim

Les dispositions du présent article s'appliquent, pour autant qu'il s'agisse d'employeurs qui, soit sont considérés comme petites sociétés, soit sont des personnes physiques qui répondent mutatis mutandis aux critères dudit article 1:24 (article 275/7, al. 2, a) CIR 92, tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition) :

- aux employeurs qui sont compris dans le champ d'application de la loi du 05.12.1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires ;
- aux entreprises agréées pour le travail intérimaire qui mettent des intérimaires à disposition des entreprises visées au premier tiret.

Moment de l'appréciation du critère de petite société

Il n'est pas toujours possible de déterminer au début de l'exercice comptable si une société peut être considérée comme petite ou non. C'est pourquoi la société peut faire dans le courant de l'année une estimation raisonnable et

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

de bonne foi. Si l'estimation devait par la suite s'avérer inexacte, la société devra procéder à la rectification desdites déclarations (QP orale n° 22.250 de Monsieur Joseph George, Commissions des finances et du budget du 25.02.2014, Compte rendu intégral, CRIV 53 COM 936, p. 20 ; voir aussi le précédent n°631.874 du 03.02.2014).

Petite entreprise – personne physique

En ce qui concerne l'appréciation du critère de petite entreprise – personne physique, pour lequel il convient de considérer que les personnes physiques doivent remplir mutatis mutandis les critères prévus à l'article 15, la balance totale peut être remplacée par un critère équivalent comme la valeur comptable totale de l'actif (Exposé des Motifs de la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

Pourcentage : 0,12 %

Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal à 0,12 % du montant brut des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale pour les employeurs visés à l'alinéa 2, a) (article 275/7, al. 3, a) CIR 92 tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

4.4.7.2.3. Secteur non marchand – commission paritaire AR du 18.07.2002

Les dispositions de cet article sont applicables aux employeurs des travailleurs qui ressortissent au champ d'application des commissions et sous-commissions paritaires énumérées à l'article 1^{er}, 1^o, a) à s) inclus, de l'Arrêté royal du 18 juillet 2002 portant des mesures visant à promouvoir l'emploi dans le secteur non-marchand (article 275/7, al. 2, b) CIR 92 tel que modifié par la Loi du 28.04.2019).

Pourcentage : 1 % pour le non marchand en général

Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal à 1% du montant brut des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale pour les employeurs (non marchand) visés à l'alinéa 2, b) (article 275/7, al. 3, b), première phrase CIR 92 tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

1,12 % pour les PME du secteur non marchand

Lorsqu'il s'agit d'employeurs qui, soit sont considérés comme petites sociétés, soit sont des personnes physiques qui répondent mutatis mutandis aux critères dudit article 1:24, le pourcentage est porté à 1,12 % (article 275/7, al. 3, b), deuxième phrase CIR 92 tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition). Le fait que ce pourcentage majoré s'applique uniquement aux PME du secteur non marchand ressort clai-

rement du texte français de l'exposé des motifs (exposé des Motifs de la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

4.4.7.2.4. Proximus et bpost

Les dispositions de cet article s'appliquent à la société anonyme de droit public Proximus et la société anonyme de droit public bpost pour leurs travailleurs qui, autrement qu'en vertu d'un contrat de travail, exécutent des prestations de travail pour ces sociétés (article 275/7, al. 2, c) CIR 92 tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

Pourcentage : 1 %

Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal à 1 % du montant brut des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale pour les employeurs visés à l'alinéa 2, c) (article 275/7, al. 3, c) CIR 92 tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

Ratio legis

L'explication de cette dispense de versement spécifique réside dans le fait que les institutions susmentionnées ne peuvent pas bénéficier de la réduction majorée de cotisations sociales pour les membres précités de leur personnel, contrairement à leurs concurrents du secteur marchand.

4.4.8. Exonération relative aux sportifs

En raison du caractère spécifique de cette matière, nous renvoyons vers TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

4.4.9. Exonération dans le cadre de licenciements collectifs à grande échelle réalisés dans une zone d'aide

Cette mesure a été introduite par la Loi du 15.05.2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance – MB 22.05.2014.

Ces dispositions sont autonomes et ne sont pas intégrées au CIR 92.

En raison du caractère spécifique de ces dispositions, on se reportera pour plus de détails à la lecture des dispositions légales et de l'exposé des motifs (Exposé des motifs, Doc. parl. 2013-2014, n° 53-3479/001, p. 19).

4.4.10. Exonération pour les entreprises qui débutent

4.4.10.1. Principe

Une dispense de versement de précompte professionnelle est prévue (article 275/10 CIR 92, tel qu'introduit par la

Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015, seconde édition).

Cette mesure fait partie du dispositif tax shelter pour les entreprises qui débutent, qui contient également une réduction d'impôt et une exemption d'intérêts.

Cette dispense est applicable aux rémunérations qui sont payées à partir du 01.08.2015 (article 96 de la Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015, seconde édition).

4.4.10.2. Taux de l'exonération

10 %

Les employeurs définis à l'alinéa 2, qui paient ou attribuent des rémunérations à des travailleurs et qui sont redevables du précompte professionnel sur ces rémunérations en vertu de l'article 270, 1^{er}, sont dispensés de verser 10 % de ce précompte professionnel au Trésor, à condition de retenir la totalité dudit précompte sur ces rémunérations (article 275/10, al. 1 CIR 92).

20 % pour une micro-entreprise

Le pourcentage prévu à l'alinéa 1^{er} est porté à 20 % lorsqu'à la fin de la période imposable l'employeur est une microsociété au sens de l'article 1:25 du CDS (article 275/10, al. 4 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 18.12.2015 transposant la Directive 2013/34/UE – MB 30.12.2015).

Pour une analyse plus poussée, il est renvoyé à l'examen de la réduction d'impôt à l'impôt des personnes physiques relative aux investissements dans des entreprises qui débutent.

4.4.10.3. Champ d'application *ratione materiae* – pas pour les dirigeants d'entreprise

En vertu de la disposition légale (article 275/10, al. 1 CIR 92), la dispense ne s'applique qu'aux travailleurs et donc pas aux dirigeants d'entreprise.

4.4.10.4. Champ d'application *ratione personae*

Les dispositions présent article s'appliquent aux employeurs qui remplissent simultanément toutes les conditions suivantes (article 275/10, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 26.12.2015 – MB 30.12.2015) :

1^o l'employeur entre dans le champ d'application de la Loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires ;

2^o l'employeur est considéré comme une petite société ou est une personne physique qui satisfait mutatis mutandis aux critères repris dans l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du CSA ;

3^o l'employeur est enregistré à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE) depuis 48 mois au plus. Le délai de 48 mois débute le premier jour du mois qui suit cet enregistrement.

Lorsque, l'employeur continue une activité exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale, le délai de 48 mois visé à l'alinéa 2, 3^o, débute le premier jour du mois qui suit la première inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises par cette personne physique ou morale (article 275/10, al. 3 CIR 92).

Uniquement pour le secteur privé – uniquement pour le secteur marchand ?

La référence à la Loi de 1968 a pour effet de limiter le champ d'application de cette mesure uniquement au privé.

Estimation au démarrage

La loi ou l'exposé des motifs ne contiennent aucune disposition relative à la manière dont il convient de procéder pour apprécier si les différents critères sont rencontrés lors du démarrage de l'entreprise. On peut présumer que cela peut être estimé de bonne foi (VAN DYCK, J., 'Entreprises débutantes : dispense partielle de versement du Pr.Prof.', Fiscologue 2015, n^o. 1435, p. 1).

Cela a été confirmé par le ministre à l'occasion d'une réponse à un QP (Voir QP n^o. 215 de madame Kattrin Jadin du 06.03.2015).

Sociétés exclues

La dispense de versement du précompte professionnel ne peut pas être appliquée par un employeur (article 275/10, al. 5 CIR 92) :

- pour lequel une déclaration ou une demande de faillite est introduite ou dont la gestion de l'actif lui est retirée en tout ou en partie comme prévu aux articles 7 et 8 de la Loi du 8 août 1997 sur les faillites ;
- pour lequel une procédure de réorganisation judiciaire est entamée comme visée à l'article 23 de la Loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises ;
- qui est une société dissoute et se trouve en liquidation.

4.4.10.5. Exonération pendant 48 mois

Les dispositions de cet article sont d'application pour un employeur qui est enregistré à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE) depuis 48 mois au plus (article 275/10, al. 2, 3^o CIR 92) :

Il n'existe pas de point de départ absolu.

Chaque PME/employeur qui n'est pas encore enregistré depuis plus de 48 mois à la BCE peut bénéficier de cette avantage, et ce également si le démarrage de l'entreprise est antérieur à l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition (exposé des motifs, n^o 54-1125/001, 64).

4.4.10.6. Combiner avec d'autres dispenses de versement

La mesure peut être combinée avec toutes les autres mesures de dispense de versement du précompte professionnel (exposé des motifs de la Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015, seconde édition).

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

4.4.10.7. Formalités

Les formalités à accomplir pour bénéficier de l'application du présent article, ont été introduites dans l'AR/CIR 92 via un AR modifiant l'AR/CIR 92, au chapitre relatif aux dispenses de versement du précompte professionnel en application de l'article 275/10 CIR 92 – MB 28.08.2015.

4.4.11. Dispense dans le cadre du COVID-19

Afin d'apporter un soutien supplémentaire à l'emploi dans les secteurs fortement touchés, il est proposé d'atténuer le coût salarial pour les mois de juin, juillet et août 2020, à condition que les employeurs concernés aient eu recours au système de chômage temporaire pendant une période ininterrompue d'au moins 30 jours calendrier entre le 12 mars 2020 et le 31 mai 2020.

La dispense n'est pas reprise dans le CIR 92, mais dans une législation autonome, à savoir la Loi du 15.07.2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (corona III) – MB 23.07.2020.

Pour les premiers commentaires administratifs, vous pouvez consulter la « Circulaire 2020/C/103 du 06.08.2020 relative à la dispense temporaire de versement du précompte professionnel en raison de la pandémie du COVID-19-introduction d'une mesure spécifique pour les employeurs qui ont bénéficié du système de chômage temporaire ».

Pour une FAQ, voir la Circulaire 2020/C/135 du 05.11.2020 relative à la dispense temporaire de versement du précompte professionnel en raison de la pandémie du COVID-19-introduction d'une mesure spécifique pour les employeurs qui ont bénéficié du système de chômage temporaire - FAQ.

Vu l'effet limité dans le temps de cette mesure, nous nous limitons ici à en mentionner la possibilité et renvoyons pour plus de détails à <https://expert.taxwin.be/fr> ou à la lecture de la disposition législative.

4.4.12. Dispense pour la formation de travailleurs

Il est prévu un avantage fiscal sous forme de dispense de versement du précompte professionnel pour les entreprises qui octroient à leurs travailleurs plus d'heures de formation que ce qui est prévu par la réglementation.

L'objectif est d'encourager tous les employeurs du secteur privé à aller au-delà de ce qui leur est imposé par la réglementation en matière de formation des travailleurs. Il s'agit donc des employeurs soumis à la Loi du 05.12.1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires.

Cette dispense a été introduite par la Loi-programme du 20.12.2020 et est reprise à l'article 275/12 CIR 92.

Entrée en vigueur : le 01.01.2021 ; les jours de formation pris à partir de cette date pourront donc bénéficier de cette mesure.

Vu l'application limitée attendue de cette mesure, nous nous limitons ici à en mentionner la possibilité et renvoyons

pour plus de détails à <https://expert.taxwin.be/fr> ou à la lecture de la disposition législative.

4.4.13. Dispense pour les travailleurs occasionnels dans le secteur de la fruiticulture et de la culture maraîchère

Un avantage fiscal est introduit sous la forme d'une dispense de versement de précompte professionnel pour les travailleurs occasionnels dans le secteur de la fruiticulture et de la culture maraîchère. Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal à un certain montant par heure multiplié par le nombre total d'heures prestées en tant que travailleur occasionnel dans la fruiticulture ou la culture maraîchère (article 275/13 CIR 92 tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023 ; applicable aux heures prestées à partir du 01.01.2024 en tant que travailleur occasionnel dans le secteur de la fruiticulture ou de la culture maraîchère).

4.4.14. Dispense pour les employeurs qui sont touchés par une calamité naturelle

Une dispense de versement du précompte professionnel est introduite afin de soutenir les employeurs qui ont été victimes d'une calamité naturelle.

L'introduction de cette dispense fait suite aux inondations qui ont frappé la vallée de la Vesdre en juillet 2021.

L'objectif est de mettre en œuvre un système qui peut également être utilisé à l'occasion d'autres calamités et dans d'autres circonstances. Toutefois, l'objectif n'est pas de faire automatiquement entrer en vigueur ce système à l'occasion de chaque calamité naturelle qui se produit. C'est pourquoi un processus décisionnel par lequel il appartient en première instance à la région touchée d'apprécier s'il est opportun de déclencher le mécanisme de solidarité est également prévu. Ensuite, il appartient au gouvernement fédéral de répondre ou non à la demande de la zone touchée. (Doc. Parl. 2022-2023, Chambre, DOC 55 3018/001).

Le système est applicable aux calamités naturelles ayant eu lieu à partir du 1^{er} juillet 2021, et aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} août 2021 (article 10 de la Loi du 26.12.2022).

Vu l'application limitée attendue de cette mesure, nous nous limitons ici à en mentionner la possibilité et renvoyons pour plus de détails à <https://expert.taxwin.be/fr> ou à la lecture de la disposition législative.

4.5. Revenus de sociétés ou associations sans personnalité juridique

Les revenus perçus par une société ou une association sans personnalité juridique autres que celles visées à l'article 2, § 1^{er}, 5^o, a, alinéa 1^{er}, deuxième tiret CIR 92 doivent être considérés comme un revenu pour une entreprise. Ces entités doivent être considérées comme fiscalement transparentes (article 29 CIR 92 tel que modifié par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales

rales au nouveau CSA) et dès lors tous leurs bénéfices ou pertes doivent être attribués à leurs membres.

La partie des bénéfices non distribués est censée être obtenue par les membres au moment de la clôture de l'exercice comptable par la société civile ou par l'association sans personnalité juridique (article 364 CIR).

Les bénéfices (fiscaux) non distribués comprennent également les réserves dites « réserves occultes » ainsi que les dépenses non déductibles à titre de frais professionnels (Com.IR 185/55).

Lorsqu'un groupement a été constitué avec un capital et qu'il est procédé à l'attribution de revenus en rémunération de ce capital apporté, ceux-ci ne sont pas considérés comme des revenus mobiliers (dividendes) dans le chef des bénéficiaires (membres), mais comme des bénéfices distribués ordinaires (Com.IR 185/55).

En ce qui concerne les « bénéfices occultes », c.-à-d. les bénéfices non actés, ainsi que les dépenses non justifiées, la cotisation distincte spéciale de 100 ou 50 % s'applique, en principe, dans le chef des sociétés résidentes-membres. Cette cotisation spéciale distincte est déductible à titre de frais professionnels dans le chef des sociétés résidentes-membres.

Cela implique dès lors que les bénéfices ou pertes (comptables) du groupement peuvent en règle générale se retrouver dans les comptes annuels de la société-membre en cause sous la rubrique « Autres produits d'exploitation » ou « Autres charges d'exploitation », selon le cas (Com.IR 185/ 54).

4.5.1. Exonération à concurrence du supplément compensatoire sur les salaires de départ pour les jeunes

4.5.1.1. Principe

Les employeurs qui paient ou attribuent à de jeunes travailleurs un supplément compensatoire visé à l'article 33bis, § 4, de la Loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi, et qui, en vertu de l'article 270, alinéa 1^{er}, 1^o, sont redevables du précompte professionnel sur les rémunérations qu'ils paient ou attribuent à de jeunes travailleurs, sont dispensés de verser au Trésor une partie du précompte professionnel dont ils sont redevables après application des articles 275/1 à 275/10 (article 275/11, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 23.03.2019 modifiant le CIR 92 en ce qui concerne les dispositions fiscales relatives au deal pour l'emploi).

4.5.1.2. Suppléments payés durant la période pour laquelle le PRP est dû

Le précompte professionnel qui ne doit pas être versé est égal au montant des suppléments compensatoires que l'employeur, en application de l'article 33bis, § 4 de la Loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi, a payé ou attribué à de jeunes travailleurs susvisés durant la période pour laquelle le précompte professionnel est dû (article 275/11, al. 2 CIR 92).

4.5.1.3. Reportable sur les périodes suivantes de la même année civile

Cette dispense de versement du précompte professionnel est reportable, à la différence des autres dispenses de versement du précompte professionnel.

La partie du montant déterminé conformément à l'alinéa 2 qui, en application de l'alinéa 1^{er}, ne peut être portée en déduction du précompte professionnel dû pour la période concernée, peut être successivement portée en déduction du précompte professionnel dû après application des articles 275/1 à 275/10 pour chacune des périodes suivantes durant lesquelles du précompte professionnel est dû et qui appartiennent à la même année civile (article 275/11, al. 2 CIR 92).

4.6. Actifs produits pour usage propre

Les actifs produits pour son propre usage sont considérés sur le plan comptable comme « production immobilisée » et sont comptabilisées dans le compte 72.

Par production immobilisée, il convient d'entendre « tous les travaux et services réalisés par l'entreprise pour son propre compte qui peuvent être comptabilisés à l'actif parmi les immobilisations matérielles et immatérielles ».

Il s'agit seulement des immobilisations corporelles produites par son propre effort. Tous les frais y afférents sont considérés comme des frais déductibles (60-64). Périodiquement, un décompte est réalisé et les frais sont activés via le compte de résultats 72.

La comptabilisation des frais au débit du compte de résultats et des produits au crédit du compte de résultats implique une neutralité sur le plan fiscal. Les produits sont considérés comme des éléments faisant partie intégrante du bénéfice en vue de la croissance de l'entreprise (article 25, 4^o CIR 92).

4.7. Prix de transfert

Dans le cadre de la détermination des bénéfices d'une société, nous ne pouvons ignorer la problématique relative aux prix de transfert. Ceux-ci déterminent la hauteur des bénéfices et donc le résultat taxable.

En cas de prix de transfert irréguliers, il est question d'avantages anormaux ou bénévoles. Par conséquent, nous renvoyons à ce chapitre (voir Chapitre 7, 2.3.11, « Avantages anormaux ou bénévoles (article 26 CIR 92) »).

4.8. Revenus imposables en vertu de la législation CFC (à partir du 01.01.2019)

La législation CFC (CFC pour Controlled Foreign Company) a pour objectif d'ajouter les bénéfices non distribués d'une société étrangère contrôlée qui est peu ou pas imposée au bénéfice de la société belge contrôlante.

L'objectif vise à éviter que le bénéfice d'une telle société ne soit gonflé et ne puisse par conséquent pas être soumis à l'impôt.

CHAPITRE 2 – Revenus imposables

Concrètement, l'actionnaire de la société contrôlée sera par exemple imposé au prorata de sa participation dans la société contrôlée sur au moment où ces revenus seront générés par cette société. Lors d'une future distribution de dividendes ou lors de la vente de la participation, il devra être tenu compte de l'imposition initiale réalisée en application des règles CFC afin d'éviter une double imposition juridique.

La législation CFC, visée à l'article 185/2 CIR 92, est une transposition par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (MB 29.12.2017) des dispositions CFC prévues dans la Directive (EU) 2016/1164 du Conseil du 12.07.2016 (la Directive dite 'Anti Tax Avoidance'-directive).

Entrée en vigueur : 01.01.2019 et d'application à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2019.

La Loi-programme du 22.12.2023 revoit et réécrit complètement le régime CFC (modification de l'article 185/2 CIR 92).

Un examen plus approfondi de la législation CFC sort du cadre de cet Almanach.

4.9. Revenus imposables en vertu des dispositions liées aux « dispositifs hybrides »

Lorsqu'un transfert hybride est conçu pour donner lieu à une dépense déductible dans le chef d'un intervenant sans imposition correspondante dans le chef d'un autre intervenant :

- la déduction est refusée en vertu du 10°/1 à 4 qui est introduit à l'article 198, § 1 CIR 92, ou ;
- le revenu est imposé en vertu § 2/1 qui est introduit à l'article 185 CIR 92 ;
- on prévoit une limitation de l'imputabilité de la quotité forfaitaire d'impôt étranger.

La législation visée à l'article 185 CIR 92 a pour objectif de lutter contre l'érosion de la base imposable des sociétés qui font usage de dispositifs hybrides. Cette législation est une transposition de la directive 'ATAD 2' (Directive (EU) 2017/952 du 29.05.2017 (JO 07.06.2017, 144)) modifiant la directive 'ATAD 1' (Directive (EU) 2016/1164 du 12.07.2016) en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (la directive 'ATAD').

Entrée en vigueur : à partir de l'exercice d'imposition 2020 (début PI au plus tôt le 01.01.2019).

Un examen plus approfondi de la législation CFC sort du cadre de cet Almanach.

4.10. Moment de l'imposabilité

4.10.1. Généralités

Les créances sont taxables dès qu'elles sont nées, c'est-à-dire dès qu'elles sont certaines et liquides et ce, quel que soit le moment de leur perception. Cela signifie que les créances

qui sont liées à une condition résolutoire sont immédiatement taxables, alors que les créances qui sont liées à une condition suspensive sont taxables lorsque la condition est réalisée.

4.10.2. Profits perçus par une société

Le dernier alinéa de l'article 183 CIR 92 mentionne que les revenus d'une société sont déterminés d'après les règles applicables aux bénéficiaires. Cela s'applique donc également lorsque la société a été constituée pour l'exercice d'une profession libérale, qui en matière d'IPP engendrerait des profits.

Par conséquent, il en découle que les profits perçus par une société sont imposables dès le moment où ils sont « certains » et donc pas au moment de leur perception.

4.10.3. Commandes en cours d'exécution

Généralités

Les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient majoré, compte tenu du degré d'avancement des travaux des fabrications ou des prestations, de l'excédent du prix stipulé au contrat par rapport au coût de revient lorsque cet excédent est devenu raisonnablement certain ; une société peut toutefois adopter pour règle de maintenir les commandes en cours d'exécution ou certaines catégories d'entre elles au bilan de leur coût de revient (article 3:49 AR/CSA.).

Libre choix du moment de la taxation

Il existe donc un choix quant au moment où l'on reprend le bénéfice lié à une commande dont l'exécution excède un an : soit la totalité lorsque la commande est livrée, soit au prorata de l'avancement des travaux relatifs à la commande.

5. BASES FORFAITAIRES DE TAXATION

5.1. Généralités

À partir de l'exercice d'imposition 2005, le principe des bases forfaitaires de taxation qui était jusque là uniquement appliqué pour les contribuables étrangers, sera étendu à toutes les entreprises et titulaires de professions libérales (article 342, § 3 CIR 92 et article 41 et 42 de la Loi-programme du 11.07.2005 – MB 12.07.2005, seconde édition, applicable à toutes les déclarations tardives à partir du 22.09.2005).

L'article 182 AR/CIR 92 a été adapté pour entrer en conformité avec l'article 342, § 3 CIR 92 (AR du 02.09.2005 – MB 21.09.2005) dans le sens où il est également question de bases minimum taxables dans le chef de sociétés belges.

L'élargissement du principe des bases forfaitaires de taxation est commenté dans une circulaire du 25 novembre 2005 (Ci.RH. 81/574.077 – AFER 45/2005).

5.2. Procédure d'imposition

L'article 342 fait partie du chapitre IV CIR 92 et le nouveau § 3 constitue un nouveau moyen de preuve tant pour les entreprises et titulaires de professions libérales qui n'ont pas introduit de déclaration fiscale que pour ceux l'ayant introduite tardivement. Les bases minimum forment une présomption légale en cas de comparaison avec trois contribuables similaires mais également avec un secteur entier ou groupe de contribuables.

L'article 342, § 3 CIR 92 s'inscrit dans le cadre d'une procédure d'imposition d'office visée aux articles 351 à 352bis CIR 92 et a pour objectif d'en accélérer la procédure par la taxation sur base d'une imposition forfaitaire. Cela a pour conséquence que la charge de la preuve est renversée, sauf si le contribuable est en mesure de prouver un événement de force majeure l'ayant empêché d'introduire sa déclaration endéans les délais prescrits (voir aussi Com.IR 351/40).

Le contribuable ayant été taxé sur base de l'article 342, § CIR 92 dispose du droit de fournir la preuve du chiffre exact de ses revenus taxables (article 352, al. 1 CIR 92) et ce, à l'aide de données positives et contrôlables.

La circulaire administrative stipule que la nouvelle disposition doit être appliquée en tenant compte des principes de bonne administration. Le système des bases forfaitaires de taxation ne peut être appliqué que lorsque le contribuable n'a pas ou a introduit sa déclaration en retard sans avoir demandé un délai de report et sans pouvoir établir sa bonne foi. Le fait d'introduire sa déclaration avec un ou deux jours de retard n'entre, par conséquent, pas dans le champ d'application de l'article 342, § 3 CIR 92.

Lorsque l'article 342, § 3 CIR 92 a été appliqué et que le contribuable introduit, bien que tardivement, une déclaration basée sur des données probantes, il convient de tenir compte de cette déclaration.

5.3. Le calcul des bases de taxation (article 182 AR/ CIR 92)

5.3.1. Minima absolus

En cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive introduite par des titulaires de profession libérales, les honoraires minimum sont fixés à :

- 9.500 EUR (jusqu'à l'exercice d'imposition 2006 compris) ;
- 19.000 EUR (AR 21.12.2006 – MB 29.12.2006) (jusqu'à l'exercice d'imposition 2018) ;
- 34.000 EUR (article 342, § 4, al. 1 CIR 92) (jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 compris) ;
- 40.000 EUR (article 342, § 4, al. 1 CIR 92) (à partir de l'exercice d'imposition 2021).

Le montant de 40.000 EUR sera indexé (45.900 EUR pour l'exercice d'imposition 2024).

Ce montant est majoré en cas d'infractions répétées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi

et allant de 25 % minimum à 200 % maximum (article 342, § 4, al. 2 CIR 92).

5.3.2. Minima sectoriels spécifiques

Les bénéfices minimum sectoriels spécifiques sont établis selon les critères sectoriels spécifiques établis à l'article 182, § 1 AR/CIR 92.

Nous renvoyons à la lecture de l'article précité.

5.4. Tarif

Le Ministre des Finances considère que la cotisation spéciale sur commissions secrètes n'est pas d'application lorsqu'un contribuable est imposé sur base d'un bénéfice forfaitaire minimum tel que prévu à l'article 342, § 2 CIR 92 (QP 23.05.2006).

Les bénéfices minimum sont donc soumis au tarif normal applicable en matière d'impôt des sociétés.

5.5. Application possible des déductions fiscales

Bien que le système des bases forfaitaires de taxation ne soit appliqué que lorsqu'une déclaration est intervenue, il se peut qu'un contribuable requiert, p.ex. dans le cadre d'une réclamation, la déduction d'éléments reportables, comme les pertes reportables, la déduction pour capital à risque ou la déduction pour investissement, de la base imposable fixée conformément à l'article 342, § 2 CIR 92.

L'Administration est d'avis que, pour l'application de l'impôt sur les personnes physiques, les pertes professionnelles encore récupérables des périodes imposables antérieures, dont l'existence est prouvée, doivent être déduites du montant minimum des bénéfices ou profits fixé forfaitairement (circulaire nr. Ci.RH.243/603.990 (AFER 50/2010 du 08.07.2010, d'application immédiate à chaque stade de la procédure)).

En impôt des sociétés, l'Administration s'est de nouveau prononcé contre la déduction des pertes fiscales reportées (Q.P n°696 du 09.01.2014 de Luk Van Biesen, Q.R, n°53 Bull. 148 du 17.02.2014, p. 319), mais cette position a plus tard été réfutée par un arrêt défavorable de la Cour de cassation sur cette question (Cass., 22.05.2014 F.13.0111. N/1) dans lequel elle juge qu'en raison d'une lecture combinée des articles 342, § 3 CIR 92, 182, § 1, AR/ CIR 92, 182, § 3, alinéa 1, AR/ CIR 92, et 206, § 1 CIR 92, les pertes professionnelles de périodes imposables antérieures dont l'existence est justifiée, peuvent, conformément à l'article 342, § 3 CIR 92, être déduite du minimum des bénéfices forfaitaires tel que fixé à l'article 182, AR/CIR 92 (Instruction AG Fisc n°208/2014 (nr. Ci. RH.421/630.822) du 13.10.2014).

Toutes les autres déductions (tax shelter, RDT, DCR et DPI) sont, sur cette même base, également applicables sur un tel montant minimum de bénéfices ou profits fixé forfaitairement (contra : Gand, 11.12.2015, 2014/AR/2052).

CHAPITRE 3

Revenus exonérés

Quant à leur nature, il s'agit des mêmes revenus que ceux qui sont exonérés en matière d'impôt des personnes physiques dans le chef des personnes physiques (article 183 CIR 92).

L'exclusion du résultat fiscal s'effectue, soit par imputation sur la situation initiale et finale des réserves imposables (sub 1 et 2), soit en procédant à la déduction en différentes

opérations (sub 3), soit en majorant la situation de début des réserves imposables (sub 4), soit en incorporant la partie exonérée dans les réserves exonérées d'impôt (sub 5 et 6).

Pour plus de détails, on se réfère au commentaire des différents éléments des bénéfices (en particulier, les réserves immunisées) et des déductions du résultat fiscal (14 opérations).

CHAPITRE 4

Frais professionnels

1. GÉNÉRALITÉS

1.1. Frais déductibles

Seuls les revenus nets sont imposables, ce qui signifie que les frais déboursés pour acquérir des revenus professionnels sont déductibles en matière fiscale.

Les revenus imposables des sociétés doivent être déterminés suivant les règles en vigueur pour les exploitations industrielles, commerciales et agricoles soumises à l'impôt des personnes physiques. Cela entraîne que les dispositions des articles 49, 50 et 52 jusqu'à 66 inclus CIR 92 en matière de déduction des frais professionnels sont également applicables en la matière.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 49, alinéa premier CIR 92, peuvent être déduits du bénéfice brut, les frais qui sont faits ou supportés durant la période imposable pour acquérir ou conserver les revenus imposables, pour autant que la réalité et le montant soient justifiés par des documents probants ou, si ce n'est pas possible, par tout autre moyen de preuve admis par le droit commun à l'exception du serment.

1.2. Dépenses non admises

Cela ne signifie cependant pas que tous les frais professionnels sont fiscalement déductibles. Certains frais sont expressément exclus par le législateur (p. ex. les impôts sur les revenus, les amendes, etc.), d'autres peuvent uniquement être portés partiellement en compte (p. ex. les frais de voiture, les frais de restaurant et de réception et les frais de cadeaux d'affaires, etc.).

Les frais non déductibles sont ajoutés au résultat fiscal en les reprenant dans le deuxième élément du bénéfice, à savoir les dépenses non admises (pour un exposé plus détaillé, voir Chapitre 7, 2. « Frais professionnels / Dépenses non admises »).

1.3. Conditions générales

1.3.1. Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles (article 49, deuxième alinéa CIR 92).

Comptes de régularisation

Les frais sont pris en charge au cours de l'année à laquelle ils se rapportent par le biais des comptes de régularisation (article 3:11, deuxième alinéa AR/CSA).

Charges à reporter – frais payés anticipativement

Jusqu'au 31.12.2017

Le droit fiscal stipule que rien ne s'oppose toutefois à ce que les contribuables qui tiennent une comptabilité régulière portent les frais ainsi payés dans la proportion convenable, à un compte de régularisation, comme actif provisoire (490 : 'Charges à reporter') et ne débitent les comptes de charges correspondants que pendant l'exercice comptable auquel lesdites charges se rapportent (Comm.IR 49/14).

À partir du 01.01.2018

À partir de l'exercice d'imposition 2019 les charges payées à l'avance doivent être scindées obligatoirement dans le résultat.

Il est par conséquent précisé que les frais qui sont effectivement payés ou supportés, ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme tels dans la période imposable, et qui se rapportent partiellement ou totalement à une période imposable future ne sont déductibles au titre de frais professionnels de la période imposable au cours de laquelle ils sont soit payés ou supportés, soit comptabilisés comme dette, ainsi que des périodes imposables suivantes, qu'en proportion de la partie de ces charges qui se rapporte à cette période imposable (article 195/1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur : le 01.01.2018 et d'application à l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

Charges à imputer

Le droit fiscal considère que ces frais peuvent être pris en charge au cours de l'exercice auquel ils se rapportent. Le problème de la déduction fiscale ne se pose pas.

1.3.2. Faits ou supportés pour acquérir des revenus professionnels

Pour garantir la déductibilité, un lien de cause à effet est requis entre les charges et les produits. Le caractère professionnel des frais d'une société n'implique pas nécessaire-

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

ment que tous les frais soient déductibles. Les frais déboursés sans contrepartie peuvent être rejetés par le fisc. Voir plus loin : articles 49 et 26 CIR 92.

Le caractère professionnel des frais est soumis à une double condition, exprimé d'une part par le biais d'un critère de causalité et, d'autre part, par le biais d'un critère intentionnel. Les frais doivent trouver leur origine ou être inhérents à l'activité professionnelle (critère de causalité) et doivent être engagés ou supportés en vue de conserver ou acquérir des revenus professionnels (critère intentionnel).

Pour que les frais soient déductibles il n'est pas nécessaire que le revenu soit comptabilisé au cours du même exercice comptable.

Interdiction de porter un jugement sur l'opportunité des frais

Le fisc ne peut pas porter de jugement sur l'opportunité des frais. Il ne peut juger si le contribuable a fait le bon choix.

Le fisc doit se limiter à vérifier la réalité des frais et la nature des frais. Les frais peuvent être rejetés s'ils ne correspondent pas à une prestation ou si la société ne peut prouver la prestation.

1.3.3. Frais déraisonnables

Les frais professionnels peuvent être prouvés par toutes voies de droit, à l'exception du serment.

Concrètement, cela comprend également les présomptions. Ce mode de preuve peut être appliqué en cas d'absence de pièces justificatives car par ex. elles ont été détruites, volées ou perdues ou parce que les pièces justificatives à disposition ne sont pas utilisables.

Les frais dont le montant n'est pas justifié, peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'Administration. À défaut d'un tel accord, l'Administration évalue ces frais de manière raisonnable (article 50, § 1 CIR 92).

1.3.4. Caractère certain et liquide

L'article 49, al.2 CIR 92 stipule « comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais, qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ».

Application : remise de dette sous condition (voir avis SDA, <https://www.ruling.be>).

Une remise de dette sous condition de retour à meilleure fortune est considérée comme « certaine et liquide ». Cette condition est qualifiée de condition suspensive. Lors de sa réalisation, elle met fin à l'obligation (article 1168 CC). Lors de la réalisation de la condition suspensive, la dette renaît et doit être acceptée comme frais professionnel.

1.4. Interaction articles 26 et 49 CIR 92

À partir de l'exercice 2008, l'article 26 CIR 92 est modifié et les termes « sans préjudice de l'application de l'article 49 » sont ajoutés. La disposition légale confirme la position du ministre.

L'application de l'article 26 CIR 92 ne peut donc continuer à entraver le rejet des frais professionnels sur base de l'article 49 CIR 92.

2. AMORTISSEMENTS

2.1. Généralités

Conformément aux dispositions de l'article 61 CIR 92, sont également pris en considération comme frais déductibles, les amortissements des frais de constitution et des immobilisations corporelles et incorporelles dont la durée d'utilisation est limitée (article 52, 6° CIR 92), dans la mesure où ils sont basés sur la valeur d'investissement ou de revient des actifs qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et dans la mesure où ils sont nécessaires et où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable.

Les amortissements ne peuvent concerner que les immobilisations dont la durée est limitée dans le temps. Il en résulte que les terrains non bâtis ne peuvent entrer en ligne de compte. Dans ce cas, on peut toutefois admettre une réduction de valeur si celle-ci présente un caractère certain.

D'une manière générale, l'article ne fait pas l'objet d'amortissements mais bien les antiquités pour lesquelles on accepte que l'usage quotidien engendre une réduction de valeur.

2.2. Montant de l'amortissement

Les amortissements sont toujours calculés sur la valeur d'investissement ou de revient, à savoir le prix d'acquisition, le prix de revient ou la valeur d'apport de l'actif (article 61, deuxième alinéa CIR 92), sauf si on a opté pour le régime d'amortissement dégressif, dans lequel cas ils sont calculés sur la valeur résiduelle fiscale (article 64 CIR 92).

2.3. Pourcentages d'amortissement

Les annuités d'amortissement doivent être calculées sur la valeur d'acquisition ou sur la valeur résiduelle des actifs, un pourcentage normal doit être appliqué, compte tenu de la durée économique des biens.

En général, les taux d'amortissement admis sont les suivants :

• construction	5 %
• immeuble de bureaux ou commercial	3 %
• mobilier	10 %
• installations et machines	10 à 20 %
• matériel roulant	20 %
• petit matériel	33 %

Clientèle

En matière de 'clientèle', un amortissement sur une période de dix à douze ans peut, en général, être considéré comme raisonnable (Com.IR 61/114).

Équipement de motard

Suivant l'Administration, une période de cinq ans peut raisonnablement être admise pour amortir une motocyclette neuve qui est utilisée normalement. Une durée d'amortissement de trois ans peut être prise en considération pour l'équipement de protection de motocycliste et le casque (Circulaire 23.11.2005).

Panneaux solaires

Il n'existe en cette matière, aucune directive administrative. Un taux général d'amortissement pour les panneaux photovoltaïques n'a pas été fixé jusqu'à présent parce que les circonstances qui déterminent la dépréciation économique et technologique de ces panneaux ainsi que leurs conditions d'utilisation peuvent varier sensiblement d'un cas à l'autre.

Le pourcentage d'amortissement devrait dès lors être fixé de commun accord entre le contribuable et l'agent taxateur ainsi qu'il est d'usage pour beaucoup d'autres investissements.

Le ministre est toutefois d'avis qu'un amortissement sur une période aussi courte que cinq ans n'est pas raisonnable étant donné que la durée de vie des panneaux est généralement estimée à 40 ans, avec une garantie d'usine de dix ans et une garantie de rendement de 25 ans (QP 28.02.2007).

Stations de chargement

Durant une période de 3 années (2010 à 2012), les stations de chargement pour véhicules électriques peuvent être amorties en deux annuités fixes (article 63/1 CIR 92 tel qu'introduit par la Loi-programme du 23.12.2009 – MB 31.12.2009).

2.4. L'année d'acquisition ou de constitution

2.4.1. À partir du 01.01.2020

La possibilité d'acter un amortissement complet l'année de l'acquisition de l'immobilisation tombe également pour les petites sociétés.

La première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées (article 196, § 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur : 01.01.2020 et applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 01.01.2020.

2.4.2. Jusqu'au 31.12.2019

À partir de l'exercice d'imposition 2004, dans le chef des sociétés qui ne sont pas considérées comme de petites sociétés (PME), la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées (art.196, § 2, 1^o CIR 92). Le calcul des annuités d'amortissement se fait sur base journalière.

En ce qui concerne les exercices d'imposition 2005 et suivants, les entreprises qualifiées de petites sociétés en application de l'article 1:24 du CDS sont considérées comme des PME. Ces sociétés ne sont pas soumises à la limitation susmentionnée.

2.5. Année de l'aliénation

Pour l'année de l'aliénation de l'élément de l'actif, on ne peut plus adopter un amortissement proportionnel.

Cette position se base sur la constatation que les amortissements sont réalisés en fin d'exercice comptable et que par conséquent, ils ne sont autorisés que si les biens font encore partie de l'actif à ce moment précis.

Dans la jurisprudence, cette position n'est pas suivie de façon uniforme (par ex. contra Gent, 13.09.2001).

2.6. Immobilisations incorporelles

A l'exception des investissements dans les œuvres audiovisuelles, les immobilisations incorporelles doivent être amorties sous forme d'annuités fixes (l'amortissement dégressif n'est par conséquent pas admis) étalés sur au moins trois ans lorsqu'il s'agit d'investissements dans la recherche et développement et sur au moins cinq ans dans les autres cas (article 63 CIR 92) et on peut souligner ici que suivant le Ministre des Finances, pour ce qui concerne la clientèle, le goodwill, etc. un amortissement sur 10 à 12 ans peut être considéré comme normal.

2.7. Les frais accessoires

2.7.1. Le choix pour les petites sociétés

Par dérogation à l'article 62, dans le chef des sociétés qui sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée, le montant global des frais accessoires au prix d'achat est amorti, (article 196, § 4, al. 1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur : 01.01.2020 et applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 01.01.2020) :

- soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés ;
- soit de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées.

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

Avant la réforme de l'Isoc, il ressortait de la rédaction de l'article 196, § 2, 2° CIR 92 lu conjointement avec l'article 62 CIR 92 que lesdites petites sociétés avaient le choix d'amortir en une fois, au même rythme que le principal ou à un rythme différent pour les frais accessoires.

Cette dernière possibilité est exclue suite à la réforme.

2.7.2. Voitures : amortissements toujours étalés

En ce qui concerne les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les frais accessoires sont amortis de la même manière que la valeur d'investissement ou de revient de ces véhicules (article 65 CIR 92). En outre, l'amortissement fiscal n'est considéré comme frais professionnel qu'à concurrence d'un certain pourcentage (de 10 à 50 %). La limitation de la déduction en tant que frais professionnel ne s'applique pas aux amortissements actés sur les véhicules affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sur les véhicules affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet (article 66, § 1 et 2).

2.7.3. Frais accessoires à l'achat d'un terrain

Les frais accessoires à l'achat d'un terrain peuvent être déduits en une fois pendant la période imposable de leur prise en charge (instruction 15 juillet 2004, nr. Ci RH 421/537.245, AOIF 53/2004).

2.8. Les frais d'établissement

Les frais d'établissement peuvent toujours être amortis, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable (article 62 CIR 92).

2.9. Amortissement de l'usufruit

L'usufruit d'un élément d'actif doit être amorti sur une période égale à la durée de l'usufruit. Il est à cet égard sans intérêt que l'usufruit porte (en partie) sur un bien 'non amortissable', comme par exemple un terrain ou une œuvre d'art.

2.10. Bâtiments érigés sur un terrain pris en superficie

Une problématique qui se rencontre fréquemment est celle où une société érige un bâtiment sur un terrain pour lequel elle possède un droit de superficie pour une période qui est plus courte que le délai d'amortissement normal pour un bâtiment. La question qui se pose est de savoir quel délai d'amortissement doit être retenu sur le plan fiscal : celui-ci est déterminé en fonction de la durée du contrat de superficie ou du délai normal ?

Suivant l'Administration, seul un amortissement peut être retenu qui tient compte de la dépréciation réelle du bien im-

mobilier, et donc des délais d'amortissement normaux (Q.P. 20.04.1994).

Suivant la Cour d'appel à Anvers, le pourcentage d'amortissement peut être intégré en fonction de la durée du contrat de superficie (Anvers, 05.05.2004).

2.11. Amortissements relatifs à des bornes de recharge fixes pour véhicules électriques à 200 % ou 150 %

Les amortissements relatifs à des bornes de recharge fixes pour véhicules électriques acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf qui sont publiquement accessibles, sont déductibles :

- à concurrence de 200 % pour les amortissements relatifs aux investissements réalisés au cours de la période allant du 1^{er} septembre 2021 jusqu'au 31 mars 2022 inclus ;
- à concurrence de 150 % pour les amortissements relatifs aux investissements réalisés au cours de la période allant du 31 mars 2023 jusqu'au 31 août 2024 inclus.

Cet amortissement majoré figure à l'article 64quater, § 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 05.07.2022.

2.12. Immobilisations en cours

Les immobilisations en cours qui sont produites par l'entreprise elle-même mais qui ne sont pas encore achevées à la clôture de l'exercice comptable, peuvent être amorties à partir de cet exercice comptable sur base du prix de revient qui y a réellement été consacré jusqu'alors, pour autant que ce prix soit dûment justifié et ait été comptabilisé comme tel parmi les immobilisations (Com.IR, 61/86).

2.13. Les actifs en leasing

Lorsqu'il s'agit d'un actif en leasing avec option d'achat, l'acquisition doit être considérée comme un achat normal pour lequel, dans les faits, un prêt a été contracté. Ainsi, la durée d'amortissement dans le chef du preneur de leasing ne doit en aucun cas correspondre à la durée du contrat (les amortissements actés doivent toujours correspondre à la durée normale d'utilisation de l'actif, une durée qui ne doit pas nécessairement correspondre à la durée du contrat).

Lorsqu'à l'expiration du contrat l'option d'achat n'est pas levée, il faut vérifier si l'actif est entièrement amorti. Si ce n'est pas le cas, un amortissement doit être acté en une fois sur la valeur résiduelle. Cet amortissement peut fiscalement être déduit à titre de frais professionnel.

Par valeur d'investissement ou de revient, il faut entendre, lorsqu'il s'agit de droits d'usage dont l'entreprise dispose sur des immobilisations corporelles, en vertu de contrats de crédit-bail ou de droits immobiliers similaires (leasings), la partie des versements échelonnés prévus au contrat ou dans la convention représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat ou de la convention, étant entendu que ces notions ont la signification qui leur est donnée par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (article 61, deuxième alinéa CIR 92).

2.14. Prix d'achat variable ou paiement différé

Le prix d'acquisition d'un bien immatériel (p. ex. Goodwill) est parfois déterminé en fonction des bénéfices ultérieurs espérés du cessionnaire ; il doit faire l'objet d'amortissements annuels.

Selon l'Administration, chaque amortissement exceptionnel doit être acté en respectant le pourcentage d'amortissement normal (voir aussi Gent, 04.03.1999).

Un avis de la Commission des normes comptables (avis 126/10, Bull. CNC, n°30, février 1993, pp. 17-19) prévoit que le paiement échelonné du prix de la clientèle sur plusieurs années n'entraîne pas un allongement de la durée d'amortissement. Le paiement de la première année doit être amorti en dix ans, celui de la deuxième en neuf ans, celui de la troisième en huit ans, celui de la quatrième en sept ans, etc. Ce système ne porte pas atteinte à l'exigence d'annuités fixes en cas d'amortissement d'immobilisations incorporelles prévu par l'article 63 CIR 92. Chaque tranche est amortie en respectant les annuités fixes (voir aussi Mons, 10.10.2008).

2.15. Régimes d'amortissement

2.15.1. Régime d'amortissement linéaire

En cas d'amortissement linéaire, un pourcentage fixe est appliqué sur la valeur d'investissement ou de revient de l'élément de l'actif, en fonction de la durée d'utilisation normale (article 37, AR/CIR 92).

Exemple

Tenant compte d'une durée d'utilisation normale de 5 années, un élément de l'actif, dont le prix d'acquisition s'élève à 100.000 EUR, est amorti linéairement comme suit :

année 1 : $100.000 \times 20 \% =$	20.000
année 2 : $100.000 \times 20 \% =$	20.000
année 3 : $100.000 \times 20 \% =$	20.000
année 4 : $100.000 \times 20 \% =$	20.000
année 5 : $100.000 \times 20 \% =$	20.000
Total	100.000

2.15.2. Amortissement dégressif

2.15.2.1. À partir du 01.01.2020

La possibilité d'opter pour un amortissement dégressif disparaît de l'impôt des sociétés.

Le régime de l'amortissement dégressif prévu à l'article 64 n'est pas applicable (article 196, § 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur : 01.01.2020 et applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 01.01.2020.

2.15.2.2. Jusqu'au 31.12.2019

En cas d'amortissement dégressif, le pourcentage d'amortissement linéaire qui est normalement d'application est au maximum doublé. Ce pourcentage est ensuite appliqué annuellement à la valeur résiduelle fiscale, également appelée valeur résiduelle (article 64, alinéa premier CIR 92 et article 36, AR/CIR 92). À partir de la période imposable au cours de laquelle l'annuité d'amortissement dégressive est plus petite que l'amortissement linéaire normalement applicable, le contribuable peut passer au régime linéaire pour les années restantes de la période d'amortissement (article 64, premier alinéa CIR 92 et l'article 38, AR/CIR 92).

L'annuité d'amortissement dégressive ne peut jamais dépasser 40 % de la valeur d'investissement ou de revient de l'élément de l'actif (article 64, alinéa 3 CIR 92).

Exclu de l'amortissement dégressif

Le contribuable a le choix entre le régime de l'amortissement *linéaire* et celui de l'amortissement *dégressif*, sauf en ce qui concerne les investissements suivants qui doivent obligatoirement être amortis de manière linéaire (article 63 et 64, premier et deuxième alinéa CIR 92 et 43, AR/CIR 92) :

1. les voitures, voitures mixtes et minibus, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, sauf s'il s'agit de véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
2. les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers par le contribuable qui amortit les immobilisations ;
3. les immobilisations incorporelles, sauf les œuvres audiovisuelles.

En ce qui concerne la cession de l'usage par des tiers, la disposition légale relative à la déduction pour investissement a été adaptée suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 01.09.2008, n° 127/2008 (sur base de l'intention réelle du législateur)

En matière d'amortissements dégressifs cependant, aucune adaptation n'a encore été réalisée mais la jurisprudence applique déjà le contenu de l'arrêt précité et l'Administration semble s'y résigner.

Les dispositions de l'article 63 CIR 92 ne sont pas pourtant d'application en ce qui concerne les logiciels à considérer comme immobilisations incorporelles qui :

- soit subissent des réductions de valeur anormales en raison d'un lien direct avec le passage à l'euro,
- soit sont acquis ou constitués spécifiquement pour opérer le passage à l'euro,

et ceci pour les amortissements exprimés au cours d'une période imposable rattachée à l'exercice d'imposition 1999 ou à un exercice d'imposition ultérieur.

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

Exemple 1

Tenant compte d’une durée d’utilisation normale de cinq ans, un élément de l’actif, dont le prix d’acquisition s’élève à 100.000 EUR, est amorti dégressivement comme suit :

	Amort.	Valeur résiduelle
Année 1 : $100.000 \times 40 \%$ ($20 \% \times 2 = \text{maximum}$) =	40.000	60.000
Année 2 : $60.000 \times 40 \% =$	24.000	36.000
Année 3 : $36.000 \times 40 \% =$ $14.400 = < \text{à l'annuité linéaire.}$ Donc, utilisation de l’annuité linéaire :	20.000	16.000
$100.000 \times 20 \% = \text{linéaire :}$ $100.000 \times 20 \% =$		
Année 4 : $100.000 \times 20 \% =$ 20.000 , à limiter à	16.000	0
Total	100.000	

Exemple 2

Tenant compte d’une durée d’utilisation normale de quatre ans, un élément de l’actif, dont le prix d’acquisition s’élève à 100.000 EUR, est amorti dégressivement comme suit :

	Amort.	Valeur résiduelle
Année 1 : $100.000 \times 50 \%$ ($25 \% \times 2 = \text{maximum}$) = limité à $100.000 \times 40 \%$ (maximum) =	40.000	60.000
Année 2 : $60.000 \times 50 \% =$ la limitation ne s’applique pas Puisque l’annuité $< 100.000 \times 40\%$ ou 40.000	30.000	30.000
Année 3 : $30.000 \times 50 \% =$ $15.000 = < \text{à l'annuité linéaire}$ Par conséquent nous passons au Système linéaire : $100.000 \times 25 \% =$	25.000	5.000
Année 4 : $100.000 \times 25 \% =$ 25.000 , à limiter à	5.000	0
Total	100.000	

Remarque

Si la première année comptable est inférieure ou supérieure à 12 mois, l’annuité d’amortissement comptabilisée pour cette première année doit tenir compte de la durée de l’année comptable et de la limite de 40% par an du prix d’acquisition du bien amorti.

Exemple 1

Idem que l’exemple précédent mais le premier exercice comptable est égal à 18 mois.

L’annuité d’amortissement de ce premier exercice comptable sera déterminée comme suit :

Année 1 : $100.000 \times 50 \%$ ($25 \% \times 2 = \text{maximum}$), limité à $100.000 \times 40 \%$ (maximum) = $40.000 \times 18/12 = 60.000$

Exemple 2

Idem que l’exemple précédent mais le premier exercice comptable couvre une période de 6 mois.

Le montant de l’annuité d’amortissement de ce premier exercice comptable sera déterminé comme suit :

Année 1 : $100.000 \times 50 \%$ ($25 \% \times 2 = \text{maximum}$), limité à $100.000 \times 40 \%$ (maximum) = $40.000 \times 6/12 = 20.000$

Le contribuable qui opte pour le régime d’amortissement dégressif doit informer le bureau de taxation en complétant et en signant le formulaire 328 K sur lequel les informations suivantes sont reprises :

- la nature des diverses immobilisations (par groupe) ;
- leur valeur d’investissement ou de revient ;
- leur durée normale probable d’utilisation ;
- le taux d’amortissement dégressif (maximum le double de l’amortissement linéaire).

La notification du choix du régime d’amortissement dégressif doit être fait dans le délai prescrit pour la remise de la déclaration à l’impôt des sociétés afférente à cette période, le formulaire 328 K doit être joint à la déclaration (article 41, AR/CIR 92).

Le choix du régime d’amortissement dégressif est irrévocable à l’égard de chaque groupe d’immobilisations acquises ou constituées pendant la période imposable ; il en sera de même à l’égard des groupes d’immobilisations de nature analogue amortissables au même taux dégressif, acquises ou constituées pendant les périodes imposables subséquentes, sauf si par un formulaire 328 L, le contribuable a notifié au contrôle des contributions ou au bureau central de taxation du ressort sa décision de renoncer au régime d’amortissements dégressifs sur l’ensemble ou sur une partie nettement précisée desdits groupes d’immobilisations acquises ou constituées à partir de la même période. Cette notification doit également être effectuée avant l’expiration du délai de dépôt des déclarations à l’impôt des sociétés en joignant le formulaire 328 L à la déclaration. Cette renonciation restera valable aussi longtemps que le contribuable n’aura pas notifié une nouvelle option (article 42, AR/CIR 92).

3. LOYER ET CHARGES LOCATIVES

3.1. Généralités

Les loyers et charges locatives, y compris le précompte immobilier et les centimes additionnels y relatifs, afférents aux immeubles ou parties d'immeubles pris en location par la société sont considérés comme des frais déductibles (article 52, 1^o CIR 92).

3.2. Condition de déductibilité – obligation de déclaration spéciale (cf. articles 53, 33^o et 307, § 2/2 CIR 92)

3.2.1. Généralité – déduction conditionnelle

À partir de l'exercice d'imposition 2024, le loyer et les avantages locatifs ainsi que les indemnités et avantages attribués en vertu d'un droit de superficie, d'un droit d'emphytéose ou d'un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier ne sont déductibles que si l'obligation de déclaration de l'article 307, § 2/2 CIR 92 est satisfaite.

À cet effet, il est prévu que les loyers et avantages locatifs accordés ainsi que les indemnités et avantages attribués en vertu d'un droit de superficie, d'un droit d'emphytéose ou d'un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier ne sont pas considérés comme des frais professionnels, lorsque (article 53, 33^o CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses ; entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2024) :

- a. l'obligation visée à l'article 307, § 2/2 relative ces frais n'a pas été respectée ; ou
- b. les loyers et avantages locatifs accordés concernent un bien immobilier dont le bail a été enregistré gratuitement conformément à l'article 161, 12^o, a) ou b) du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, ou aurait pu l'être conformément à ces dispositions, s'il s'était agi d'un immeuble situé en Belgique, à moins que cet immeuble ne soit loué par le contribuable dans le seul but de loger un ou plusieurs travailleurs ou dirigeants d'entreprise et, le cas échéant, leur famille en vertu d'une obligation légale ou contractuelle.

3.2.2. En principe non déductible en cas de location d'un logement privé

Il ressort de l'article 53, 33^o, b) CIR 92 que lorsqu'un bailleur privé (cf. enregistrement gratuit) conclut un bail qu'il a fait enregistrer gratuitement (parce que le bail ne porte que sur une location privée), le locataire ne peut en aucun cas déduire le loyer payé à titre de frais professionnels, même si par la suite, il affecte « effectivement » le bien loué à l'exercice de son activité professionnelle.

Ce deuxième motif d'exclusion vise spécifiquement à protéger les intérêts du bailleur privé.

Une exception est prévue pour le cas où « ce bien immobilier est loué par le contribuable dans le seul but de loger un ou plusieurs travailleurs ou dirigeants d'entreprise et, le

cas échéant, leur famille en vertu d'une obligation légale ou contractuelle » (cf. article 53, 33^o CIR 92).

3.3. Garantie locative et loyers payés d'avance

La garantie locative, qui à la clôture de l'exercice ne constitue pas des frais professionnels déductibles, doivent être activés (Rubrique IV Actifs financiers). Les sommes remises par le locataire au propriétaire au titre de garantie locative ne peuvent être considérées comme charges professionnelles du locataire que pour la période imposable (année ou exercice comptable) pendant laquelle il est établi qu'elles ont été acquises au propriétaire en dédommagement des dégâts locatifs ou en récupération de loyers impayés.

Les loyers payés d'avance sont déductibles au cours de l'année de paiement (Com.IR 49/13). C'est intéressant d'autant plus que lorsqu'un avantage locatif consiste en une dépense une fois faite par le locataire, son montant est réparti sur toute la durée du bail (article 7, § 2 CIR 92 et article 204, 1^o, AR/CIR 92). Cela est également valable dans le cas de l'impôt des sociétés car le droit comptable prévoit une prise étalée en compte de résultat en cas de loyer payé d'avance (article 33 AR/C.Soc.).

Lorsqu'un loyer est payé d'avance pour plusieurs années, ce loyer est en principe imposable l'année du paiement de ce loyer à titre de revenu de biens immobiliers. L'Administration accepte cependant que le montant du loyer anticipé soit réparti sur toute la période qui couvre ce loyer, moyennant un accord écrit et irrévocable du contribuable. Pour la requalification, le loyer peut par conséquent être réparti sur toute la durée du bail Q.P. 06.11.2003.

3.4. Imposition dans le chef du bénéficiaire

Dans le chef du propriétaire, les loyers perçus sont imposés comme revenus professionnels (lors de la location par une société ou par une personne physique qui a investi le bien immobilier visé dans sa société) ou comme revenu immobilier (lors de la location par une personne physique d'un bien immobilier qui appartient à son patrimoine privé).

Lors de la location par une personne physique d'un bien immobilier faisant partie de son patrimoine privé, le propriétaire est imposé à l'impôt des personnes physiques sur le revenu cadastral indexé (excédant de loyer) majoré de la partie du loyer net qui est plus élevée que le revenu cadastral précité.

Le montant total du loyer et des avantages locatifs, sans pouvoir être inférieur au revenu cadastral, quand il s'agit d'autres biens immobiliers non bâtis situés en Belgique, ou au revenu cadastral majoré de 40 % lorsqu'il s'agit d'autres biens immobiliers bâtis situés en Belgique (article 7, § 1^{er}, c CIR 92).

Pour ces revenus immobiliers, les intérêts payés qui sont afférents à des prêts contractés pour acquérir et conserver ce bien peuvent être déduits des revenus immobiliers précités.

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

3.5. Requalification du loyer

3.5.1. Principe

Si ce propriétaire est un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92 (soit une personne physique qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues) qui loue, la partie du loyer brut du bien immobilier donné en location qui dépasse 5/3 du revenu cadastral revalorisé est toutefois à partir de l'exercice d'imposition 1994, par dérogation à l'article 7 CIR 92, requalifié et imposé comme revenu professionnel complémentaire (rémunération), peu importe si l'intéressé est rémunéré ou non par la société. Aucun frais relatif au bien immobilier loué ne peut être déduit de ce revenu requalifié (tels que par exemple les intérêts d'emprunt) (article 32, alinéa 2 CIR 92).

En procédant à la requalification au titre de revenus professionnels de la partie des revenus locatifs perçus, le législateur veut éviter qu'un revenu professionnel soit transformé en revenu immobilier (excédent de loyer). Le cas échéant, ce revenu serait fiscalement neutralisé par les intérêts déductibles d'un emprunt, contracté spécifiquement pour obtenir ou conserver des revenus immobiliers imposables, et, ce revenu ne serait plus pris en considération pour le calcul des charges sociales dues sur les revenus professionnels.

Pour l'exercice 2024, le coefficient de revalorisation est de 5,37 (tableau de l'article 1 AR/CIR 92).

Par administrateurs, gérants ou liquidateurs, on entend toutes les personnes qui sont considérées fiscalement comme tel, soit toutes les personnes qui sont nommées comme tel dans l'acte de constitution de la société ou désignées par l'assemblée générale et qui dirigent la société en cette qualité, y compris toutes les personnes qui exercent des fonctions analogues à celle d'administrateur, gérant ou liquidateur sans avoir été nommé ou désigné.

Ne sont pas visés, les associés d'une société de personnes qui ne sont pas désignés comme gérant et qui n'exercent pas de fonctions analogues.

La requalification visée ci-dessus ne s'applique d'ailleurs pas aux 'dirigeants d'entreprise de la deuxième catégorie', cela veut dire personnes physiques qui exercent au sein de la société une activité ou une fonction dirigeante de gestion journalière d'ordre commercial, technique ou financier, en dehors d'un contrat de travail, comme défini dans l'article 32, alinéa 1^{er}, 2^o CIR 92.

3.5.2. Calcul sur base journalière

Lorsque les conditions de la requalification des loyers ne sont remplies que pendant une période de l'année, le calcul doit être effectué sur base journalière à partir du 01.01.2017 (Circulaire AGFisc n° 43/2016 (n° Ci.702.734) du 19.12.2016).

Pour les revenus obtenus dans la période qui précède, à défaut de directives claires pour cette période, l'Administration accepte les deux modes de calcul (à savoir un calcul sur base mensuel ou un calcul sur base journalière) (voir circulaire précitée).

3.5.3. Changement de propriétaire

En cas de changement de propriétaire, la requalification n'est applicable que pour la période durant laquelle les conditions sont remplies. De plus, le R.C. doit être réparti en rapport à cette période, exprimée en jours et à ce sujet, il faut tenir compte du montant total du prix du loyer et des avantages locatifs que le contribuable a perçu. Il en va de même en cas de changement de locataire ou changement de destination du bien immobilier.

3.5.4. Biens immobiliers non visés

Ne sont pas visés, les biens immobiliers non bâtis ainsi que les biens immobiliers bâtis dont le droit d'utilisation est cédé en vertu d'une autre convention qu'un contrat de location (contrat de sous-location ou cession d'usufruit et convention d'emphytéose ou de droits immobiliers similaires – p. ex. leasing immobilier), pour autant que la qualification juridique de cette convention ne tend pas uniquement, conformément aux dispositions de l'article 344, § 1^{er} CIR 92, à éluder l'impôt.

Ne sont également pas visés, les biens immobiliers bâtis qui sont utilisés par le propriétaire, etc. pour l'exercice de son activité professionnelle, étant donné que les revenus locatifs perçus sont des revenus professionnels.

3.5.5. Plusieurs biens immobiliers

Notons également que lorsqu'un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92 loue différents biens immobiliers à la même société, la partie du loyer qui doit être considérée comme revenu professionnel doit être déterminée par bien immobilier loué.

3.5.6. Requalification

Comme déjà signalé ci avant, en cas de requalification de loyer il ne faut tenir compte que du prorata annuels du loyer payé (Q.P. du 6.11.2003) ; le même règlement joue en cas de paiement unique.

3.5.7. Location après la cessation d'une entreprise en personne physique

Après l'apport d'une activité en personne physique à une société, lorsque l'immeuble est loué à la société, il n'est accepté que le revenu locatif dans le chef du bénéficiaire.

Peut aussi bien consister en revenu immobilier qu'en revenu professionnel.

En cas de cessation de l'activité en personne physique le bien revient dans le patrimoine privé et la location n'est pas considérée comme location professionnelle.

3.5.8. Location meublée

En cas de location meublée, sans ventilation contractuelle, 60 % sont considérés comme revenus immobiliers et 40 % comme revenus mobiliers sur lesquels un abattement de 50 % peut être appliqué (article 4, 1^o b AR/CIR 92).

3.5.9. Pas de déduction de frais

Les frais relatifs à l'immeuble dont les loyers sont requalifiés en revenus professionnels (frais d'entretien, réparations, etc.) ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels. De même, les intérêts afférents au bien immeuble ne peuvent être déduits à ce titre (article 32, al. 2, 3° CIR 92).

3.5.10. Périodes différentes

Pour les périodes qui ne correspondent pas à une année calendrier (location du bien durant quelques mois, le propriétaire n'est dirigeant que depuis quelques mois, ...), le loyer perçu et le R.C. doivent être proportionnellement diminués par rapport au nombre de mois durant lesquels l'immeuble a été donné en location à la société.

3.5.11. Précompte professionnel

Le loyer requalifié est soumis au précompte professionnel. En cas de loyer payé anticipativement le précompte n'est dû que sur la quote-part du loyer relatif à l'année en cours (question parl. 06.11.2003).

4. INTÉRÊTS

En la matière il faut faire une distinction entre les intérêts payés d'une part à une institution financière et d'autre part, ceux payés à d'autres tiers.

4.1. Intérêts payés à des institutions financières

Les intérêts payés à des institutions financières sont considérés comme charges professionnelles, sans aucune limitation (articles 52, 2°, et 56, § 2, 2° CIR 92).

On entend par institutions financières (article 56, § 2, 2° CIR 92, tel que modifié par la Loi du 02.05.2019) :

- a. les établissements de crédit de droit belge qui sont agréés conformément à la Loi du 22 mars 1993, les établissements de crédit ressortissant d'un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique et qui, conformément à la Loi du 22 mars 1993, sont habilités à exercer leurs activités sur le territoire belge par la localisation d'une agence ou par la libre circulation des services, et d'autres établissements de crédit ressortissant d'un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique et qui, par leur qualité, sont agréés dans leur état de résidence conformément à leurs dispositions nationales transposant la Directive 2006/48/EG du Parlement Européen et du Conseil du 14 juin 2006 concernant l'accès à l'exercice d'activités d'institutions financières et qui ne sont pas actifs sur le territoire belge ;
- b. la Banque Nationale de Belgique ;
- c. l'Institut de Récompte et de Garantie ;
- d. les entreprises de prêts hypothécaires soumises à l'Arrêté royal n° 225 du 7 janvier 1936, réglementant les prêts hypothécaires et organisant le contrôle des entreprises de prêts hypothécaires ainsi que les entreprises de prêts hypothécaires soumises à la Loi du 4 août 1992

relative au crédit hypothécaire ou les entreprises ressortissant d'un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique et qui entrent dans le champ d'application d'une législation similaire ayant force de loi dans un autre état de l'Espace Economique Européen ;

- e. les sociétés qui ont pour objet exclusif ou principal le financement de ventes à tempérament et qui sont soumises à l'application de la Loi du 12 juin 1991 et qui sont agréées conformément à la Loi du 12 juin 1991 relative au crédit à la consommation, et les entreprises similaires soumises à la législation d'un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique et qui, par leur qualité, sont agréées dans leur état de résidence conformément à leur législation nationale transposant la Directive 2008/48/EG du Parlement Européen et du Conseil du 23 avril 2008 concernant les contrats de crédit à la consommation et jusqu'à la révocation de la Directive 87/102/EG du Conseil ;
- f. (supprimé)
- g. (supprimé)
- h. les entreprises belges d'assurances qui sont agréées conformément à la Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance, les entreprises d'assurances ressortissant d'un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique et qui, conformément à la Loi du 13 mars 2016 sont habilitées à exercer leurs activités sur le territoire belge par la localisation d'une agence ou par la libre circulation des services et d'autres entreprises d'assurance ressortant d'un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique et qui, par leur qualité, sont agréées dans leur état de résidence conformément à leurs dispositions nationales, et ce jusqu'à la transposition des Directives Européennes concernant l'agrément des entreprises d'assurances, et qui ne sont pas actifs sur le territoire belge ;
- i. la société nationale d'investissement et les sociétés régionales d'investissement régies par la Loi du 2 avril 1962 ainsi que les sociétés d'investissement régies par le Décret flamand du 7 mai 2004 ;
- j. (supprimé)
- k. (supprimé)

L'exception précitée du paragraphe 2, 2° n'est pas d'application en ce qui concerne les sommes payées à une institution à laquelle le débiteur des revenus est, directement ou indirectement, lié au sens de l'article 1:20 du CDS ou au sens d'une disposition similaire qui est en vigueur dans un autre état membre de l'Espace Economique Européen que la Belgique (article 56, § 3 CIR 92).

4.2. Intérêts payés à des tiers

Les intérêts d'obligations de prêts, de créances, de dépôts et d'autres titres constitutifs d'emprunts, qui sont payés à partir du 1^{er} janvier 1992 à d'autres tiers que les institutions financières reprises au point 3246/1, ne sont pris en considération à titre de frais professionnels que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant correspondant au taux

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

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 la durée du prêt (article 55, § 1 CIR 92).

Par taux du marché, il faut entendre le taux dont bénéficie le débiteur ayant fourni une garantie en premier rang, majoré du risque spécifique en matière de solvabilité de l'emprunteur. Cela suppose qu'en principe un taux plus élevé peut être pris en considération, étant donné que l'on peut tenir compte de la solvabilité du débiteur et de la durée de l'emprunt, ainsi que des données particulières propres à l'appréciation du risque rattaché à l'opération tels que : les garanties que l'emprunteur peut fournir, la nature de l'emprunt et son montant.

Le taux à prendre en considération est égal à (article 55, 2^o alinéa CIR 92) :

- soit celui qui est appliqué au jour où les sommes empruntées ou reçues en dépôt commencent à rapporter des revenus, étant entendu que le prolongement et le renouvellement tacite d'une convention après le délai initialement prévu sont assimilés à la conclusion d'une nouvelle convention ;
- soit lorsque dans la convention un taux variable ou une indexation sont prévus, le taux appliqué à l'échéance des revenus, ou les taux qui sont éventuellement appliqués au cours des périodes auxquelles les revenus ont trait, et ce, dans la mesure où les dispositions contractuelles ont été appliquées.

Il est évident que la charge de la preuve incombe au contribuable, de telle sorte qu'il devra apporter la preuve qu'il ne pouvait obtenir un emprunt à un taux plus avantageux.

Les intérêts requalifiés en dividendes en vertu de l'article 18, 4 CIR 92 ne sont pas visés par limitation prévue ci-dessus. Ces intérêts font en effet, suite à la requalification, partie intégrante de la base imposable.

Pour finir pour l'application de l'article 55 CIR 92, aucune limitation n'est applicable en ce qui concerne les sommes payées en raison d'obligations émises publiquement et d'autres titres analogues constitutifs d'emprunts (article 56, § 2, 1^o CIR 92).

4.3. Intérêts et autres sommes payés ou attribués à des non-résidents

4.3.1. Principe

Notons que les opérations de plus de 100.000 EUR vers des paradis fiscaux doivent être mentionnées lors de la déclaration à l'impôt des sociétés (article 307, § 1 CIR 92 tels que complété par la Loi-programme du 23.12.2009 – MB 31.12.2009). Cela permet à l'Administration d'effectuer plus facilement un contrôle systématique sur ce genre d'opération.

Conformément aux dispositions de l'article 54, § 1 CIR 92 (telles qu'elles ont été modifiées par la Loi-programme du

22.12.2023), ne sont pas considérés comme frais professionnels :

- les intérêts ;
- les redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention et procédés de fabrication ;
- les redevances pour autres droits analogues ;
- les rémunérations de prestations et de services.

Lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement :

- à un non-résident (personne physique, société ou État étranger) ou à un établissement étranger ;
- avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance ;
- qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où il est établi, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique.

Les pays repris dans la liste des pays de l'article 73quater de l'AR/CIR92 sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Bien que cette liste soit établie en matière de revenus définitivement taxés, elle peut aussi être utilisée dans le cadre de la déduction des paiements effectués à des non-résidents (Q.P. 21.10.2003).

Les opérations réelles et sincères sont définies comme des opérations professionnelles qui répondent réellement à des besoins industriels, financiers ou commerciaux et qui trouvent ou doivent normalement trouver une compensation dans l'activité totale de l'entreprise (Com.IR, n° 54/16 et 54/28).

Il ne peut s'agir de constructions artificielles faisant référence à divers arrêts de la Cour de Justice européenne (voir notamment l'arrêt Cadbury-Schweppes du 12.09.2006, affaire C-196/04).

Une construction artificielle n'a aucun lien avec la réalité économique et a pour objectif d'éluder l'impôt belge dû.

Le Pr.M versé relativement aux intérêts et redevances qui sont écartés des frais professionnels en vertu de l'article 54 CIR 92, ne peut en principe donner lieu à restitution pour cause de double emploi en application de l'article 376 CIR 92 (Circulaire 03.10.2007). En effet, le rejet de ces frais dans le chef du débiteur ne leur fait pas perdre ipso facto la nature de revenus des capitaux et biens mobiliers dans le chef du bénéficiaire. Ils conservent la nature de revenus mobiliers passibles de précomptes mobiliers.

En réponse à une question préjudicielle, la Cour de Justice de l'U.E a estimé que l'application de l'article 54 CIR 92 aux paiements effectués par une société belge à une holding 1929 luxembourgeoise est contraire à l'article 49 du traité CE (libre prestation de services) (CJUE 05.07.2012 n° C 318/10 – Affaire SIAT).

4.3.2. Preuve contraire

Pour tenir compte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 05.07.2012, C-318/10, affaire SIAT), qui dénonce l'insécurité juridique découlant de la notion subjective de « régime notablement plus avantageux » de l'article 54 CIR 92, deux possibilités de preuves contraires sont introduites.

Impôt égal à la moitié

Le paragraphe 1 n'est pas d'application lorsque le contribuable peut justifier que l'opération est réalisée avec une entreprise soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique (article 54, § 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

Dans le cadre d'une opération authentique

Le paragraphe 1 n'est pas d'application lorsque le contribuable démontre par tous moyens de preuve, à l'exception du serment, que le paiement s'inscrit dans le cadre d'une opération authentique en ce sens qu'elle a été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique (article 54, § 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

4.4. Intérêts d'emprunts lorsque le bénéficiaire de ceux-ci ou le groupe de société qui en bénéficie est soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation avantageux ou n'est pas soumis à l'impôt (article 198, premier alinéa, 11 CIR 92)

4.4.1. Sous-capitalisation

De par le fait que le prix de revient de capitaux étrangers (intérêts) est déductible, et que le prix de revient des capitaux propres ne l'est pas, dans le contexte international, les sociétés faisant partie de groupes ont tendance à sous capitaliser les sociétés situées dans un pays à fiscalité élevée et à sur capitaliser les sociétés situées dans des pays à faible fiscalité.

Le droit belge a pris des mesures afin d'éviter cette sous-capitalisation.

Vu les modifications en matière de déduction pour capital à risque (limitation quant au taux et au report), les mesures concernant la sous-capitalisation sont étendues aux paiements d'intérêts entre sociétés d'un même groupe.

4.4.2. La mesure

Sans préjudice de l'application des articles 54 et 55 CIR 92, ne sont pas considérés comme des frais professionnels déductibles (article 198, § 1, 11° CIR 92 tel qu'il existe dans l'AR du 20.12.1996, modifié par la Loi du 24.12.2002, MB du 31.12.2001 et par la Loi-programme du 29.03.2012, MB du 06.04.2012) :

- les intérêts d'emprunts payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 1997 ;
- soit à des bénéficiaires effectifs qui ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou sont soumis, pour

ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions de droit commun applicables en Belgique ;

- soit à des bénéficiaires effectifs qui font partie d'un groupe auquel le débiteur appartient ;
- si, et dans la mesure de ce dépassement, le montant total desdits emprunts – autres que des obligations ou autres titres analogues émis par appel public à l'épargne et autres que les emprunts octroyés par des institutions visés à l'article 56, § 2, 2° – excède cinq fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période.

Le terme groupe désigne l'ensemble de sociétés liées au sens de l'article 1:20 du CDS.

Par montant total de l'emprunt il faut comprendre le solde total de la dette sur lequel l'intérêt est calculé. Ce solde doit être comparé au montant résultant de la somme des réserves taxée existant au début de la période imposable et du capital existant à la fin de la période imposable.

Ici également, la liste des pays, telle que reprise à l'article 73/4quater, AR/ CIR 92, présumés notablement plus avantageux que la Belgique. Selon le Ministre des Finances la règle est d'application dès que le montant total du solde des emprunts pris en considération excède, à un moment quelconque de la période à laquelle les intérêts payés ou attribués se rapportent, la limite précitée (QP n° 238 du 09/05/1997).

Règle de transparence

Cette règle prévoit qu'en cas d'emprunts garantis par un tiers ou pour lesquels un tiers a procuré les moyens au créancier en vue du financement des emprunts, et qu'il a subi totalement ou partiellement les risques liés aux emprunts, ce tiers est considéré être le bénéficiaire effectif de cet emprunt lorsque cette garantie ou cette procuration de moyens a comme objectif principal l'évasion fiscale (article 198, sixième alinéa CIR 92).

Le capital des ASBL, ...

Pour les associations et les fondations pour lesquelles la Partie 3 du CDS s'applique et qui sont assujetties à l'impôt des sociétés, le capital libéré s'entend des fonds associatifs tels qu'ils ressortent du bilan établi par ces contribuables (art.198, huitième alinéa CIR 92).

4.4.3. Exceptions

La règle de thin-capitalisation ne s'applique pas :

- en cas d'appel public à l'épargne (voir ci-dessus) ;
- aux emprunts attribués par des institutions financières (voir ci-dessus) ;
- aux emprunts contractés par (article 198, septième alinéa CIR 92) :
 - des sociétés de leasing mobilier visées à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement, et des sociétés dont l'ac-

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

tivité principale consiste en factoring ou leasing immobilier, et cela au sein du secteur financier et dans la mesure du capital emprunté effectivement utilisé pour les activités de leasing et de factoring ;

- des sociétés dont l'activité principale consiste en la réalisation d'un projet de partenariat public-privé attribué suite à une mise en concurrence conformément à la législation en matière de marchés publics ;
- aux sociétés pour les opérations de gestion centralisée de trésorerie au sein d'un groupe de sociétés (cashpooling) – netting (article 198, § 4, premier alinéa CIR 92 tel qu'introduit par la Loi programme du 22.06.2012 – MB du 28.06.2012).

4.4.4. Lien avec les articles 54 et 55 CIR 92

L'application de l'article 198, premier alinéa, 11° CIR 92 n'empêche pas l'application des articles 54 et 55 CIR 92. Cela veut dire que même si les limites de 1 à 5 ne sont pas dépassées, il est possible que les intérêts ne sont quand même pas déductibles s'il n'est pas prouvé que les intérêts aient un lien avec une opération réelle et sincère.

D'autre part les intérêts doivent être rejetés lorsque les limites de 1 à 5 sont dépassées, même s'il est prouvé que les intérêts sont relatifs à une opération réelle et sincère.

Exemple

Une société belge a emprunté une somme de 5.000.000 EUR dans l'année X à une institution financière établie dans un paradis fiscal. Le taux d'intérêt est de 6 % (ce taux correspond au taux normal du marché).

Dans l'année X+1 la société paie $5.000.000 \times 6 \%$, soit 300.000 EUR d'intérêts.

Le 01.01.X+1 les réserves taxées s'élèvent à 75.000 EUR et au 31.12.X+1, le capital libéré s'élève à 125.000 EUR.

Le montant déductible des intérêts payés est limité à l'intérêt correspondant à un emprunt d'un montant maximum de 5 fois le montant des réserves taxées (75.000 EUR) (situation 01.01.2013) augmenté du total du capital libéré existant au 31.12.X+1 (125.000 EUR) ou $5 \times (75.000 + 125.000) = 1.000.000 \times 6 \% = 60.000$ EUR.

En conséquence, une somme de 240.000 EUR ($300.000 - 60.000$) est rejetée au titre d'intérêts déductibles et est reprise parmi les dépenses non admises.

4.5. Limitation de déductibilité en vertu de la Directive « Anti-Tax Avoidance » – limitation de la déductibilité des intérêts EBITDA (article 198/1 CIR 92) (à partir du 01.01.2020)

Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 introduit une article 198/1 CIR 92 qui a pour but de transposer les règles limitant la déduction des fonds de tiers, telles que prévues à l'article 4 de la Directive

(EU) 2016/1164 du Conseil du 12.07.2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (directive ATAD).

L'article 198/1 CIR 92 a plus spécifiquement pour but de rejeter les coûts des intérêts de prêts lorsque ces coûts, après déduction des revenus d'intérêts de prêts, sont excessifs en comparaison avec l'EBITDA de cette société.

Entrée en vigueur le 01.01.2019 et d'application à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2019.

Un examen plus approfondi de la limitation de la déductibilité des intérêts sort du cadre de cet Almanach.

5. RÉMUNÉRATIONS AU PERSONNEL

5.1. Généralités

Les traitements, salaires, gratifications, commissions et toutes autres rétributions fixes ou variables, en nature ou en espèces, obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ne sont considérés comme des frais professionnels que s'ils sont justifiés par la production de fiches individuelles 281.10 (art. 52, 3° CIR 92). Ces montants comprennent :

- les charges sociales légalement dues, y compris la cotisation spéciale de sécurité sociale introduite à partir du 1^{er} avril 1994 (article 52, 3°, a CIR 92) ;
- les cotisations et primes patronales, versées en exécution (article 52, 3°, b CIR 92) :
 1. d'une assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou en cas de décès ;
 2. d'un engagement collectif ou individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès ;
 3. d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la Loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale ;
 4. d'un engagement collectif ou individuel qui doit être considéré comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie ;
- les cotisations d'assurance ou de prévoyance sociale non visées ci-dessus et dues en vertu d'obligations contractuelles (article 52, 3°, c CIR 92) ;
- les pensions extra-légales, les rentes viagères ou temporaires, ainsi que les allocations en tenant lieu, attribuées en exécution d'une obligation contractuelle, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit ; si elles sont attribuées à des personnes ayant bénéficié

antérieurement de rémunérations en raison desquelles la législation concernant la sécurité sociale des travailleurs ou des indépendants a été appliquée, ou aux ayants droit desdites personnes, et pour autant que ces sommes ne dépassent pas 80% de la dernière rémunération brute annuelle (article 52, 5° et 60 CIR 92) ;

- les indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur (article 57, 3° CIR 92).

Une cotisation distincte 50 ou 100 % sera établie dans le chef du débiteur-société lorsque les rémunérations reprises ci-dessus ne sont pas justifiées par des fiches (article 219 CIR 92 – voir n° 10.4.1 ci-dessous).

À partir de l'exercice d'imposition 2003, la cotisation distincte n'est pas applicable lorsque le contribuable démontre que le montant des dépenses non justifiées est compris dans une déclaration à l'impôt sur les revenus (article 305 CIR 92) introduite par le bénéficiaire.

5.2. Versement au titre de pension complémentaire

5.2.1. Généralités

Après introduction de la Loi du 28.04.2003 sont en principe déductibles, les cotisations :

- d'une assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou en cas de décès (article 52, 3°, b, premier point CIR 92) ;

Ce sont les contributions et les primes qui sont pris en charge par la société, en dehors du champ d'application de la loi.

- d'un engagement collectif ou individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès (article 52, 3°, deuxième point CIR 92) ;

Ici sont visées les contributions et les primes qui entrent dans le champ d'application de la loi (sont également visées les primes et cotisations pour engagement individuel de pension qui ont directement été prise en charge à l'avantage d'un membre du personnel).

- d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la Loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (article 52, 3°, b, troisième point CIR 92) ;

Les primes pour engagement de solidarité dans le cadre d'un plan de pension social sont également expressément déductibles.

- d'un engagement collectif ou individuel qui doit être considéré comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie (article 52, 3°, b, quatrième point CIR 92).

Les cotisations et primes sont actuellement également comprises dans la loi.

5.2.2. Conditions générales

La déductibilité fiscale de ces quatre catégories de cotisation et primes patronales est soumise aux conditions et limitations suivantes :

- les cotisations et primes patronales doivent être versées à titre définitif à une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle établie dans un état membre de l'Espace économique européen ;
- les prestations légales et extra-légales exprimées en rentes annuelles (indexées) ne peuvent dépasser 80 % de la dernière rémunération brute annuelle normale, et doivent être calculées sur base d'une durée normale d'activité professionnelle ;
- ce qui est nouveau c'est qu'une 'limite de 100 %' est instaurée pour les prestations légales et complémentaires en cas d'incapacité de travail. Ces prestations, exprimées en rentes annuelles (indexées) ne peuvent excéder la rémunération brute annuelle normale ;
- l'employeur doit produire les éléments justificatifs dans les formes et les délais déterminés par le Roi.

5.2.3. La limite de 80 % ou 100 %

Généralités

Il ressort des conditions générales mentionnées ci-avant qu'une limite de 80 % s'applique dans le cadre de la constitution d'une pension et une limite de 100 % dans le cadre de la protection contre une incapacité de travail.

La limite de 80 % et celle de 100 % doivent être appliquées distinctement sur les primes qui se rapportent respectivement à la quotité de pension complémentaire et à la partie qui couvre la perte de revenus en cas d'incapacité de travail.

Cela signifie que les primes qui sont versées en exécution d'un engagement de solidarité (article 52, 3°, b, troisième point CIR 92) dans le cadre d'un engagement de pension sociale, doivent être ventilées pour passer ce contrôle de la limite des 80 % ou des 100 % (article 59, § 3 CIR 92).

Dispositions légales

La déduction à titre de frais professionnels des cotisations et primes patronales visées au § 1^{er} n'est admise que pendant la durée normale d'activité professionnelle de chaque travailleur et dans la mesure où, par travailleur, lesdites cotisations et primes, majorées des cotisations et primes personnelles visées à l'article 145¹, 1° CIR 92 que lorsqu'elles donnent droit à des prestations, participations bénéficiaires comprises, dont le montant, en rente annuelle viagère ou converti en rente annuelle viagère, majoré de la pension légale, n'excède pas 80 % de la rémunération brute annuelle normale du travailleur pendant l'année concernée, multipliée par une fraction qui a pour numérateur le nombre d'années de la durée normale d'activité professionnelle réellement accomplies et restant à accomplir dans l'entreprise et pour dénominateur le nombre d'années de la durée normale d'activité professionnelle (article 35, § 2, 2°, AR/CIR 92).

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

Pour les cotisations et primes patronales relatives aux engagements qui doivent être considérés comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie, la limite à la rémunération brute annuelle normale doit s'apprécier au regard de l'ensemble des prestations légales en cas d'incapacité de travail et des prestations extra-légales en cas d'incapacité de travail exprimées en rentes annuelles (article 59, § 4, troisième alinéa CIR 92).

Formule

En pratique, il peut être fait application de la formule suivante :

$$PEL < ((80 \% \times T) - PL) \times N/D$$

Dans laquelle :

PEL = la pension extra-légale ;

T = la rémunération de référence ;

PL = la pension légale ;

N = le nombre d'années prestées et restant à prêter ;

D = la durée normale de l'activité professionnelle.

Pensions extra-légales

Les pensions extra-légales comprennent notamment les pensions (article 59, § 4, deuxième alinéa CIR 92) :

- constituées au moyen de cotisations personnelles visées à l'article 52, 7bis, ou à l'article 145/3° CIR 92 ;
- constituées au moyen de cotisations patronales attribuées par l'employeur en exécution d'une obligation contractuelle.

Les prestations extra-légales en cas d'incapacité de travail comprennent notamment (article 59, § 4 quatrième alinéa CIR 92) :

- les prestations en cas d'incapacité de travail constituées au moyen de cotisations patronales ;
- les prestations attribuées par l'employeur en exécution d'une obligation contractuelle.

Ne compte pas

En ce qui concerne les cotisations et primes patronales relatives aux assurances complémentaires contre la vieillesse et le décès prématuré et aux engagements de pension complémentaire, la limite de 80 % doit s'apprécier au regard de l'ensemble des pensions légales et des pensions extra-légales exprimées en rentes annuelles. Les prestations résultant de l'épargne-pension et de contrats individuels d'assurance-vie autres que ceux conclus en exécution d'un engagement individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, n'entrent pas en ligne de compte (article 59, § 4, premier alinéa CIR 92).

Participation bénéficiaire

Pour l'appréciation d'une pension extralégale, on doit tenir compte de la participation bénéficiaire (article 35, § 2, 2° AR/CIR 92). Cela veut dire que le capital à assurer au maximum sur base de la formule obtenue doit être corrigée pour tenir compte de la participation dans les bénéfices que les versements rapporteront jusqu'au terme du contrat.

Dans sa circulaire du 4 février 1987, l'Administration évalue la participation bénéficiaire à 20 % du capital garanti pour les années 1985 et 1986. Du fait que par la suite aucune nouvelle évaluation n'a été publiée, ce chiffre est en principe retenu pour évaluer toute nouvelle participation bénéficiaire.

Toutefois lorsque le bénéfice évalué dans la police est supérieur à 20 %, on doit tenir compte du bénéfice évalué dans la police (Cass., 07.02.2002).

Conversion du capital en rente

Une pension extra-légale prend souvent la forme d'un capital. Pour vérifier si cette limite est prise en compte, le capital doit être converti en rentes (article 35, § 3, alinéa 2 et suiv. AR/CIR 92).

Pour cela, on se réfère au tableau mentionné au Com.IR 59/73 à 76, adapté si nécessaire pour tenir compte d'une réversibilité ou de l'indexation de la rente différée.

Le tableau mentionne le capital censé nécessaire pour payer par douzièmes et à terme échu une rente annuelle de 1 euro. Afin de calculer quelle rente un capital déterminé représente, le capital doit être divisé par ce coefficient.

(Dernières) rémunérations normales

Rémunération normale

Conformément à l'article 34, 1°, AR/CIR 92, la rémunération brute annuelle normale est égale au montant global brut de toutes les sommes qui, avant déduction des retenues obligatoirement effectuées en exécution de la législation sociale ou d'un statut légal ou réglementaire y assimilé, sont attribuées ou payées au travailleur pendant une année déterminée, autrement qu'à titre exceptionnel ou occasionnel.

Bien sûr la dernière rémunération n'est pas connue. Pour apprécier si les primes payées tombent dans la limite des 80 %, il est tenu compte chaque année de la rémunération brute normale qui est payée au cours de l'année des revenus à laquelle se rapporte la prime.

Pension légale

Employés

La pension légale des travailleurs est établie forfaitairement à 50 % des rémunérations brutes. Le plafond des rémunérations brutes intervenant pour calculer la pension légale, s'élève à 57.602,62 EUR pour l'année 2018 (ex. d'imp. 2019) (Circulaire dd. 10.04.2019).

Indépendants

La pension légale de retraite des dirigeants d'entreprise soumis au statut social des travailleurs indépendants peut être évaluée à 25 % de leur revenu brut, sans que ce montant ne puisse être inférieur ou supérieur à respectivement la pension minimale ou maximale à fixer annuellement (Circ. ci RH 243/563.402 du 3.08.2004).

Pour l'année 2018 (ex. d'imp. 2019), la pension légale minimale s'élève à 14.548,22 EUR ; la pension maximale est fixée à 16.975,65 EUR (Circulaire dd. 10.04.2019).

Durée normale d'activité

Par durée normale d'activité professionnelle on entend 40 ans ou, pour les professions dont l'employeur et le travailleur intéressés établissent que la carrière complète s'étend sur moins ou plus de 40 ans, le nombre d'années de cette carrière complète (article 34, 3° AR/CIR 92).

Un certain nombre d'années de service au sein de l'entreprise (prestées ou encore à prester)

Le nombre qu'il faut retenir ici est le nombre d'années que le travailleur est déjà au service de l'entreprise et sera encore au service de l'entreprise avant d'atteindre l'âge de la mise à la pension. Dans le cas de mise à la retraite anticipée, on peut tenir compte au maximum de cinq ans jusqu'à l'âge normal de la pension.

Il est tenu compte des années qui sont assimilées par le droit social à des périodes d'activités comme la maladie, le chômage et les accouchements (Com.IR 59/24).

Compensation avec les années en dehors de l'entreprise

Pour les travailleurs qui effectuent au sein de l'entreprise une carrière incomplète, il peut être tenu compte au numérateur de la fraction d'une durée d'activité professionnelle supérieure à celle qu'ils presteront dans cette entreprise, à condition que les prestations se rapportent à dix ans maximum d'une activité professionnelle antérieure réellement prestée ou à cinq ans maximum d'activité professionnelle restant encore à prester jusqu'à l'âge normal de la retraite et que le nombre total des années ainsi pris en considération ne dépasse pas le nombre d'années de la durée normale de leur activité professionnelle. En pareil cas, les règlements, contrats, engagements de pension complémentaire et engagements de solidarité doivent en outre mentionner de manière explicite les conditions auxquelles de telles cotisations et primes sont accordées (article 35, § 3 AR/CIR 92).

La limite des 100 %

Les cotisations qui s'effectuent dans le cadre du volet solidarité des engagements de pension sociale ou dans le cadre des assurances complémentaires en cas d'incapacité de travail suivent sur le plan fiscal les mêmes règles que celles qui sont applicables aux cotisations pour la constitution de pension complémentaire. L'assurance complémentaire incapacité de travail est toutefois limitée à la rémunération

annuelle brute normale (article 59, § 1, 3° CIR 92). De là, la dénomination de la « limite des 100 % ».

Les cotisations pour les assurances individuelles et collectives contre les incapacités de travail sont donc déductibles dans la mesure où elles fournissent, cumulées aux allocations légales de maladie et d'invalidité, une rente qui ne peut dépasser 100 % de la rémunération annuelle brute (article 59, § 1, 3° CIR 92).

Conséquences du dépassement des limites

Lorsque la limite des 80 % est dépassée une partie proportionnelle des cotisations n'est pas déductible au titre de charges professionnelles (article 59, § 1, 2° CIR 92).

Remarquez que le dépassement de la limite n'a pas d'influence sur le régime d'imposition à l'impôt des personnes physiques.

Lorsqu'il y a un financement tant par l'employeur que par le travailleur, on calcule d'abord la quote-part du travailleur et ensuite celle de l'employeur.

Engagement individuel de pension (EIP)

Financement externe obligatoire

Dès l'entrée en vigueur de la LPC (Loi sur les pensions complémentaires du 13.03.2003 – MB du 15.05.2003 et la Loi-programme du 22.06.2012 – MB du 28.06.2012), un engagement de pension individuel doit obligatoirement adopter la forme d'une assurance vie individuelle que l'employeur conclut auprès d'une compagnie d'assurance à l'avantage direct du travailleur ou du dirigeant d'entreprise (où le travailleur ou le dirigeant est à la fois l'assuré et le bénéficiaire) ou devra être apporté dans un fond de pension (qui a une personnalité juridique distincte).

Conditions

Parallèlement au financement externe, l'engagement de pension individuel doit encore satisfaire un certain nombre d'autres conditions :

1. Un engagement de pension individuel ne pourra être conclu en première instance qu'occasionnellement et pas systématiquement. Les engagements de pension individuelle resteront possibles pour plusieurs travailleurs (même appartenant à une même catégorie de personnel) si aucun automatisme n'est créé et que l'engagement de pension individuel peut être convenu pour chaque personne séparément.
2. L'engagement de pension individuel ne peut être accordé que s'il existe une pension d'entreprise ou sectorielle collective pour tous les travailleurs de l'employeur concerné.
3. Une troisième condition consiste à ce qu'un engagement de pension individuel ne puisse être accordé au cours des trois dernières années qui précèdent la (pré) pension ou l'application de ce qu'on appelle un régime « Canada Dry ».

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

Les cotisations et primes patronales, qui sont versées en exécution d'engagements individuels de pension complémentaire sont déductibles à concurrence de 1.525,00 EUR par an (article 53, 22° CIR 92 ; montant à indexer : pour l'exercice 2024 : 2.860,00 EUR par an). Cette déductibilité limitée n'est pas d'application sur les dirigeants d'entreprise indépendants (*voir plus loin*).

Plans cafétéria

Les plans cafétéria sont les plans par lesquels l'employeur octroi au travailleur une enveloppe globale. Ce dernier a le choix : il peut l'utiliser, pour couvrir une pension complémentaire, pour couvrir un capital décès ou couvrir une invalidité.

Les primes sont déductibles et sont traitées de la même manière qu'un plan individuel de pension (suite à l'introduction de la loi du 28.04.2003). Comme il s'agit de couvertures variables, cela demande un suivi des différentes couvertures ; il faut déterminer pour chaque travailleur quel parti de la prime couvre quelle partie du plan. Cela demande un suivi administratif des compagnies d'assurance.

Branche 23

Les assurances groupes liées à un fonds d'investissement sont également acceptées. L'insécurité fiscale à ce sujet a disparu. Les primes que l'employeur paie sont déductibles.

Dans le cadre d'un engagement de pension à contribution définie (plans en primes fixées) le travailleur bénéficie aussi pour la branche 23 d'un rendement garanti. Ces garanties ne doivent pas être réalisées chaque année mais bien au moment de la retraite de l'employé, de sa sortie de l'entreprise, ou du secteur ou en cas d'abrogation de l'engagement de pension. Pendant les cinq premières années d'affiliation le rendement est lié à l'indice pivot, ensuite il s'élève à 3,25 % soit le taux maximum de référence (3,75 % – 0,5 %) ce rendement doit être garanti sur les primes nettes c'est-à-dire après déduction de la couverture du risque décès et invalidité avant la retraite ainsi que des frais qui ne peuvent excéder 5 % des versements. Ce rendement est calculé sur la prime nette patronale capitalisée à 3.25 %.

Lorsque la réserve constituée est transférée endéans les cinq ans de la conclusion du contrat, cette garantie est remplacée par une indexation.

5.2.4. Primes : pas d'avantage de toute nature

Les avantages résultants, pour les bénéficiaires de rémunérations de travailleur ou de dirigeant la prise en charge par le débiteur de ces rémunérations, des cotisations ou primes relatives à des engagements collectifs ou individuels et les prestations effectuées en exécution de ces engagements pour autant que ceux-ci n'aient pas pour but d'indemniser une perte de revenus (article 38, § 1^{er}, 20° CIR 92).

Les cotisations que l'employeur verse directement à l'avantage du travailleur (pour financer un engagement de pension

individuel) ne sont pas immédiatement imposables comme avantages de toute nature. La condition est ici qu'il existe aussi auprès de l'employeur un engagement collectif accessible aux travailleurs ou à une catégorie spécifique de ceux-ci de manière identique et non discriminatoire (article 38, § 1^{er}, 18° CIR 92).

Si les avantages sont alloués dans le cadre d'un engagement de solidarité, d'un engagement social de pension ou dans le cadre d'un plan avec deux ou plusieurs engagements (par ex. un plan cafétéria), l'exonération ne s'applique que pour autant que l'engagement de solidarité ou le plan soit géré d'une manière différenciée par l'entreprise d'assurance ou le fonds de pension.

5.2.5. Réduction d'impôt à l'impôt des personnes physiques

Les cotisations personnelles des travailleurs et des dirigeants dans le cadre d'un plan collectif de pension complémentaire donnent lieu comme auparavant à une réduction d'impôt de 30 % des cotisations qui rentrent dans la limite des 80 % des rémunérations annuelles.

5.2.6. Transferts des capitaux et valeurs de rachat

En Belgique

Lorsque les capitaux ou valeurs de rachat sont transférés vers un engagement de pension ou une convention de pension similaire (donc appartenant au deuxième pilier), cette opération n'est pas considérée comme un paiement ou une attribution (article 364ter, alinéa 3 CIR 92).

À l'étranger

Les transferts de capitaux à une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle établie dans un État membre de l'Espace économique européen emportent toujours l'impossibilité immédiate des sommes dans le chef du bénéficiaire (article 364ter, alinéa 2 CIR 92).

Un transfert vers l'étranger n'est donc pas un problème, seul un transfert en dehors l'EEE entraîne l'imposition.

5.2.7. Banque de données des pensions SIGEDIS – condition de déductibilité

L'AR du 25.04.2007 (MB du 16.05.2007) prévoit une obligation d'information à charge des organismes de pensions pour que les informations concernant les pensions complémentaires soient reprises dans la banque de données. Ainsi, l'Administration fiscale pourra vérifier, sur base des informations susmentionnées, la règle des 80 % sur le montant total de la pension.

Le respect de l'obligation d'information est l'une des conditions permettant la déductibilité des primes (article 59, § 1, premier alinéa, 5° CIR 92 tel qu'inséré par l'article 62 de la Loi-programme du 22.06.2012 – MB du 28.06.2012, en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2013).

5.3. Charges sociales

5.3.1. Les cotisations patronales

Les charges sociales légalement dues, y compris les cotisations spéciales pour sécurité sociale applicable à partir du 1^{er} avril 1994, sont fiscalement déductibles (article 52, 3^o, a CIR 92).

5.3.2. Cotisation de solidarité sur les véhicules d'entreprise

Fait également partie des frais professionnels déductibles, la cotisation de solidarité qui est due dès 01.01.2005 par l'employeur qui met à la disposition de son travailleur, de manière directe ou indirecte, un véhicule destiné à un usage autre que strictement professionnel et ce, indépendamment de toute contribution financière du travailleur dans le financement ou l'utilisation de ce véhicule.

Le montant de cette cotisation est fonction du taux d'émission de CO₂ du véhicule (article 2 Loi-programme 27.12.2004 – MB 31.12.2004). Cette cotisation est en effet assimilée à une cotisation de solidarité ordinaire. La cotisation de solidarité est également due pour les véhicules qui sont affectés au transport collectif (article 85 de la Loi-Programme 27.12.2005 – MB 30.12.2005).

Etant donné le fait que cette cotisation de solidarité est une cotisation sociale, un développement supplémentaire sort du cadre de cette contribution.

5.4. Forfait global pour les indemnités pour frais propres à l'employeur

5.4.1. Généralités

Dans le cadre des indemnités reçus en remboursement des dépenses propres de l'employeur ou d'une société jouissant d'une présomption de non-imposition, le bénéficiaire ne doit pas prouver l'utilisation (article 31, alinéa 2, 1^o, in fine CIR 92).

Sont également admis comme charges professionnelles les indemnités accordées aux membres du personnel en remboursement des frais propres à l'employeur, pour autant qu'elles soient justifiées par des fiches 281.10 (article 57, 3^o CIR 92).

L'Administration peut éventuellement apporter la preuve qu'il s'agit de rémunérations déguisées. Elle peut notamment le prouver au moyen de présomptions dont il découle qu'il ne s'agit pas réellement de frais propres à l'employeur (exemple : caractère forfaitaire incontrôlable de l'indemnité, le fait que ce ne soit pas mentionné sur les fiches, les moyens de paiement, l'absence de reçus, une description incomplète...).

Le bénéficiaire doit alors prouver la réalité des frais, leur montant et leur caractère professionnel.

5.4.2. Normes forfaitaires / normes sérieuses

Les principes relatifs aux 'Indemnités forfaitaires fixées d'après des normes sérieuses' ont été établis dans le commentaire administratif (Com.IR 31/36).

5.4.3. Accord collectif

Chez qui ?

Les accords collectifs en ce qui concerne les indemnités octroyées aux dirigeants d'entreprise et/ou aux membres du personnel considérées comme 'remboursements de frais propres à l'employeur', peuvent être conclus avec :

- le directeur de la direction régionale de l'administration des contributions directes pour les sociétés d'au moins 100 travailleurs ;
- l'inspecteur principal de l'inspection A pour les sociétés de moins de 100 travailleurs (Q.P. 18.01.2006).

Un accord peut aussi être sollicité auprès du service des décisions anticipées (pour un exemple : voir fisconetplus.be ; des rulings sont régulièrement publiés à ce sujet).

Ce service a rendu des accords dans lesquels un remboursement forfaitaire par l'employeur pour les frais de bureau à domicile, de telecom et multimédia, de voitures accessoires (carwash, parking...) ont été considérés comme de dépenses propres à l'employeur.

Impact d'un accord

Les accords en matière des frais propre à l'employeur conclus à partir du 01.08.2005 ne comportent d'engagement qu'en matière d'impôts sur les revenus (article 111 la Loi 20.07.2005 portant de dispositions diverses, MB 29.07.2005 – 3^{ème} éd.).

Le but de cette disposition est de veiller à ce que l'ONSS ne soit pas lié par les accords conclus ou les décisions prises en matière d'impôts sur les revenus en ce qui concerne les dépenses propres à l'employeur ou la qualification des revenus.

5.4.4. Frais de voiture

L'indemnité kilométrique allouée par l'État aux membres de son personnel est le montant qui peut être considéré comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur.

À partir du 01.10.2022, le montant de l'indemnité kilométrique forfaitaire allouée par l'État à son personnel est également adapté trimestriellement de manière à pouvoir réagir plus rapidement aux fluctuations des prix des carburants (voy. Circulaire 2022/C/121 du 22.12.2022).

Tant l'indemnité kilométrique forfaitaire qui est fixée pour un trimestre que l'indemnité kilométrique forfaitaire qui est fixée pour un an est considérée comme une norme sérieuse (Circulaire 2023/C/78 du 18.09.2023 relative à l'indemnité kilométrique pour des déplacements de service).

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

Ces montants sont repris dans le tableau ci-après.

Pour la période du 01.07.2012 au 30.06.2013	jusque 0,3456 EUR par km
Pour la période du 01.07.2013 au 30.06.2014	jusque 0,3461 EUR par km
Pour la période du 01.07.2014 au 30.06.2015	jusque 0,3468 EUR par km
Pour la période du 01.07.2015 au 30.06.2016	jusque 0,3412 EUR par km
Pour la période du 01.07.2016 au 30.06.2017	jusque 0,3363 EUR par km
Pour la période du 01.07.2017 au 30.06.2018	jusque 0,3460 EUR par km
Pour la période du 01.07.2018 au 30.06.2019	jusque 0,3573 EUR par km
Pour la période du 01.07.2019 au 30.06.2020	jusque 0,3653 EUR par km
Pour la période du 01.07.2020 au 30.06.2021 (Circulaire du Service public fédéral Personnel et organisation – MB 24.06.2020)	jusque 0,3542 EUR par km
Pour la période du 01.07.2021 au 30.06.2022 (Circulaire du Service public fédéral Personnel et organisation – MB 17.06.2021)	jusque 0,3707 EUR par km
Pour la période du 01.03.2022 au 30.06.2022	0,402 EUR par km
Pour la période du 01.07.2022 au 30.09.2022 (Circulaire n° 705 du 23.06.2022 du SPF Stratégie et Appui, MB 27.06.2022)	jusque 0,4170 EUR par km
Pour la période du 01.10.2022 au 31.12.2022	0,4201 EUR par km
Pour la période du 01.01.2023 au 31.03.2023	0,4259 EUR par km
Pour la période du 01.04.2023 au 30.06.2023	0,4246 EUR par km
Pour la période du 01.07.2023 au 30.09.2023	0,4237 EUR par km
Pour la période du 01.10.2023 au 31.12.2023	0,4259 EUR par km
Pour la période du 01.01.2024 au 31.03.2024	0,4269 EUR par km

Indemnité forfaitaire fixée par année :

Pour la période du 01.07.2023 au 30.06.2024	0,42801 EUR par km
---	--------------------

La charge de la preuve est alourdie si plus de 24.000 km/an.

L'indemnité peut atteindre un montant plus élevé si elle est calculée au moyen d'une formule adaptée et que l'on peut en fournir la preuve.

Il faut noter que cette limite de 24.000 km n'est pas déterminée par la loi, et que le fait de considérer que les remboursements de frais propres à l'employeur doivent être qualifiés de rémunérations déguisées sur cette seule et unique base, conduit au dégrèvement de ces taxations (Anvers, 02.04.2002).

5.4.5. Indemnités de séjour

Voyages à l'intérieur du pays

Les indemnités de séjour forfaitaires pour les voyages de service sont considérées comme des remboursements propres à l'employeur pour autant qu'ils n'excèdent pas les indemnités de même nature octroyées par l'État aux membres de son personnel et pour autant qu'ils soient fixés en tenant compte du nombre réel de déplacements (AR 24.12.1964 fixant les indemnités pour frais de séjour des membres du personnel des services publics fédéraux). La forme de paiement de l'indemnité forfaitaire (en argent ou sous forme de chèque-repas) n'a pas d'importance (QP n° 206 du 09.12.1992, Sen. Van Thillo, Bulletin des impôts n° 727, p. 1301).

À partir du 01.09.2017, l'ancien AR du 24.12.1964 est abrogé et le nouvel AR du 13.07.2017 'fixant les allocations et indemnités des membres du personnel de la fonction publique fédérale' (MB 19.07.2017) entre en vigueur.

Les indemnités prévues sont les suivantes :

Tableau avec montants indexés

	Indemnité journalière	Nuitée
À partir du 01.09.2017	16,73	125,50
À partir du 01.10.2018	17,06	128,01
À partir du 01.04.2020	17,41 EUR	130,57 EUR
À partir du 01.10.2021	17,75 EUR	133,18 EUR
À partir du 01.02.2022	18,11 EUR	135,85 EUR
À partir du 01.04.2022	18,47 EUR	138,57 EUR
À partir du 01.06.2022	18,84 EUR	141,33 EUR
À partir du 01.09.2022	19,22 EUR	144,16 EUR

	Indemnité journalière	Nuitée
À partir du 01.12.2022	19,60 EUR	147,05 EUR
À partir du 01.01.2023	19,99 EUR	149,99 EUR
À partir du 01.12.2023	20,39 EUR	152,99 EUR

Voyages de service à l'étranger

Le Ministre des Finances a, en réponse à une question parlementaire, affirmé expressément que les indemnités forfaitaires journalières de séjour qui sont fixées par pays pour des fonctionnaires du ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement sont déterminées sur la base de normes sérieuses et elles peuvent être adoptées comme base pour une indemnité de frais non imposable sur base d'un remboursement comme un « frais propre à l'employeur » (Q. n° 295, 29 mars 2000, Représ. Leterme).

L'Administration accepte les indemnités forfaitaires retenues le Ministère des Affaires des affaires extérieures. Ce ministère dispose d'une liste reprenant les indemnités de séjour journalières forfaitaires par pays pour les fonctionnaires qui appartiennent à la carrière 'Administration centrale' de la SPF Affaires étrangères qui se rendent en mission officielle à l'étranger ou siègent dans une commission internationale. Ces montants sont adaptés périodiquement.

Jusqu'à la publication du Circulaire n° Ci.RH.241/609.972 (AGFisc 38/2013) du 10.10.2013, les indemnités forfaitaires peuvent être considérées comme des remboursements de frais propres à l'employeur lorsque les voyages de service à l'étranger n'excèdent pas 30 jours.

Ces indemnités journalières couvrent les dépenses qui ont été exposées au cours d'un voyage de service à l'étranger, pour la nourriture, la boisson, les transports locaux et les autres menues dépenses. Les frais d'hôtel et de voyage (à l'exception du transport sur place) ne sont pas compris dans ces indemnités journalières. Pour ces frais, des documents probants sont nécessaires et on n'applique aucun forfait.

Depuis la Circulaire du 10.10.2013 précitée, les indemnités de séjour forfaitaires journalières, octroyées en remboursement de frais encourus lors d'un séjour à l'étranger de plus de 30 jours successifs, peuvent également être considérées comme un remboursement non imposable de dépenses propres à l'employeur ou à la société, au sens de l'article 31, al. 2, 1°, in fine, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), ou de l'article 32, al. 2, 1°, in fine CIR 92, pour autant qu'il soit satisfait aux conditions suivantes :

- le montant maximum de ces indemnités de séjour forfaitaires journalières ne peut pas dépasser le montant de l'indemnité de séjour forfaitaire journalière déterminé par pays pour les fonctionnaires « en poste » à l'étranger du SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au développement, étant entendu que le

montant de 37,18 EUR, visé au n° 31/40, quatrième et cinquième alinéas, peut encore être appliqué ;

- l'attribution ou le paiement de ces indemnités forfaitaires pour une même mission est limité à un maximum de 24 mois ;
- l'attribution ou le paiement cesse en cas d'établissement définitif à l'étranger du travailleur ou du dirigeant d'entreprise concerné ((Circulaire n° Ci.RH.241/609.972 (AGFisc 38/2013) du 10.10.2013).

Les indemnités précitées sont censées couvrir les frais de repas et les autres menues dépenses notamment le transport sur place dans le pays de destination – tels que tram, bus, métro, ou taxi –, les boissons et en-cas, les communications téléphoniques locales et les pourboires. Ils ne couvrent également pas les frais de logement, ni les frais de déplacement ou de voyage vers l'étranger et retour qui doivent être justifiés par des documents probants (Circulaire n° Ci.RH.241/609.972 (AGFisc 38/2013) du 10.10.2013, n° 10 et 11).

Il faut encore remarquer que l'octroi des indemnités de séjour forfaitaires précitées ne peut pas être combiné en même temps avec le remboursement de frais de repas et de menues dépenses sur base de pièces justificatives. C'est également le cas pour un dirigeant d'entreprise qui, dans le cadre de l'exercice de mandats dans deux sociétés différentes X et Y, est envoyé à l'étranger par les deux sociétés pour une mission conjointe de plus de 30 jours successifs. Il ne peut pas être admis que tant l'octroi par la société X des indemnités de séjour forfaitaires précitées que le remboursement par la société Y des frais de repas et menues dépenses réels, soient considérés dans le chef de ce dirigeant d'entreprise comme un remboursement non imposable de dépenses propres à la société. Etant donné qu'il y a déjà dans ce cas un remboursement des frais réels par la société Y sur base des pièces justificatives, l'octroi des indemnités de séjour forfaitaires par la société X doit être considéré comme une rémunération imposable dans le chef du dirigeant d'entreprise concerné. Dans le même ordre d'idée, la combinaison de deux indemnités de séjour forfaitaires pour une mission conjointe susvisée ne peut être acceptée. Dans tels cas, l'une des deux indemnités doit être considérée comme une rémunération imposable dans le chef du dirigeant d'entreprise concerné (Circulaire n° Ci.RH.241/609.972 (AGFisc 38/2013) du 10.10.2013, n° 19).

Le montant des indemnités forfaitaires doit être mentionné par l'employeur sur une fiche 281.10. L'employeur doit également toutefois mentionner « Oui » s'il s'agit d'indemnités déterminées sur base de justificatifs ou forfaitairement en faisant usage de critères sérieux et concordants.

Pour les montants, voir <https://bosa.belgium.be/fr/themes/travailler-dans-la-fonction-publique/remuneration-et-avantages/allocations-et-indemnitees-15> (consulté en dernier lieu le 07.02.2024).

5.4.6. Régime spécial d'imposition pour les contribuables et chercheurs impatriés (RSII et RSICI)

La Loi-programme du 27.12.2021 – MB 31.12.2021 a introduit dans le CIR 92 un régime favorable qui était aupa-

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

ravant basé sur une position favorable de l'Administration fiscale fondée sur la circulaire du 08.08.1983 (Circulaire n° Ci.RH. 624/325.294 du 08.08.1983) – donc en dehors du CIR 92 – au profit des « cadres étrangers ».

Le régime basé sur la circulaire susmentionnée est désormais remplacé par un régime inscrit dans le CIR 92.

Le régime est basé sur des indemnités étendues de frais propres à l'employeur et figure à l'article 32/1. § 1, al. 1^{er} CIR 92.

Pour plus d'informations, nous renvoyons vers TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

5.5. Primes à l'innovation

Les primes uniques d'innovation et les charges sociales y afférentes sont également déductibles au titre de charges professionnelles (article 28 et 29 de la Loi du 03.07.2005 – MB 19.07.2005). Toutefois, l'exonération d'impôt et de charges sociales s'applique aux primes accordées jusqu'au 31.12.2010. A l'origine, l'exonération d'impôt des personnes physiques ne devait être applicable que pour l'année 2006, cette disposition a cependant été prolongée à de nombreuses reprises et demeure d'application jusqu'au 01.01.2017 (Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015).

5.6. Frais payés en faveur d'un milieu d'accueil collectif de la petite enfance

Cette mesure est reprise dans l'article 52bis CIR 92 introduit par les articles 104 et 105 de la Loi-programme du 08.04.2003 (Loi-programme du 08.04.2003 – MB 17.04.2003 CIRC C1 AAF 2003/0551).

Sont concernées : les crèches, les maisons collectives pour l'accueil des enfants, les gardiennes agréées pour l'accueil des enfants. Dans le cadre d'un accord entre le gouvernement fédéral et les trois communautés, un nouveau système de financement a été créé afin de soutenir ces institutions et d'augmenter le nombre de places disponibles.

Cette mesure permet la déduction au titre de charges professionnelles dans le cadre de l'article 52 CIR 92 pour les indépendants, les professions libérales, les contribuables recueillant des bénéfices ou profits, les sociétés des sommes versées en faveur d'un milieu d'accueil collectif de la petite enfance.

5.6.1. Conditions

- le milieu d'accueil est agréé, subsidié ou autorisé par l'Office de la naissance et de l'enfance, 'Kind en Gezin' ou le gouvernement de la Communauté germanophone ;
- les sommes sont versées au milieu d'accueil directement ou par l'intermédiaire de l'institution compétente mentionnée au 1^{er}, conformément à la réglementation applicable de la communauté concernée ;
- les sommes sont affectées par le milieu d'accueil au financement de frais de fonctionnement et de dépenses d'infrastructure ou d'équipement, nécessaires à la créa-

tion, à partir du 1^{er} janvier 2003, de places d'accueil pour enfants de moins de trois ans, qui remplissent les conditions prévues par la communauté concernée, ou au maintien des places ainsi créées ;

- les sommes ne peuvent pas être utilisées pour le paiement de l'intervention normale des parents pour la garde de leurs enfants.

5.6.2. Limite quantitative

Les sommes pouvant être considérées comme des frais professionnels, ne peuvent pas dépasser, par période imposable, 8.400 EUR (ex. d'imp 2020) par place d'accueil.

5.7. Assurance complémentaire qui ne couvre pas une perte de revenus

5.7.1. Généralités

La Loi du 28.04.2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (MB 15.05.2003) a modifié le régime fiscal des engagements qui ont exclusivement pour but de rembourser des frais médicaux relatifs à l'hospitalisation, à la journée d'hospitalisation, aux affections graves et aux soins palliatifs à domicile du travailleur ou du dirigeant d'entreprise et le cas échéant de tous les membres de la famille vivant sous le même toit. Cette mesure est détaillée à l'article 38, § 2 CIR 92.

5.7.2. Cotisations non déductibles

Les cotisations payées dont il est question dans l'article 53, 21^{er} CIR 92, introduit par l'article 80 de la Loi du 28.04.2003 ne sont pas déductibles dans le chef du travailleur. Les cotisations versées par le travailleur ou le dirigeant dans le cadre de l'assurance 'frais médicaux' et autres garanties complémentaires (article 76 Loi du 28.04.2003) ne sont pas déductibles non plus.

5.7.3. Primes – pas d'avantages en nature

En revanche, les avantages résultant, pour les bénéficiaires de rémunérations visées à l'article 30, 1^{er} et 2^o, de la prise en charge par le débiteur de ces rémunérations, des cotisations ou primes relatives à des engagements collectifs ou individuels visés au § 2 et les prestations effectuées en exécution de ces engagements pour autant que ceux-ci n'aient pas pour but d'indemniser une perte de revenus sont exonérés dans le chef du travailleur ou du dirigeant (article 38, § 1^{er}, 20^o CIR 92). Ils ne sont pas considérés comme des avantages de toute nature imposables.

5.7.4. Avantages non taxables

Au moment où l'assurance collective entraîne une indemnisation, elle est également exonérée dans le chef du travailleur ou du dirigeant (article 38, § 1^{er}, 20^o CIR 92).

5.7.5. Confirmation par circulaire

La circulaire du 14 avril 2006 précise que : dorénavant, les avantages résultant pour les travailleurs ou les dirigeants

d'entreprise de la prise en charge de cotisations patronales ou d'entreprise versées dans le cadre d'assurances collectives de soins de santé seront toujours exonérées dans le chef des bénéficiaires, soit sur pied de l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 20° CIR 92 à titre d'avantage de toute nature, soit sur pied de l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 11° CIR 92 à titre d'avantage social. Les prestations obtenues en exécution de ces engagements ne seront également plus imposées dans le chef des bénéficiaires.

5.8. Déplacement maison-lieu du travail

5.8.1. Entièrement déductibles

Toutes les indemnités remboursées par l'employeur pour les déplacements maison-lieu du travail sont entièrement déductibles. La limitation de déduction pour frais de voiture et déplacement ne s'applique donc pas dans ce cas.

5.8.2. Précompte

Comme cette indemnité est imposable comme rémunération, elle doit être mentionnée sur les fiches 281.10 (281.20 pour les dirigeants). Le précompte professionnel doit être retenu pour autant que l'indemnité ne soit pas immunisée.

5.9. Frais de formation

Les frais relatifs aux formations, séminaires ou stages (droits d'inscription, cotisations, frais d'exams, frais de déplacement, livres, etc.) constituent des frais professionnels déductibles.

La condition est qu'ils soient en relation avec l'activité professionnelle exercée par le contribuable.

Par conséquent, les frais de formation ne sont pas déductibles s'ils concernent des activités étrangères à l'activité professionnelle du contribuable.

5.10. Fiches

5.10.1. Généralités

Les rémunérations des travailleurs, y compris les avantages de toute nature et les frais remboursés, doivent être repris dans les fiches 281.10 (article 57, 2° CIR 92).

Les modalités y relatives sont mentionnées dans un Avis aux employeurs et autres débiteurs de précompte professionnel (<https://www.interfisc.fr>).

5.10.2. Revenus taxés à l'étranger

L'obligation visée à l'article 57, 2° CIR 92 relative à la mention obligatoire des rémunérations, pensions, rentes et autres allocations sur les relevés et fiches, s'applique aux revenus qui sont imposables en Belgique ou non (QP. 07.05.2008).

Lorsque les revenus ne sont pas imposables en Belgique, et qu'aucun précompte professionnel n'a donc été retenu, les documents probants fournis par l'employé à son employeur

en vue d'éviter la retenue du précompte professionnel, doivent être tenus à la disposition de l'Administration fiscale par l'employeur.

L'employeur doit, par ailleurs, pouvoir justifier l'exonération par des dispositions spécifiques de la convention préventive de double imposition et des pièces probantes démontrant que les dispositions de la convention sont applicables.

6. RÉMUNÉRATIONS À DES TIERS

6.1. Obligation d'établir des fiches

Sans préjudice de l'application des articles 49, 53, 24°, et 198, § 1^{er}, 10°, les commissions, courtages, honoraires, ristournes commerciales ou autres, gratifications, vacations ou honoraires occasionnels ou non, rétributions ou avantages de toute nature payés à des personnes qui ne font pas partie de la société mais qui constituent pour eux des revenus professionnels, sont conformément aux dispositions de l'article 57, 1° et 197 CIR 92, toujours considérées comme des frais professionnels dans le chef des sociétés même si elles ne sont pas justifiées par la production de fiches 281.50 (article 197 CIR 92).

6.2. Cotisation distincte sur commissions secrètes

Si les indemnités visées ci-avant ne sont pas justifiées par l'introduction de fiches 281.50 y afférentes, elles sont taxées dans le chef du débiteur-société à un taux d'imposition spécial de 50 ou 100 % (article 219 CIR 92).

Pour un exposé détaillé, voir Chapitre 10, 3.1. « Cotisation distincte établie à raison des dépenses non justifiées et des commissions secrètes ».

6.3. Bénéficiaires étrangers

Depuis la modification de l'article 57, 1° CIR 92 pour les indemnités payées à partir du 1^{er} janvier 2006, il convient d'établir des fiches 281.50 pour les commissions attribuées à un non-résident, même lorsque celui-ci ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique.

Les fiches individuelles 281.50 et les relevés récapitulatifs 325.50 doivent être remis au Bureau central de Taxation Bruxelles 'Etranger' (North Galaxy, Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 32, à 1030 Bruxelles).

6.4. Indemnités payées aux informateurs

Il arrive que des entreprises doivent payer certaines sommes à la direction centrale de la police fédérale. Ce régime fiscal repose sur les dispositions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992. En l'espèce, il appartient toutefois à l'entreprise, banque, assureur, etc., concerné, d'apporter non seulement la preuve de la réalité de la dépense effectuée mais également que les sommes en cause ont bien été versées dans les circonstances visées. Cette preuve peut être apportée notamment au moyen d'une attestation délivrée par le service de police, qui mentionne également,

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

outre le contexte dans lequel les sommes ont été versées, l'identité complète de l'entreprise débitrice, le montant et la date du paiement effectué.

Ce régime fait suite à la publication de la Loi du 6 janvier 2003 concernant les méthodes particulières de recherche et quelques autres méthodes d'enquête (MB du 12 mai 2003) et de l'Arrêté royal du 26 mars 2003 fixant les règles de fonctionnement des gestionnaires national et local des indicateurs et des fonctionnaires de contact (MB du 12 mai 2003).

6.5. Pratique

À partir de 2009, les fiches doivent être introduites par voies électronique via <https://financien.belgium.be/belco-taxoweb>.

7. RÉMUNÉRATIONS DES DIRIGEANTS D'ENTREPRISE

7.1. Généralités

Rémunérations

S'ils sont justifiés par la production de fiches 281.20, sont considérés comme des frais professionnels les rémunérations des dirigeants d'entreprise et les charges sociales connexes, à celles-ci ainsi que les tantièmes (article 195, § 1^{er} CIR 92). Ces derniers échappent donc à la condition de déductibilité reprise à l'article 49. En revanche les émoluments payés à des administrateurs sociétés sont soumis aux conditions de déductibilité de l'article 49.

Comme la qualification de rémunérations de dirigeants d'entreprise s'applique uniquement lorsque le bénéficiaire est une personne physique (voir la définition de l'article 32 CIR 92), la rémunération d'administrateur attribuée par la société doit répondre aux conditions de l'article 49 CIR 92.

Une cotisation distincte 50 ou 100 % sera établie dans le chef du débiteur-société lorsque les rémunérations reprises ci-dessus ne sont pas justifiées (article 219 CIR 92 – voir Chapitre 10, 3.1. « Cotisation distincte établie à raison des dépenses non justifiées et des commissions secrètes »).

À partir de l'exercice d'imposition 2003, la cotisation distincte de 50 ou 100 % n'est pas applicable lorsque le contribuable démontre que le montant des dépenses non justifiées est compris dans une déclaration à l'impôt sur les revenus introduite par le bénéficiaire (article 219 CIR 92).

Tantièmes

Les tantièmes sont considérés comme une rémunération déterminée en fonction du résultat de la société. Cela a comme conséquence que, lorsque des tantièmes sont accordés en faveur d'une société, ils doivent pouvoir satisfaire aux conditions de déductibilité de l'article 49 CIR 92.

7.2. Précompte professionnel

Un précompte professionnel doit être retenu sur ces rémunérations (Annexe III AR/CIR 92).

Pour les revenus payés ou attribués à partir du 01.07.2013.

7.3. Versements d'assurance ou prévoyance sociale

7.3.1. Principe

Sur le plan des assurances complémentaires les mêmes principes de déductibilités sont d'application pour les dirigeants d'entreprise comme pour les travailleurs salariés (article 195, § 1, al. 1 CIR 92).

Sauf qu'en ce qui concerne les dirigeants d'entreprise, la déductibilité fiscale des versements est liée à la condition complémentaire qu'ils doivent être rémunérés régulièrement (et au moins une fois par mois) (article 195, § 1, al. 2 CIR 92).

7.3.2. Engagement individuel de pension (EIP)

Financement interne autorisé pour la « première catégorie »

Pour les dirigeants d'entreprise de la première catégorie, tels que visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92, l'obligation d'une constitution externe ne s'applique pas. Par conséquent, pour un dirigeant d'entreprise indépendant pourvu d'un mandat sociétaire (par ex. un administrateur ou un gérant), on peut encore toujours provisionner une promesse de pension interne via le passif du bilan ou conclure une assurance dirigeant d'entreprise. Les primes de cette dernière sont assimilées aux cotisations et primes visées à l'article 52, 3^o, b (article 195, § 2, premier alinéa CIR 92 tel que modifié par la Loi du 13.03.2003 – MB 15.05.2003).

La limitation à 1.525 EUR/an de la déductibilité des cotisations patronales destinée à financer un engagement de pension individuel (article 53, 22^o CIR 92) (à indexer – pour l'exercice d'imposition 2024 : 2.860,00 EUR par an), ne s'applique pas pour les dirigeants d'entreprise.

Back-service autorisé

Une société peut au cours de la première année de la comptabilisation d'une provision prévoir un back-service pour les années antérieures qui ont été prestées au sein de la société, comme c'est le cas pour les assurances pension. (Bruxelles 13.06.2007).

Pour les dirigeants qui effectuent au sein de l'entreprise une carrière incomplète, il peut donc être tenu compte d'une durée d'activité professionnelle supérieure à celle qu'ils prêteront dans cette entreprise, à condition que les prestations se rapportent à dix ans maximum d'une activité professionnelle antérieure réellement prestée. Dans ce cas, une provision plus élevée est actée l'année durant laquelle la convention de pension a été conclue. Un back service peut également intervenir lorsque la rémunération était moins élevée durant les années antérieures et que des primes moins élevées ont été déduites (article 5, § 3 AR/CIR 92).

Les montants relatifs au back service sont uniquement déductibles si le règlement de pension les prévoit. Lorsque les règlements de pension ne prévoient rien, peut-on demander à adapter ceux-ci ?

Selon l'Administration le financement du back-service doit être prévu dans l'accord de pension à la conclusion du plan de pension, si ce n'est pas le cas le back service n'est pas accepté. Toutefois, la jurisprudence n'est pas de cet avis (Anvers, 29.06.2007). Dans ce cas, il est préférable de conclure avec son courtier en assurances un avenant au règlement de pension qui prévoit ces modalités.

Financement externe autorisé pour la « seconde catégorie »

L'obligation de financement externe telle qu'elle s'applique pour les travailleurs salariés (voir ci-avant) ne s'applique pas pour les dirigeants d'entreprise de la deuxième catégorie, ce qu'on appelle les 'directeurs indépendants' tels que définis à l'article 32, alinéa 1^{er} CIR 92.

Pour ces dirigeants d'entreprise, une promesse de pension individuelle ne peut pas être financée en interne ou via une assurance dirigeant d'entreprise.

On est par conséquent obligé de contracter une assurance vie individuelle, conclue à l'avantage immédiat et direct du dirigeant d'entreprise. Le dirigeant d'entreprise aura donc des droits acquis individuels et définitifs sur les réserves constituées de sorte qu'il pourra exercer directement ses droits à l'égard de la société d'assurance.

Disposition transitoire

Les engagements de pension individuels qui existaient déjà au moment de l'entrée en vigueur de la LPC peuvent être poursuivis dans leur forme de financement existante (promesse de pension interne ou assurance dirigeant d'entreprise).

Pas d'avantage de toute nature

Les primes versées à l'avantage immédiat ne constituent pas un avantage de toute nature (article 38, § 1^{er}, 19^o CIR 92).

Comme pour la déductibilité des primes, on applique également ici le principe selon lequel, pour que l'exonération soit d'application, le dirigeant d'entreprise doit être rémunéré régulièrement et au moins une fois par mois.

Cela a comme conséquence que :

- en cas de non-respect des rémunérations mensuelles, un avantage de tout nature naît dans le chef du dirigeant d'entreprise ;
- en cas de non-respect de la limite des 80 %, alors qu'une rémunération a été régulièrement attribuée, la partie excédentaire des primes sera reprise parmi les dépenses non admises.

Il faut également mentionner que pour le calcul de la limitation de 80 % visée à l'article 59 CIR 92, seules les rémunérations qui répondent aux conditions mentionnées,

ci-avant (article 195, § 2, 2^o alinéa CIR 92), sont prises en considération. De plus, dans pareil cas, un montant limité des rémunérations à prendre en considération, n'entraînera pas uniquement un rejet total ou partiel en tant que frais professionnels des cotisations et primes visées ci-avant mais également le rejet total ou partiel des pensions visées à l'article 52, 5^o CIR 92.

7.3.3. Combinaison avec la PLCI

Les indépendants peuvent affecter, dans le régime de la PLCI (Pension Libre Complémentaire pour Indépendants) jusqu'à 8,17 ou 9,4 % de leurs revenus professionnels à la constitution d'une pension complémentaire de retraite et de survie. Ces cotisations peuvent être déduites du revenu professionnel au titre de cotisations de sécurité sociale (article 52, 7^obis CIR 92). Les attributions sont imposables comme rentes durant 10 ou 13 ans. Les cotisations payées directement par l'INASTI ne sont pas déductibles mais également pas imposables (article 38, § 1^{er}, 16^o CIR 92). Quoiqu'elles ne fournissent pas d'avantage fiscal, ces pensions sont quand même imposables (article 34, § 1^{er}, 2^obis CIR 92).

Lors du calcul de la limite des 80 %, il faut tenir compte des pensions extra-légales qui sont constituées par les cotisations personnelles telles que visées à l'article 52, 7^obis CIR 92 (article 59, § 4 CIR 92).

7.3.4. Pensions contractuelles payées par la société elle-même (article 52, 5^o et 60 CIR 92)

Lorsque les pensions sont payées par la société dans le cadre d'un engagement de pension individuel, ces paiements sont déductibles sous conditions (article 52, 5^o CIR 92 et article 60 CIR 92).

Comme condition est décidé que les bénéficiaires aient bénéficiés antérieurement de rémunérations en raison desquelles la législation concernant la sécurité sociale des travailleurs salariés ou indépendants a été appliquée et pour autant que ces attributions ne soient pas plus élevées que celles qui auraient été constituées par le versement des cotisations déductibles visées aux articles 52, 3^o, b et 59 CIR 92 (cf. limite des 80 %, voir ci-avant).

Les prestations qui ne répondent pas aux conditions et aux limites décrites ci-avant doivent être ajoutées au résultat fiscal comme dépenses non admises.

Par allocations tenant lieu de pensions sont visées, les rémunérations en capital tenant lieu de pensions qui sont attribuées par une société :

- soit à des dirigeants d'entreprise à l'occasion de leur pension ;
- soit aux ayants droits lors du décès de ces dirigeants d'entreprise.

Il faut également mentionner que les pensions et autres attributions bénévoles accordées comme marque de gratitude à des dirigeants d'entreprise qui n'exercent plus aucune fonction au sein de la société doivent être ajoutées comme libéralités aux dépenses non admises.

CHAPITRE 4 – Frais professionnels

7.3.5. Principe d'attraction

Les pensions complémentaires qui sont attribuées en exécution de la LPC sont expressément considérées comme une pension (article 34, § 2, 2° CIR 92) et tombent par conséquent en dehors du principe d'attraction.

Le principe d'attraction ne peut par conséquent encore s'appliquer qu'aux engagements de pension individuels attribués à des dirigeants d'entreprise de la première catégorie. Ceux-ci tombent en effet en dehors du champ d'application de la LPC.

7.4. Cotisations sociales prises en charge

Les cotisations sociales personnelles des dirigeants d'entreprise en charge par la société et qui sont normalement dues par les administrateurs ou associés actifs en vertu du statut social des indépendants auquel ces derniers sont soumis, doivent toujours être considérées comme des attributions complémentaires pour ces derniers et par conséquent être ajoutées au montant imposable de leurs rémunérations ou attributions.

Par la suite, les administrateurs et associés actifs peuvent déduire ces cotisations sociales comme s'ils les avaient payées personnellement sur leurs rémunérations ou attributions imposables à l'impôt des personnes physiques (article 52, 7° CIR 92).

À partir de l'exercice 2005 les cotisations sociales incluent notamment les cotisations visées à l'article 45 de la Loi-programme du 24 décembre 2002, à l'exception des primes ou cotisations payées directement à un organisme de pension par l'Institut national d'assurance maladie-invalidité pour des contrats en exécution du régime d'avantages sociaux prévu à l'article 54 de la Loi du 14 juillet 1994 relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités et qui sont exonérées dans le chef du bénéficiaire en application de l'article 38, alinéa 1^{er}, 16° CIR 92.

8. FRAIS RELATIFS AUX CHÈQUES-FORMATION

8.1. Généralités

Le système des chèques-formation est une mesure flamande (Arrêté du 14.12.2001 – MB 25.05.2002).

Les chèques-formation peuvent être utilisés pour le paiement des frais de formation du « travailleur dans l'entreprise » et donc tant les travailleurs salariés que les dirigeants d'entreprise indépendants.

Une entreprise peut acheter auprès de l'émetteur au maximum 200 chèques-formation par année civile, d'une valeur nominale de 30 EUR.

La Région flamande intervient à concurrence de 50 % dans le montant total du chèque-formation.

Les effets comptables et fiscaux dans le chef de l'employeur sont commentés dans une circulaire administrative (Circulaire 26.08.2005).

8.2. Conséquences fiscales dans le chef de l'employeur

8.2.1. Lors de l'achat des chèques

L'intervention que l'entreprise obtient du gouvernement flamand lors de l'achat des chèques constitue un produit taxable pour la période imposable au cours de laquelle les chèques ont été achetés.

8.2.2. Lors de l'utilisation des chèques

L'utilisation des chèques achetés pour le paiement de la formation suivie donne lieu à ce moment à un frais.

La déductibilité du frais dépend du type de formation. Les frais d'une formation professionnelle spécifique sont déductibles sans plus pour l'employeur (article 49 CIR 92).

Les frais d'une formation générale constituent un avantage social exonéré pour le travailleur qui conformément à l'article 53, 14° CIR 92 n'est pas déductible dans le chef de l'employeur.

Il appartient à l'employeur de démontrer que la formation suivie se rapporte à une formation générale ou à une formation spécifique.

La 'partie subsidiée' par l'autorité flamande sera toujours considérée comme un frais professionnel déductible au moment de l'utilisation effective des chèques formation.

8.2.3. Lors de l'expiration de la durée de validité des chèques

Les chèques formation qui perdent leur valeur parce qu'ils n'ont pas été utilisés avant leur date d'expiration donnent lieu sur le plan comptable à une perte équivalente à leur valeur faciale. Cette perte peut, pour l'employeur, être admise également à titre de frais professionnels déductibles, à concurrence de la partie qui représente l'intervention imposable de la Région flamande. Par contre, la partie des chèques formation qui est financée par l'employeur ne pourra, étant donné que la déductibilité du chèque dépend de la nature de la formation, et compte-tenu des principes généraux de l'article 49 CIR 92, être déduite dans ce cas à titre de frais professionnels déductibles.

9. COTISATION SOCIALE ANNUELLE À CHARGE DES SOCIÉTÉS

9.1. Généralités

Initialement instaurée à titre de cotisation unique pour 1992, la cotisation annuelle est due à partir du 01.01.1993 par chaque société (article 91 de la Loi du 30.12.1992, mod. par l'article 279 de la Loi-programme du 22.12.1993).

La société doit s'affilier à cet effet auprès d'un secrétariat social endéans les trois mois de sa constitution.

9.2. Tarif

Pour 2023 (ex. d'imp. 2024), la cotisation annuelle pour le statut social des indépendants (la cotisation sociétaire) s'élève à :

- 960,26 EUR si la société atteignait un total de bilan de plus de 825.750,09 EUR à la fin de l'avant dernier exercice comptable clôturé ; ou
- 387,34 EUR si la société atteignait un total de bilan inférieur ou égal au montant susvisé.

Pour déterminer l'avant dernier exercice comptable clôturé, il faut tenir compte du 1^{er} janvier de l'année de la cotisation.

9.3. Exonérations

Même si certaines sociétés bénéficient d'une exonération, elles doivent s'affilier auprès d'un secrétariat social.

9.3.1. En cas de liquidation, faillite ou concordat

Les sociétés en liquidation, faillite ou concordat peuvent bénéficier d'une exonération de la cotisation annuelle (article 94, 8° L 30.12.1992).

9.3.2. Sociétés sans activité

Depuis 1999, les sociétés sans aucune activité de nature civile ou commerciale durant une ou plusieurs années sont exonérées de la cotisation. L'Administration des contributions directes est tenue de délivrer une attestation d'absence d'activité (article 201 à 203, L. 25.1.1999).

Cette attestation ne peut être délivrée par l'Administration que lorsqu'elle a pu constater l'absence d'activité. Le jugement est basé sur des critères objectifs, comme, p.ex. une absence de chiffre d'affaires. (Parl., Chambre, session 97/98, 1722/17).

9.3.3. Nouvelles sociétés

Les sociétés de personnes (SNC, SCS, SPRL, SC) sont exonérées de la cotisation durant les 3 premières années à compter de leur constitution. Cette exonération ne peut s'appliquer que lorsque les gérants et la majorité des associés actifs qui ne sont pas gérants n'ont été assujettis au statut social des indépendants que durant maximum 3 années durant les 10 années précédant la constitution.

CHAPITRE 5 Plus-values

1. GÉNÉRALITÉS

1.1. Eléments du bénéfice imposable

Font également partie du bénéfice imposable d'une société (article 24, 2° et 3° CIR 92) :

- les accroissements de la valeur des éléments de l'actif et les amoindrissements de la valeur des éléments du passif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (1) lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels ;
- les plus-values sur des immobilisations financières et sur d'autres titres en portefeuille qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (1), dans la mesure où elles coïncident avec la réduction qui a été antérieurement comptabilisée et fiscalement admise, même si ces plus-values sont ni exprimées, ni réalisées (= les plus-values de reconstitution).

1.2. Usage à des fins professionnelles

Bien que moins relevant en matière d'impôt des sociétés, nous vous informons que les actifs sont considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (article 41 CIR 92) :

- lorsque les immobilisations sont acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et qu'elles figurent parmi les éléments de l'actif ;
- lorsque des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement pour les immobilisations ou la partie de celles-ci ;
- lorsque les immobilisations incorporelles ont été constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et ce, qu'elles figurent ou non parmi les éléments de l'actif.

1.3. Différentes sortes de plus-values

On distingue différentes sortes de plus-values, notamment :

- les plus-values latentes, c'est-à-dire des plus-values qui ne sont ni réalisées, ni exprimées dans la comptabilité ou dans les comptes annuels ; de pareilles plus-values existent donc simplement de manière latente ;
- les plus-values exprimées mais non réalisées, c'est-à-dire des plus-values qui ne sont pas réalisées, mais exprimées dans la comptabilité ou dans les comptes annuels ; sont visées en particulier les plus-values de revalorisation ;
- les plus-values réalisées, c'est-à-dire des plus-values qui résultent d'un acte juridique par lequel un élément de l'actif quitte le patrimoine de la société, soit de manière volontaire, soit de manière forcée et qui est remplacée par une contre-valeur. Sont spécifiquement visées, les plus-values réalisées à l'occasion de la vente,

de l'apport, de l'échange, de la réquisition en propriété, de l'expropriation ou du dédommagement d'un élément de l'actif.

1.4. Description de la notion de 'plus-value'

1.4.1. Définition

À partir de l'exercice d'imposition 2007, la plus-value réalisée est égale à la différence positive entre (article 43 CIR 92) :

- l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien (prix) diminuée des frais de réalisation
- et sa valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeur et amortissements admis antérieurement.

La diminution des frais de réalisation a eu lieu à la suite d'une discussion dans la doctrine relative à l'étendue du montant exonérable en cas de plus-values sur actions.

Les conséquences de la modification légale sont expliquées dans une circulaire administrative (circulaire 06.04.2006).

1.4.2. Frais de réalisation

La circulaire précitée donne une liste non exhaustive de coûts qui viennent en déduction du prix de vente : frais de publicité, frais de notaire, frais de courtier, frais financiers (par ex. la différence de change), escompte financier, taxes sur les opérations, imposition à l'exportation, frais d'assurance et de couverture, commissions, honoraires de conseiller, frais de consultation, frais de transport, frais de contrôle techniques, d'expertise, d'évaluation, d'étude, etc.

Sur base de l'article 49 CIR 92, les frais professionnels non déductibles ne doivent pas être portés en déduction. Ceci correspond au *ratio legis* de la loi, car, dans ce cas, il n'existe pas de risque d'une double déduction/exonération.

1.4.3. Plus-values visées

Uniquement pour les plus-values bénéficiant d'un régime favorable

Dans sa circulaire, l'Administration part du principe que les modifications légales ne visent que les plus-values réalisées qui bénéficient d'un régime favorable.

La circulaire énumère les plus-values visées :

- plus-values sur véhicule d'entreprise (article 44bis CIR 92) ;
- plus-values de cessation temporairement exonérées (article 46 CIR 92) ;

- plus-values sur exploitations agricoles ou horticoles (article 44, § 2 CIR 92 – seulement IPP) ;
- les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis par certaines sociétés de logement qui sont soumises au tarif spécial d'imposition de 5 % (article 191 CIR 92, abrogé à partir du 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020 par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) ;
- plus-values sur actions (article 192, § 1^{er} CIR 92 – seulement ISOC) ;
- plus-values réalisées sur des immobilisations incorporelles ou corporelles imposables de manière étalée (article 47 CIR 92 – notez que la circulaire indique que le montant de la plus-value doit, en principe, être déterminé lors de la réalisation et que, si on ne réinvestit pas immédiatement, le montant provisoirement exonéré doit être le même que le montant qui entre en considération pour la taxation étalée ; remarquez également que la nouvelle définition de la plus-value n'a aucune influence sur le montant à réinvestir) ;
- Les plus-values sur fonds publics imposables de manière étalée (article 513 CIR 92).

Parfois pour les plus-values taxées normalement

Selon la circulaire, il convient uniquement de tenir compte de la nouvelle définition pour la détermination d'une plus-value imposable au tarif normal ou progressif dans un seul cas, à savoir le cas où une plus-value devient imposable dans une période imposable postérieure parce qu'elle n'a pas répondu aux conditions requises pour bénéficier du régime favorable, par ex. lorsque la condition d'intangibilité n'a pas été remplie ou lorsqu'on n'a pas réinvesti endéans les délais requis (article 47, § 6 CIR 92 – également important pour le calcul des intérêts de retard, article 416 CIR 92).

1.4.4. Moment de l'imposabilité de la plus-value

L'imposabilité d'une plus-value naît au moment où la créance est née ou au moment où la plus-value est exprimée en compte, balance ou inventaire, quel que soit le moment de l'encaissement réel du prix de vente ou de l'indemnité compensatoire.

En matière de plus-values immobilières, le compromis détermine l'imposabilité de la plus-value. En effet, c'est à ce moment là qu'intervient la vente si un accord a été trouvé sur l'objet et le prix.

Exemple

Le 15.02.2003, une société achète une machine de 100.000 EUR qui est amortie de manière dégressive sur une durée d'utilisation normale de cinq ans. Le 20.12.2006, la machine est revendue pour 40.000 EUR. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

a) Calcul de la valeur résiduelle :

prix d'achat :		100.000	
amortissements :	2003 : $100.000 \times (20 \% \times 2) =$	40.000	
	2004 : $60.000 \times (20 \% \times 2) =$	24.000	
	2005 : $36.000 \times (20 \% \times 2) =$		
	14.400 = $< 100.000 \times 20 \% =$	20.000	
total des amortissements admis :		84.000	– 84.000
valeur résiduelle fiscale :			16.000

b) Calcul de la plus-value fiscale :

prix de vente :	40.000
valeur fiscale résiduelle :	– 16.000
plus-value fiscale :	24.000

CHAPITRE 5 – Plus-values

2. CONDITION D'INTANGIBILITÉ

2.1. Généralités

Comme indiqué ci-après, toutes les plus-values ne sont pas reprises dans le résultat fiscal de la société. En effet, certaines plus-values sont inconditionnellement ou pas et définitivement ou pas exonérées d'impôt.

Cependant, les sociétés peuvent uniquement bénéficier des exonérations citées à la condition formelle que la plus-value totale ou partielle soit portée et maintenue à un ou plusieurs comptes distincts du passif du bilan et qu'elle ne serve pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques (article 190, al. 1 et 2 CIR 92). Cette condition formelle s'appelle la condition d'intangibilité.

La condition d'intangibilité est également applicable lors de fusions exonérées, scissions, changements de forme juridique ou lors d'apports d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'apports d'universalités de biens dans une entreprise, sauf dans le cas où les plus-values ne sont pas exprimées en vertu de l'AR/CSA (article 190, al. 3 CIR 92).

Néanmoins, en cas d'apport exonéré d'une partie d'entreprise ou d'une branche d'activité, les actions reçues en contrepartie de l'apport sont reprises dans la comptabilité de l'apportant pour la valeur nette que possédaient les biens apportés à la même date (article 190, al. 3 CIR 92).

Cette condition formelle a été instaurée par le législateur afin d'empêcher la société d'opérer des prélèvements directs ou indirects, au détriment du patrimoine social, que le législateur, en renonçant à l'impôt, n'a pas voulu atteindre.

2.2. Non réalisée

Ainsi la condition d'intangibilité n'est plus remplie, si une société :

- utilise la plus-value exonérée pour apurer des pertes comptables ;
- comptabilise la plus-value exonérée sur le crédit du compte de résultat dans le but ou non de distribuer une quelconque rémunération ou de partager les bénéfices ;
- transfère la plus-value exonérée vers la réserve légale ou vers un autre compte de réserve imposée.

L'exonération n'est cependant pas refusée si une plus-value est provisoirement comptabilisée par le crédit de résultats en attendant que l'assemblée générale, à l'occasion de la distribution des bénéfices, décide de la destination de cette plus-value. La plus-value sera exonérée si la destination répond à la condition d'intangibilité.

2.3. Réalisée

D'autre part, on doit admettre qu'il est répondu à la condition d'intangibilité :

- si une plus-value exonérée est incorporée dans le capital à l'occasion d'une augmentation du capital ;

- si, à l'occasion d'une diminution de capital dans lequel des plus-values exonérées sont incorporées, il est prouvé que cette diminution n'est pas appliquée sur les plus-values exonérées, mais uniquement soit sur le capital réellement libéré, soit sur les réserves imposées ;
- si la société paye des dividendes dont le montant est calculé sur base du capital dans lequel des plus-values exonérées sont incorporées, sans que les plus-values elles-mêmes soient distribuées ou reprises ;
- si le compte distinct du passif du bilan sur lequel la plus-value exonérée était comptabilisée, est intégré dans un poste global du passif du bilan.

2.4. Conséquences si non réalisée

Si la condition d'intangibilité n'est pas respectée, la partie tangible de la plus-value qui jusqu'alors était dispensée ou était temporairement non imposable, rentre en considération comme bénéfice imposable de la période imposable durant laquelle le non-respect de la condition est survenue (article 190, al. 4 CIR 92).

2.5. Parfois non requise

Le respect de la condition d'intangibilité n'est pourtant pas requis pour :

- les plus-values réalisées sur certains titres émis par des organismes publics avant le 01.01.1990, pour lesquels le législateur a prévu dans une exonération provisoire avec une taxation différée (article 513 CIR 92 – voir Chapitre 5, 10. « Plus-values et moins-values réalisées à l'occasion d'opérations de sale and lease back ») ;
- les plus-values réalisées sur des actions ou parts dont les revenus sont susceptibles d'être déduits à titre de R.D.T., dans la mesure où le montant dépasse le total des réductions de valeur antérieurement admises sur les actions ou parts, diminué du total des plus-values qui ont été imposées (article 192 CIR 92 – voir Chapitre 5, 6. « Exonération totale mais conditionnelle des plus-values sur actions ») ;
- les plus-values réalisées par les sociétés agréées de crédit au logement à l'occasion d'une cession sur des immeubles non bâtis situés en Belgique (article 191 CIR 92),
- la partie non imposable des plus-values réalisées sur des voitures, des voitures mixtes ou des minibus (voir Chapitre 7, 2.3.5, « Frais de voiture non déductibles et moins-values sur voitures »).

Ces exceptions signifient que, si une des plus-values précitées n'est pas comptabilisée dans un compte distinct du passif du bilan mais par le crédit du compte de résultats, elle est néanmoins exonérée d'impôt. Afin de concrétiser l'exonération, la partie exonérée de la plus-value peut être déduite du résultat fiscal au cours de la troisième opération (voir n° 8.3), soit ajoutée à la situation de début des réserves impossibles de sorte que le résultat fiscal imposable est réduit (voir Chapitre 7, 1.2.3, « Adaptations de la situation de début des réserves taxables »).

3. EXONÉRATIONS GÉNÉRALES

Sont provisoirement et conditionnellement exonérées (sous la condition de respecter la condition d'intangibilité) :

- les plus-values exprimées mais non réalisées à l'exception des plus-values sur les stocks et les commandes en cours d'exécution (article 44, § 1, 1^o CIR 92) ;

cette exonération ne s'applique pas aux plus-values exprimées mais non réalisées constatées à l'occasion de la conversion, de droits de participation dans un compartiment d'une société d'investissement (SICAV) en droits de participation dans un autre compartiment de la même société d'investissement (article 44, § 3 CIR 92) ;

de plus, il s'agit d'une exonération provisoire ; c.-à-d. que la plus-value est taxable dès le moment où elle est vraiment réalisée à l'occasion de la vente, de l'échange, etc., de l'élément de l'actif auquel elle se réfère ;

finally, une plus-value exprimée mais non réalisée relative à des actions ou parts est toujours considérée comme étant du bénéfice imposable dans la mesure où elle correspond à une réduction de valeur antérieurement comptabilisée et fiscalement admise (article 192 § 1, alinéa 2 CIR 92).

- les plus-values réalisées sur les immobilisations incorporelles, corporelles et financières et autres valeurs de portefeuille, dans la mesure où l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien lors de son aliénation n'excède pas la valeur réévaluée des actifs réalisés, diminuée des amortissements et réductions de valeur antérieurement admis (article 44, § 1, 2^o CIR 92) ;

on vise les plus-values réalisées sur des éléments d'actif qui ont été acquis ou constitués avant l'année 1950 ; pour le calcul du montant imposable de telles plus-values, la valeur d'acquisition ou d'investissement est

augmentée d'un coefficient de revalorisation afin de tenir compte de la dépréciation monétaire qui est comprise dans la plus-value réalisée ;

Le coefficient de revalorisation s'élève à (article 2, § 1, 7^o CIR 92) :

Années	Coefficients applicables
1918 et antérieures	16,33
1919	11,49
1920	6,15
1921	6,30
1922	6,43
1923	4,37
1924	3,89
1925	4,02
1926	2,72
1927 à 1934 incluse	2,35
1935	1,86
1936 à 1943 incluse	1,70
1944 à 1948 incluse	1,14
1949	1,10
1950 et suivantes	1,00

La partie de la plus-value réalisée qui correspond à la revalorisation précitée de la valeur d'acquisition ou d'investissement s'appelle la « quotité monétaire » de la plus-value ; le montant supplémentaire s'appelle dans ce cas la « quotité excédentaire » de la plus-value.

Exemple

En 1945, une société a acheté un immeuble d'exploitation pour 50.000 EUR. Entre-temps, cet immeuble est intégralement amorti. En 2004, l'immeuble est vendu pour 200.000 EUR.

a) Calcul de la plus-value totale :

prix de vente		200.000
prix d'achat :	50.000	
amortissements comptabilisés et fiscalement admis :	– 50.000	
valeur fiscale résiduelle :	0	– 0
plus-value fiscale totale :		200.000

b) Calcul de la quotité monétaire exonérée :

prix d'achat :	50.000	200.000
coefficient de revalorisation :	× 1,14	
prix d'achat revalorisé :	57.000	
quotité monétaire exonérée :		– 7.000

c) Plus-value imposable : 193.000

Si le prix de vente est égal ou inférieur à la valeur d'acquisition ou de revient revalorisée, la plus-value est intégralement exonérée.

CHAPITRE 5 – Plus-values

4. PLUS-VALUES RÉALISÉES SUR VÉHICULES D'ENTREPRISE (ARTICLE 44BIS CIR 92)

Les plus-values réalisées sur les véhicules d'entreprise bénéficient d'une exonération totale d'impôt moyennant la réalisation de certaines conditions (article 44bis, § 1 CIR 92). Tant les plus-values forcées réalisées à la suite d'un sinistre, que les plus-values réalisées de plein gré peuvent bénéficier de cette exonération.

Ce régime d'exonération est commenté dans la circulaire administrative du 18.07.2006, Ci.RH. 242/569.066.

4.1. Véhicules concernés

4.1.1. Types de véhicules

Par véhicule d'entreprise, il convient d'entendre (article 44bis, § 1, al. 3 CIR 92) :

1. 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 ;
2. les véhicules affectés au transport de biens, notamment les tracteurs et camions, et les remorques et semi-remorques avec un poids maximal admis d'au moins 4 tonnes.

Les définitions doivent être interprétées de la même manière qu'en matière de taxe de circulation. Ceci implique que seuls sont visés les véhicules qui bénéficient de l'exonération de la taxe de circulation.

4.1.2. Ancienneté et titre de propriété

Les plus-values réalisées de plein gré ne peuvent bénéficier de cette exonération que si les véhicules étaient considérés comme des immobilisations corporelles pendant plus de 3 années précédant l'aliénation (article 44bis, § 1, al. 2 CIR 92). Cette condition ne s'applique pas aux plus-values forcées.

Afin d'apprécier si un véhicule présente la qualité d'immobilisation corporelle depuis plus de trois ans, on peut également tenir compte de la période durant laquelle le véhicule professionnel a été pris en leasing. Toutefois, pour l'application de l'exonération, il est requis que le véhicule professionnel soit la propriété de la société au moment de la réalisation (Circ. 18.07.2006, Ci.RH. 242/569.066).

Le bien doit avoir la qualité d'immobilisation corporelle dans le chef du contribuable qui réalise la plus-value et demande l'exonération. L'avantage est lié à la personne et non « objectif » (Trib Anvers, 15.06.2009). La période durant laquelle le bien avait le caractère d'immobilisation corporelle chez un ancien propriétaire ne peut être prise en compte.

4.2. Condition de emploi

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le montant égal à l'indemnité ou la valeur de réalisation doit être remployé selon la manière et le délai décrits à l'article 44bis CIR 92.

La totalité de l'indemnité ou la valeur de réalisation doit être remployée sous la forme de véhicules d'entreprise qui correspondent à des normes écologiques déterminées et qui sont utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle.

Les investissements en pièces pour véhicules professionnels ne constituent pas un emploi valable. Le emploi doit concerner un véhicule professionnel à part entière (Circ. 18.07.2006, Ci.RH. 242/569.066).

Initialement, l'Administration excluait les véhicules professionnels pris en leasing au titre de emploi (Circ. 18.07.2006, Ci.RH. 242/569.066).

Peu après l'apparition de la circulaire, le cabinet du Ministre des Finances a annoncé que les véhicules pris en leasing constituaient bien un emploi valable et que la circulaire serait modifiée dans ce sens.

Les véhicules d'entreprise acquis en emploi doivent répondre aux normes écologiques suivantes (article 20 AR/CIR 92) :

1. en ce qui concerne les remorques et semi-remorques affectées au transport de marchandises de la masse maximale autorisée d'au moins 4 tonnes, il faut qu'elles soient acquises à l'état neuf et équipées d'une suspension pneumatique ou reconnue équivalente ;
2. en ce qui concerne les remorques tirées exclusivement par des autobus ou des autocars et dont la masse maximale autorisée est supérieure à 750 kilos, il faut qu'elles soient acquises à l'état neuf ;
3. en ce qui concerne les tracteurs et camions affectés au transport de marchandises et les autobus et autocars affectés au transport rémunéré de personnes, il faut qu'ils soient acquis à l'état neuf ou que, au moment de l'acquisition, ils n'aient pas été mis en circulation depuis plus de trois ans, et qu'ils répondent à l'une des conditions alternatives suivantes :
 - a. le niveau d'émission d'azote (norme NOx) est inférieur à 4,9 gr/kWh ;
 - b. le véhicule est équipé d'une suspension pneumatique ou reconnue équivalente ;
 - c. le véhicule est constitué d'au moins 25 % de matériaux recyclables ;
 - d. la carrosserie du véhicule est recouverte d'une couche de laque ayant un effet neutre pour l'environnement ;
 - e. le véhicule fait usage pour la transmission d'une boîte de vitesse électronique ;
 - f. le véhicule est équipé d'un rétroviseur anti-angle mort ou d'une surveillance caméra ou radar améliorant le champ de vision du conducteur ;
 - g. tous les sièges installés dans les autocars et autobus sont pourvus de ceintures de sécurité.

À partir de la date à laquelle une des conditions alternatives deviendrait une norme obligatoire, il faut que le véhicule remplisse au moins une des autres conditions alternatives pour pouvoir être pris en considération comme emploi valable (article 20, § 2 AR/CIR 92).

Entretemps les conditions alternatives mentionnées sous f. et g. sont devenues des dispositions obligatoires (Circ. 18.07.2006, Ci.RH. 242/569.066).

4. en ce qui concerne les véhicules automobiles affectés soit à un service de taxis, soit à la location avec chauffeur, il faut qu'ils soient acquis à l'état neuf.

Les normes écologiques doivent être justifiées par des pièces probantes délivrées par le constructeur, l'importateur ou l'installateur (article 20, § 3 AR/CIR 92).

4.3. Délais de remploi

4.3.1. Plus-values réalisées de plein gré

La valeur de réalisation doit être remployée endéans un délai de 2 ans. Ce délai prend cours le premier jour de l'année civile de réalisation de la plus-value concernée.

4.3.2. Plus-values forcées

L'indemnité perçue doit être totalement remployée endéans un délai de 1 an après la fin de la période imposable de perception de l'indemnité.

Exemple 1

Un véhicule d'entreprise est vendu le 25.03.2005. Une plus-value de 1.000,00 EUR est réalisée à cette occasion.

La plus-value de 1.000,00 EUR est exonérée d'impôt si la valeur de vente est entièrement remployée au plus tard le 31.12.2006.

Exemple 2

Un véhicule est entièrement démoli lors d'un accident. Le propriétaire perçoit une indemnité le 25.03.2005. À cette occasion, une plus-value de 1.000,00 EUR est réalisée.

La plus-value de 1.000 EUR est exonérée d'impôt si l'indemnité est entièrement remployée au plus tard le 31.12.2006.

4.4. Sanction en cas d'absence de remploi

Si aucun remploi valable n'est intervenu endéans les délais prescrits, la plus-value est considérée comme un bénéfice imposable de la période imposable durant laquelle le délai de remploi est venu à expiration.

Aucun intérêt de retard n'est du sur la partie de l'impôt qui concerne la plus-value réalisée sur le véhicule d'entreprise. Ces intérêts sont calculés à partir du 1^{er} janvier de l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunité a été accordée (article 416 CIR 92).

4.5. Formalités

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le contribuable est tenu de joindre à sa déclaration fiscale un relevé. Cette obligation vaut à partir de l'exercice d'imposition afférent à la période imposable de réalisation de la plus-value jusqu'à l'exercice d'imposition afférent à la période imposable dans laquelle le délai de remploi est venu à expiration.

Le modèle du relevé est arrêté par le ministre des Finances.

4.6. Combinaison avec l'article 47 CIR 92

L'exonération obtenue sur base de l'article 44bis CIR 92 ne peut être combinée avec la taxation étalée des plus-values prévue à l'article 47 CIR 92. Si aucun remploi valable n'a été réalisé endéans le délai prescrit par l'article 44bis, § 3 CIR 92, le délai de remploi mentionné à l'article 47 CIR 92 ne pourra être invoqué. Dans le cadre de l'application de l'article 44bis CIR 92, il convient d'effectuer un choix entre l'application de l'article 44bis ou 47 CIR 92.

4.7. Entrée en vigueur

L'exonération des plus-values réalisées sur des véhicules d'entreprise est applicable aux plus-values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2000 et pour autant que la date de réalisation intervienne, au plus tôt, pendant la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2001 (article 2 AR 03.04.2003).

Bien que les dispositions aient seulement été introduites par la Loi du 14 janvier 2003, elles sont applicables aux plus-values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2000, pour autant que la date de réalisation se rapporte au plus tôt durant la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2001.

5. TAXATION ÉTALÉE DES PLUS-VALUES SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

5.1. Dispense temporaire moyennant remploi

Tant les plus-values réalisées de plein gré que les plus-values forcées relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles bénéficient d'une exonération provisoire facultative avec une taxation étalée si le prix de réalisation ou l'indemnité est remployé dans des immobilisations incorporelles ou corporelles amortissables, utilisées dans un État membre de l'Espace économique européen pour l'exercice de l'activité professionnelle (article 47 CIR 92).

Ces plus-values provisoirement exonérées sont considérées annuellement comme des bénéfices, proportionnellement aux amortissements qui sont pratiqués sur les investissements acquis à titre de remploi.

5.2. Plus-values exclues

Les plus-values soumises à l'exit tax sont exclues du régime de taxation étalée (article 47, § 7 CIR 92).

CHAPITRE 5 – Plus-values

5.3. Immobilisation acquise en emploi

Il convient donc d'acquérir en emploi des immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables et utilisées dans un État membre de l'Espace économique européen pour l'exercice de l'activité professionnelle (abrogation de l'utilisation en Belgique à partir de l'exercice d'imposition 2012, Loi du 07.11.2011 (MB 10.11.2011)).

Il convient d'être attentif au fait que lorsque la plus-value réalisée concerne une voiture, un véhicule à usage mixte ou un minibus taxés à concurrence d'un pourcentage déterminé, il suffit que le même pourcentage du prix de vente fasse l'objet d'un emploi. D'autre part, en cas de emploi en un véhicule pour lequel les amortissements sont limités à un pourcentage de la valeur d'acquisition, ce dernier ne pourra être considéré comme emploi à concurrence de ce même pourcentage.

En cas de emploi dans des immobilisations, il convient de tenir compte du fait que la valeur du terrain ne peut entrer en ligne de compte pour la détermination de la valeur du emploi. En effet, les terrains ne sont pas amortissables.

Les travaux de rénovation et d'amélioration qui octroient une valeur supplémentaire au bien immobilier et qui ont donné lieu à une augmentation du revenu cadastral, peuvent être considérés comme un emploi en une immobilisation corporelle au sens de l'article 47, § 4 CIR 92 (Trib. Anvers, 12.1.2007).

Un emploi en usufruit d'une immobilisation corporelle est valable. Un emploi en usufruit d'un bien immeuble n'équivaut pas en un emploi en un bien immeuble.

Les versements anticipés entrent également en ligne de compte pour les biens acquis en emploi. En effet, sous certaines conditions, ceux-ci peuvent être amortis (Comm. IR n°61/85). Les mêmes principes s'appliquent aux actifs en cours de constitution.

5.4. Cession du bien acquis en emploi

Lorsqu'un bien acquis en emploi fait l'objet d'une cession après expiration du délai de emploi, la partie restante de la plus-value qui n'a pas encore été taxée, doit faire l'objet d'une taxation en une fois durant la période imposable pendant laquelle la cession a eu lieu (article 47, § 1, 2° CIR 92 et Com. IR n°47/66). Il n'est pas possible de désigner un autre bien en remplacement.

Lorsque la cession du bien acquis en emploi intervient durant la période de emploi, l'Administration, suivie par la jurisprudence, ne considère qu'aucun nouveau bien ne peut être acquis en emploi (Gand, 17.03.2009). Cette position est basée sur une lecture littérale de l'article 47 CIR 92, ce qui signifie que si les biens ne sont plus utilisés à des fins professionnelles, il est mis fin à la taxation étalée et la plus-value non encore amortie peut être taxée immédiatement (article 47, § 1, al.1 CIR 92).

5.5. L'apport est un emploi valable

L'apport d'un bien immobilier existant peut être considéré comme un emploi valable.

5.6. Condition d'ancienneté

Des plus-values réalisées de plein gré ne peuvent bénéficier de cette exonération provisoire facultative que si elles ont trait à des éléments d'actif qui ont été investis dans la société depuis plus de cinq ans au moment de leur réalisation.

Cette condition n'est pas d'application pour les plus-values forcées.

5.7. Particularités relatives aux immobilisations incorporelles

Uniquement les plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles amortissables entrent en ligne de compte pour la taxation étalée des plus-values. Cela signifie que les plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles non amortissables – à savoir les immobilisations que l'entreprise a constituées elle-même, comme la clientèle ou le goodwill – ne peuvent bénéficier de la taxation étalée. Ces éléments sont taxés en une seule fois l'année durant laquelle ils ont été réalisés (article 47, § 1, al.1, 2° CIR 92).

5.8. Taxation étalée et apport d'une universalité

Lorsque à l'occasion d'un apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens à une société contre des actions représentatives du capital de la société, le réemploi tel que mentionné à l'article 47 CIR 92, fait partie de l'apport ou, dans le cas présent, lorsque la société bénéficiaire de l'apport s'est irrévocablement engagée à réaliser le réemploi, la partie de la plus-value non imposée et temporairement exonérée au moment de l'apport, devient alors totalement exonérée dans le chef de l'apportant, sans préjudice de l'application de la condition d'intangibilité dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport. En plus, l'expression comptable de cette plus-value dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport ne peut en aucun cas influencer le résultat de la période imposable (article 192 CIR 92).

Lorsque à l'occasion d'un apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens à une société contre des actions représentatives du capital social de la société, le réemploi tel que mentionné à l'article 47 CIR 92, fait partie de l'apport ou, dans le cas présent, lorsque la société bénéficiaire de l'apport s'est irrévocablement engagée à réaliser le réemploi, la partie de la plus-value non imposée et temporairement exonérée au moment de l'apport, devient alors totalement exonérée dans le chef de l'apportant, sans préjudice de l'application de la condition d'intangibilité dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport. En plus, l'expression comptable de cette plus-value dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport ne peut en aucun cas influencer le résultat de la période imposable (article 192 CIR 92).

Les incorporations à charge du résultat suite à un apport ne peuvent influencer le résultat imposable et ceci par une reprise dans les dépenses non admises. Dans le chef de la société cédante, le résultat issu de la cession des plus-values doit être repris dans son bénéfice imposable. Ce résultat est entièrement exonéré grâce à une augmentation du montant initial des réserves taxables pour le même montant.

Cette réglementation est applicable à tous les apports exonérés effectués à partir du 15 janvier 1999.

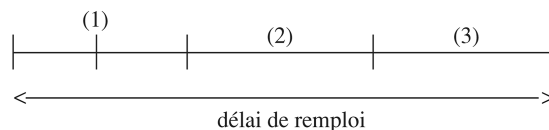
5.9. Période de remploi

La période de remploi diffère selon qu'il s'agit soit de plus-values réalisées de plein gré sur des éléments de l'actif qui, à l'occasion de la réalisation, sont investies depuis plus de cinq ans à l'exercice de l'activité professionnelle, soit des plus-values forcées et selon la nature des immobilisations sur lesquelles porte le remploi.

5.9.1. Plus-values réalisées de plein gré

Pour les plus-values réalisées de plein gré sur des éléments de l'actif qui, à l'occasion de leur réalisation, ont été affectés depuis plus de cinq ans à l'exercice de l'activité professionnelle (le délai doit être calculé de quantième à quantième), le délai de remploi s'élève en principe à trois ans à compter du premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

Sous forme de schéma, le délai de remploi peut être présenté comme suit :



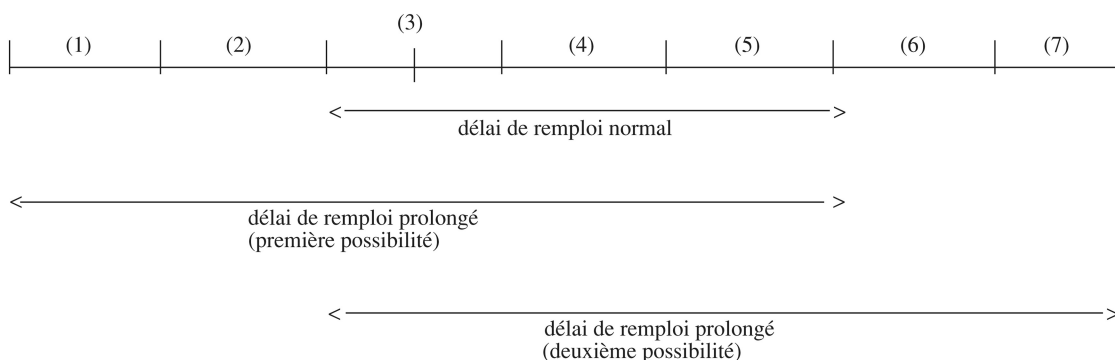
1. moment de la réalisation = année de réalisation
2. première année suivant celle de la réalisation
3. deuxième année suivant celle de la réalisation

Lorsque le remploi revêt la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef, le délai de remploi est porté à cinq ans prenant cours, selon le choix du contribuable (article 47, § 4, al. 2 CIR 92) :

- soit, le premier jour de la pénultième période imposable précédant celle de la réalisation de la plus-value ;
- soit, le premier jour de la période imposable de la réalisation de la plus-value.

Il convient d'être attentif au fait que la valeur du terrain comprise dans le prix d'acquisition du bien immobilier n'entre pas en ligne de compte pour être considéré comme un remploi valable, étant donné que ce terrain n'est pas amortissable et que seuls les actifs amortissables peuvent être considérés comme remplois valables.

Ces délais de remploi peuvent être présentés comme suit sous forme de schéma :



1. avant-dernière année précédant celle de la réalisation
2. dernière année précédant celle de la réalisation
3. moment de la réalisation = année de la réalisation
4. première année suivant celle de la réalisation
5. deuxième année suivant celle de la réalisation
6. troisième année suivant celle de la réalisation
7. quatrième année suivant celle de la réalisation

5.9.2. Plus-values forcées

Pour les plus-values forcées, le délai de remploi est de trois ans à partir de la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été perçue. Tous les remplois, dès le moment du sinistre, sont pris en considération.

CHAPITRE 5 – Plus-values

Le délai de remploi peut schématiquement être illustré de la manière suivante :



- 1. moment du sinistre, d’une expropriation, d’une réquisition en propriété ou d’un autre événement analogue (année 1)
- 2. moment de la réception de l’indemnité (année 2)
- 3. première année suivant celle de la réception de l’indemnité
- 4. deuxième année suivant celle de la réception de l’indemnité
- 5. troisième année suivant celle de la réception de l’indemnité

Si toutefois le remploi revêt la forme d’un immeuble bâti, d’un navire ou d’un aéronef, le délai de remploi des plus-values forcées expire au plus tôt après cinq ans prenant cours le premier jour de la période imposable de réalisation de la plus-value (article 47, § 4, al. 1^{er} CIR 92, tel qu’introduit par la Loi du 22.12.2023).

5.10. Reprise d’une exonération accordée précédemment

La plus-value provisoirement exonérée est annuellement considérée comme du bénéfice en proportion des amortissements appliqués sur les remplois.

Si, en ce qui concerne les plus-values réalisées de plein gré sur les éléments de l’actif qui, au moment de la réalisation, étaient investis dans la société depuis plus de cinq ans, le remploi revêt la forme d’un immeuble bâti, d’un navire ou d’un aéronef, et si on opte pour un délai de remploi qui commence le premier jour de la pénultième période imposable précédant celle de la réalisation de la plus-value, la partie de la plus-value exonérée qui correspond proportionnellement au montant des amortissements déjà admis sur l’élément de l’actif acquis en remploi est considérée comme un bénéfice.

Le solde de plus-value provisoirement exonérée est toujours repris pour l’année pendant laquelle l’élément de l’actif de remploi est vendu ou pour l’année de la dissolution de la société.

Exemple 1

Une machine achetée en 2010 pour 100.000 EUR et amortie pendant dix ans de manière linéaire, est vendue en 2018 pour 40.000 EUR. En 2020, le prix de vente est remployé dans une nouvelle machine qui a été achetée pour 80.000 EUR et qui est amortie de manière linéaire sur cinq ans.

a) Calcul de la plus-value

prix de vente :		40.000
prix d’achat :	100.000	
amortissements : 2010 à 2017 : 8 × 10.000 =	– 80.000	
valeur résiduelle :	20.000	– 20.000
plus-value :		20.000

A la demande de la société (voir ci-après), cette plus-value est exonérée pour les périodes imposables 2018, 2019 et 2020 à condition qu’au moins 40.000 EUR soient remployés dans des immobilisations corporelles amortissables situées dans un État membre de l’Espace économique européen au plus tard à la fin de la période imposable 2020 et qui sont affectées à l’exercice de l’activité professionnelle.

b) Calcul de la partie de l’exonération annuellement à reprendre

Le prix d’achat d’une machine, achetée en 2020, est utilisé comme remploi du prix de vente de la machine, vendu en 2018, pour la somme de 40.000 EUR.

Amortissements sur la partie de la machine achetée en 2012 qui sert de emploi	Exonération à reprendre
2020 : $40.000 \times 20 \% = 8.000$	$20.000 \times 8.000 : 40.000 =$ 4.000
2021 : $40.000 \times 20 \% = 8.000$	$20.000 \times 8.000 : 40.000 =$ 4.000
2022 : $40.000 \times 20 \% = 8.000$	$20.000 \times 8.000 : 40.000 =$ 4.000
2023 : $40.000 \times 20 \% = 8.000$	$20.000 \times 8.000 : 40.000 =$ 4.000
2024 : $40.000 \times 20 \% = 8.000$	$20.000 \times 8.000 : 40.000 =$ 4.000
Reprise totale de l'exonération :	20.000

Exemple 2

Reprenons le premier exemple ci-avant et supposons qu'on prend comme emploi un immeuble bâti acheté en 2016 pour 300.000 EUR et qui est amorti sur trois ans de manière linéaire.

a) Exonération à reprendre pour l'année pendant laquelle la plus-value est réalisée (2018) :

Amortissements sur la partie de l'immeuble achetée en 2015 qui sert de emploi	Exonération à reprendre
2016 : $40.000 \times 3 \% = 1.200$	$20.000 \times 1.200 : 40.000 =$ 600
2017 : $40.000 \times 3 \% = 1.200$	$20.000 \times 1.200 : 40.000 =$ 600
2018 : $40.000 \times 3 \% = 1.200$	$20.000 \times 1.200 : 40.000 =$ 600
Reprise totale de l'exonération :	1.800

b) Exonération à reprendre pour les années qui suivent l'année pendant laquelle la plus-value est réalisée :

Amortissements sur la partie de l'immeuble achetée en 2016 qui sert de emploi	Exonération à reprendre
2019 à 2048 : annuellement $40.000 \times 3 \% = 1.200$	annuellement : $20.000 \times 1.200 : 40.000 =$ 600
total : $1.200 \times 30 \text{ ans} = 36.000$	total : $600 \times 30 \text{ ans} =$ 18.000
total général : $(1.200 \times 3) + 36.000 = 39.600$	total général : $(600 \times 3) + 18.000 =$ 19.800
2049 : solde : $40.000 \times 1 \% = 400$	solde : $20.000 \times 400 : 40.000 =$ 200
Reprise totale de l'exonération :	20.000

5.11. Taxation partiellement étalée

Les sociétés intéressées peuvent opter pour la taxation étalée d'une partie de leur plus-value et la taxation en une seule fois de l'autre partie de la plus-value (Trib. Bruges, 16.03.2004). Ceci permet notamment d'éviter la perte de déductions non reportables (p.ex. déduction RDT). Toutefois, le prix de vente doit toujours faire l'objet d'un emploi complet si la société souhaite bénéficier de la taxation étalée.

5.12. Formalités

Afin d'obtenir l'exonération provisoire avec taxation différée, la société doit, pour l'année pendant laquelle la plus-value est réalisée, ainsi que pour toutes les années durant lesquelles une partie de la plus-value provisoirement exonérée est prélevée, joindre en annexe à la déclaration 275.1 une formule 276 K, sous peine de voir la plus-value ou la partie non encore imposée de celle-ci être taxée pour l'exercice d'imposition pour lequel cette formalité n'est pas respectée.

CHAPITRE 5 – Plus-values

Le Ministre a également précisé qu'un formulaire manquant peut être introduit à n'importe quel stade de la procédure (QP 22.10.2003).

5.13. Régime de taxation

La partie prélevée d'une plus-value précédemment et provisoirement exonérée est annuellement imposée au taux normal de l'impôt des sociétés.

Si, malgré la promesse de remploi faite dans la formule 276 K, le remploi n'est pas fait ou n'est pas fait à temps, la plus-value est intégralement imposée au taux normal de l'impôt des sociétés pour la période imposable pendant laquelle le délai de remploi vient à échéance. Dans ce cas, des intérêts de retard sont calculés sur base mensuelle, (article 414 CIR 92) à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunité provisoire a été accordée (article 416 CIR 92).

5.14. Alternative à la taxation étalée

Si on n'opte pas pour le régime de l'exonération provisoire avec une taxation différée, la plus-value est taxée pour l'année pendant laquelle elle a été réalisée. Cette taxation est toujours établie au taux normal de l'impôt des sociétés, peu importe la période d'investissement de l'élément de l'actif réalisé.

6. EXONÉRATION TOTALE MAIS CONDITIONNELLE DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS

6.1. Exonération conditionnelle

Les plus-values réalisées sur des actions ou parts sont intégralement mais conditionnellement exonérées pour autant que les revenus éventuels de ces actions ou parts soient susceptibles d'être déduits comme R.D.T (cf. article 192 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur le 01.01.2018 et d'application pour les dividendes payés ou attribués à partir du 01.01.2018).

L'exonération n'est applicable que dans la mesure où le montant imposable des plus-values dépasse le total des réductions de valeur antérieurement admises sur les actions ou parts réalisées, diminué du total des plus-values qui ont été imposées entre-temps (article 192 CIR 92).

6.2. Traitement fiscal

L'exonération précitée est conditionnelle, pour autant que les revenus éventuels soient susceptibles d'être déduits à titre de revenus définitivement taxés au cours de la quatrième opération. La condition d'intangibilité n'est donc pas exigée. En conséquence, il n'est pas requis que les plus-values sur des actions soient comptabilisées à un compte distinct du passif du bilan et y restent de manière intangible. Si elles sont comptabilisées par le compte de résultats ou sur un compte de réserve imposable, de sorte que le résultat fiscal de la société est influencé en sens positif, l'exoné-

ration doit être concrétisée en augmentant la situation de début des réserves (voir Chapitre 7, 1.2.3. « Adaptations de la situation de début des réserves taxables »).

6.3. Montant exonéré

À partir de l'exercice d'imposition 2007, la législation stipule que le montant de la plus-value à exonérer doit être calculé sur base du prix de vente des actions diminué des frais de vente. Le montant à exonérer correspond à la plus-value nette (après déduction des frais de réalisation).

Pour les exercices d'imposition 2006 et antérieurs, l'Administration accepte la jurisprudence de la Cour de cassation mentionnée ci-avant (QP 01.02.2007).

6.4. Condition de taxation

La condition de taxation applicable en matière de déduction RDT est également d'application eu égard au fait que l'article 192 CIR 92 y fait expressément référence (cf. article 192, § 1, al. 1 CIR 92).

Ceci implique que la condition de taxation reprise au Chapitre 8, 4.1.3 « Condition de taxation » doit être respectée.

6.5. Condition de participation

La condition de participation applicable en matière de déduction RDT est également d'application eu égard au fait que l'article 192 CIR 92 y fait expressément référence (article 192, § 1, 1^o CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur le 01.01.2018 et d'application pour les dividendes payés ou attribués à partir du 01.01.2018).

Ceci implique que la condition de taxation reprise au Chapitre 8, 4.1.4 « Condition de participation » doit être respectée.

6.6. Condition de permanence

6.6.1. Principe

La condition de permanence limite l'application de l'exonération des plus-values sur actions réalisées aux actions détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an (article 192, § 1, premier alinéa CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 29.03.2012, MB du 06.04.2012 ; en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013 ainsi qu'aux plus-values réalisées à partir du 28/11/2011).

La période de détention doit être examinée action par action.

6.6.2. Le calcul de la plus-value

Pour le calcul de la plus-value, conformément aux quatrième et cinquième alinéas susvisés, la valeur des actions arrêtée au 31.12.2011 diminuée des réductions de valeurs admises antérieurement sera considérée comme étant la va-

leur d'acquisition ou d'investissement lorsque les actions ou parts concernées sont déjà reprises dans les comptes de la société à la date du 31.12.2011 (article 192, § 1^{er}, sixième alinéa CIR 92).

Une règle spéciale de calcul de la période de détention est prévue pour les actions acquises par suite d'opérations fiscalement neutres. En ce qui concerne les actions et parts acquises en échange dans le cadre d'opérations fiscalement neutres visées à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, 211, 214, § 1^{er} et 231 §§ 2 et 3, qui répondent selon le cas au prescrit de l'article 183bis, les actions et parts reçues en échange sont censées avoir été acquises à la date d'acquisition des actions ou parts échangées pour déterminer si la condition de détention en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an est respectée (article 192, § 1, al. 7 CIR 92).

6.6.3. Détermination de la période de détention

Pour déterminer si la condition de détention en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an est respectée dans le chef de la société bénéficiaire ou absorbante, les actions ou parts transférées à l'occasion d'une opération fiscalement neutre visée à l'article 46, § 1, alinéa 1^{er}, 2^o, 211, 214, § 1 et 231, §§ 2 et 3, qui répondent, selon le cas, au prescrit de l'article 183bis, sont censées avoir été acquises à la date d'acquisition par l'apporteur ou la société transformée, absorbée ou scindée (article 192, § 1, huitième alinéa CIR 92, tel qu'il existe dans la Loi portant des dispositions fiscales et financières – MB 20.12.2012).

6.7. Limitation

L'exonération n'est applicable que dans la mesure où le montant imposable des plus-values dépasse le total des réductions de valeur antérieurement admises sur les actions ou parts réalisées, le cas échéant, diminué du total des plus-values qui ont été imposées entre-temps (article 192, alinéa 2 CIR 92).

En tenant compte des dispositions de l'article 198, premier alinéa, 7^o, qui depuis l'exercice d'imposition 1992 prévoient la non-déductibilité des réductions de valeur et moins-values sur les actions ou parts (voir Chapitre 7, 2.3.14, « Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts » – article 198, al. 1, 7^o CIR 92), à l'exception des moins-values actées à l'occasion du partage total de l'avoir social d'une société distributrice jusqu'à concurrence de la perte du capital libéré, les plus-values réalisées postérieurement doivent être imputées aux réductions de valeurs comptabilisées en dernier lieu.

Pour l'application de l'article 198, premier alinéa, 7^o CIR 92, le prêt d'actions, tel que mentionné à l'article 18, al. 1, 3^o CIR 92, n'est pas considéré comme une aliénation (article 198, al. 2 CIR 92).

7. EXONÉRATION PROVISOIRE ET CONDITIONNELLE DES PLUS-VALUES DE FUSION

7.1. Objectif

L'objectif du législateur consiste à prévoir dans toutes les hypothèses une exonération des plus-values réalisées à l'occasion d'un échange d'actions, tel que prévu par la directive Fusions.

7.2. Disposition légale

Les plus-values sur actions dans des sociétés intra-européennes sont exonérées si elles sont obtenues ou constatées à l'occasion :

- d'une fusion par absorption, d'une fusion par constitution d'une nouvelle société, d'une scission par absorption, d'une scission par constitution de nouvelles sociétés, d'une scission mixte, d'une opération assimilée à la scission ou de l'adoption d'une autre forme juridique, effectuée soit en application des articles 211, § 1^{er}, ou 214, § 1^{er}, soit de dispositions analogues dans l'autre État membre de l'Union européenne (article 45, § 1, al. 1, 1^o CIR 92) ;
- de l'apport de ces actions ou parts à une société résidente ou une société intra-européenne en échange de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport, par lequel la société bénéficiaire acquiert au total plus de 50 p.c. des droits de vote dans la société dont les actions ou parts sont apportées, ou par lequel, si elle dispose déjà d'une majorité des droits de vote, elle accroît sa participation, et ceci s'il n'y a pas de soule en espèces supérieure à 10 p.c. de la valeur nominale, ou à défaut de valeur nominale, du pair comptable des nouvelles actions ou parts émises (article 45, § 1, al. 1, 1^o CIR 92).

En application des dispositions mentionnées ci-avant, l'exonération des plus-values s'applique également aux actionnaires des sociétés concernées par la fusion ou la scission.

Ces plus-values sur actions sont exonérées par leur inscription dans les réserves immunisées (Cadre Bénéfices réservés exonérés), codes 304 et 319 de la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés (et donc pas par l'adaptation de la situation de début des réserves).

7.3. Conditions

Octroi de nouvelles actions

L'exonération des plus-values ne s'applique que pour autant que l'opération soit rémunérée par des actions nouvelles émises à cette occasion. Cette condition doit être remplie si l'on veut bénéficier du principe de la neutralité fiscale (article 45, § 1, al. 1, 1^o CIR 92).

Dans l'hypothèse d'un apport, une soule peut être prévue pour autant qu'elle n'excède pas 10 % de la valeur nominale du pair comptable des nouvelles actions émises. Si cela était le cas, l'opération ne pourrait être qualifiée « d'échange d'actions » et l'article 45, al. 1, 2^o CIR 92 ne pourrait être appliqué.

CHAPITRE 5 – Plus-values

Remarque : la partie des actions qui est cédée en contre-partie de la soulte (et donc non rémunérée en actions) peut bénéficier de l'exonération.

Disposition anti-abus de droit

L'exonération prévue à l'alinéa 1^{er} n'est applicable que pour autant que l'opération réponde au prescrit de l'article 183bis CIR 92 (article 45, § 1, al. 5 CIR 92).

Dans cette mesure, l'objectif ou l'un des objectifs de l'opération ne peut consister en fraude ou évasion fiscale.

Si l'opération ne répond pas à des besoins réels, tels que des restructurations ou la rationalisation des activités des sociétés concernées, on peut présumer, sauf preuve du contraire, que l'objectif de l'opération consiste en une fraude ou une évasion fiscale (voir aussi 11.2.1.2.).

Condition d'intangibilité

La condition d'intangibilité visée à l'article 190 CIR 92 doit être respectée. En effet, vu les conditions d'application de l'exonération (rémunération par l'émission d'actions nouvelles), il ne peut être question d'une exonération totale telle que visée à l'article 192, § 1 CIR 92.

L'article 192, § 1 CIR 92 dispose que l'exonération totale ne s'applique pas aux plus-values visées à l'article 45, § 1, al. 1 CIR 92, alors que l'article 190, al. 3 CIR 92 prévoit que la condition d'intangibilité s'applique également à ces plus-values, sauf lorsqu'elles ne sont pas exprimées conformément à l'AR/CSA.

Exemple

A l'occasion d'une fusion en exonération d'impôt des sociétés A et B, par apport de leur valeur nette à une nouvelle société C, la société reçoit en échange pour ses actions A, d'une valeur de 1.000 EUR, de nouvelles actions C, d'une valeur de 1.800 EUR.

Les actions A ont été acquises en 1983 à l'occasion d'une augmentation du capital de A pour 1.200 EUR. A la clôture de l'exercice comptable 1989, une réduction de valeur de 300 EUR a été actée et déduite fiscalement. A la clôture de l'exercice comptable 1991, la valeur des actions A était de 1.000 EUR de sorte que, pour l'exercice d'imposition 1992, une plus-value de 100 EUR a été taxée (application de l'article 24, alinéa 1^{er}, 3^o CIR 92). En 2008, les actions C sont vendues pour 2.000 EUR.

La plus-value de fusion qui est provisoirement et conditionnellement exonérée est calculée comme suit :

• valeur des actions C reçues en échange :	1.800
• valeur d'acquisition initiale des actions A :	1.200
• réduction de valeur comptabilisée et fiscalement admise sur les actions A :	- 300
• valeur résiduelle :	900
• plus-value prélevée sur les actions A :	+ 100
• valeur résiduelle fiscale des actions A au moment de l'échange :	1.000
• plus-value de fusion provisoirement et conditionnellement exonérée :	- 1.000
	800

La plus-value fiscale à l'occasion de la vente est calculée comme suit :

• prix de vente des actions C :	2.000
• valeur résiduelle fiscale des actions échangées A (voir ci-avant) :	- 1.000
• plus-value fiscale :	1.000

Cette plus-value sera intégralement et inconditionnellement exonérée si les revenus éventuels de ces actions sont susceptibles d'être déduits au titre de R.D.T. (article 192 CIR 92).

7.4. Réalisation ultérieure

Afin de garantir la neutralité fiscale, les plus-values ou moins-values qui se rapportent aux actions ou parts reçues en échange sont déterminées eu égard à la valeur d'acquisition ou d'investissement des actions ou parts échangées, éventuellement majorée des plus-values imposées ou diminuée des moins-values admises tant avant qu'après l'échange (article 45, § 1, al. 2 CIR 92).

Dans l'éventualité d'une scission, la valeur fiscale nette des actions ou parts reçues de chacune des sociétés bénéficiaires est proportionnelle à la valeur réelle des apports reçus par les sociétés bénéficiaires par rapport à la valeur réelle de la société scindée. Dans l'éventualité d'une opération assimilée à une scission, le total de la valeur fiscale nette des actions ou parts de la société scindée, et des actions ou parts obtenues, est égale à la valeur fiscale nette qu'avaient les actions ou parts de la société scindée immédiatement avant l'opération assimilée à la scission. La valeur fiscale nette des actions ou parts obtenues en échange est proportionnelle à la valeur réelle de l'apport par rapport à la valeur réelle totale de la société scindée avant l'opération. A cet égard, l'opération relative à une opération assimilée à la scission est assimilée, dans le chef de l'actionnaire, à l'échange d'actions ou parts en cas de scission (article 45, § 1, al.2 CIR 92).

Pour autant qu'il soit satisfait à toutes les conditions énumérées à l'article 192 CIR 92 lors de l'aliénation mentionnée ci-dessus, la plus-value réalisée est entièrement et définitivement exonérée.

8. PLUS-VALUES DE CESSATION (À LA SUITE D'UN APPORT)

8.1. Principe

Les plus-values de cessation réalisées ou constatées en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive d'une ou de plusieurs branches d'activité sont entièrement mais temporairement exonérées (article 46, § 1, al.1, 2° CIR 92).

La présente partie de l'ouvrage n'envisage que la disposition prévue à l'article 46, § 1, al.1, 2° CIR 92.

8.2. Conditions

L'exonération n'est applicable que pour autant que les conditions suivantes soient réalisées (article 46, § 1, al. 3 CIR 92 tel que modifié par la loi 17.03.2019) :

1. la société qui reçoit l'apport est une société résidente ou intra-européenne ;
2. l'opération réponde au prescrit de l'article 183bis CIR 92.

L'exonération n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire de l'apport est une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, ou une société immobilière réglementée, agréée par l'Autorité des services et marchés financiers (article 46, § 1, al.2 CIR 92).

8.3. Condition supplémentaire lorsque le bénéficiaire est une société intra-européenne

Lorsque le bénéficiaire de l'apport est une société intra-européenne, l'exonération visée à l'alinéa 1^{er} ne vaut que pour les biens apportés du fait de l'apport qui sont affectés et maintenus dans un établissement belge visé par l'article 229, § 1^{er}, dont dispose en Belgique la société bénéficiaire de l'apport du fait ou non de cet apport, et qui contribuent à la réalisation des résultats de cet établissement qui sont pris en considération pour la base imposable en application de l'article 233 (article 46, § 1, al. 4 CIR 92).

Aucune fiction ou présomption de constitution d'un établissement stable n'est créée par l'opération en cause. En effet, il ne pourra être jugé qu'en fin d'opération si la société bénéficiaire dispose ou non d'un établissement stable belge.

Dans ce cadre, aucune exonération ne pourra intervenir si une société holding belge cède des participations à une société intra-européenne car il ne « subsiste » aucun établissement stable. Dans la majorité des cas, une exonération des plus-values s'applique toutefois en vertu de l'article 192 CIR 92.

Dès que l'opération se termine, les éléments cédés sont censés être réalisés et les plus-values antérieurement exonérées sont, par conséquent, taxées à l'impôt des non-résidents.

9. PLUS-VALUES SUR DES PARTS DE FONDS COMMUNS DE PLACEMENT

Sont également exonérées les plus-values qui se rapportent à des parts de fonds communs de placement de l'Union euro-

péenne quand elles sont obtenues ou constatées à l'occasion de la transformation de tels fonds en sociétés d'investissement de l'Union européenne ou en l'un de leurs compartiments (article 45, § 2 CIR 92, Loi du 27.12.2006 – MB 28.12.2006).

10. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES RÉALISÉES À L'OCCASION D'OPÉRATIONS DE SALE AND LEASE BACK

10.1. Description

Le sale and lease back est une variante du leasing dans le cadre duquel le lessee (l'utilisateur) est également le fournisseur du bien.

10.2. Aspects comptables

Sur le plan comptable, l'opération est envisagée globalement. On part du fait que la plus-value liée à la cession a pour contrepartie une charge accrue au cours des exercices ultérieurs et que, dès lors, il n'y a pas, en réalité, de plus-value réalisée. Le même raisonnement s'applique pour les moins-values.

Lorsqu'un contrat de leasing a été conclu, la plus-value ou la moins-value constatée lors du transfert de l'immobilisation corporelle amortissable est reprise parmi les comptes de régularisation et sera chaque année proportionnellement reprise dans le résultat en fonction de l'amortissement de l'immobilisation corporelle durant l'exercice comptable concerné (article 3:41 AR/CSA).

10.3. Aspects fiscaux

Plus-values (Circulaire 08.07.1993)

Pour l'application de l'article 47 CIR 92 (régime de la taxation étalée des plus-values) il n'y a par conséquent, concordance entre les régimes comptable et fiscal que lorsque le bien qui fait l'objet de la location financement est désigné à titre de remploi. Dans ce cas, il n'y a pas de problème. Le transfert de la plus-value vers les comptes de régularisation permet de respecter la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 CIR 92.

Le contribuable peut, à titre de remploi investir dans une autre immobilisation que celle prise en leasing.

Lorsque la durée d'amortissement de cette immobilisation employée est plus courte que celle du bien acquis en leasing, l'excédent que présente la quotité imposable de la plus-value fixée conformément à l'article 47 CIR 92, par rapport au montant qui, en vertu de la législation comptable, est porté au compte de résultats, doit être ajouté à la base imposable à l'ISOC. Après expiration de la durée d'amortissement de l'immobilisation prise en considération à titre de remploi, cette réserve fiscale « Compte de régularisation » fera progressivement l'objet d'un prélèvement dans la mesure où la société transfère le compte de régularisation au compte de résultats.

CHAPITRE 5 – Plus-values

Par contre, eu égard à la condition d'intangibilité visée à l'article 190 CIR 92, si la durée d'amortissement de l'actif remployé est plus longue que celle de l'actif pris en leasing, la quotité imposable de la plus-value est reprise dans le résultat.

Moins-values (Circulaire 08.08.2000)

La réglementation comptable porte atteinte au principe de l'annualité de l'impôt, en vertu duquel les moins-values ne peuvent venir en déduction que des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle elles ont été supportées.

L'Administration a décidé de tenir compte, pour la détermination de la base imposable de l'exercice comptable au cours duquel la moins-value est supportée, d'une réserve négative à concurrence de la différence entre la moins-value supportée et la partie de celle-ci prise en résultats pendant cet exercice.

Lors des périodes imposables ultérieures, la base imposable sera majorée par prélèvement sur cette réserve négative au même rythme et d'un montant égal à la partie de la moins-value qui, conformément à la législation comptable, doit être comptabilisée en compte de résultats.

11. PLUS-VALUES DE RÉÉVALUATION

Les plus-values de réévaluation (rubrique 12) sont exonérées d'impôt pour autant qu'elles figurent à un compte

distinct du passif et qu'elles soient intangibles au titre de plus-values exprimées non réalisées (article 44, § 1, 1° et 190, al.1 CIR 92).

L'incorporation de la plus-value dans le capital ne pose aucun problème sur le plan de la condition d'intangibilité.

La plus-value de réévaluation est taxable au fur et à mesure du non-respect de la condition d'intangibilité.

Par exemple, si en raison d'une réduction de capital, des plus-values de réévaluation incorporées dans le capital sont affectées à l'apurement d'une perte, la condition d'intangibilité n'est plus respectée et les plus-values deviennent taxables.

Les amortissements des plus-values de réévaluation actés conformément à la législation comptable ne sont pas admis fiscalement et sont, par conséquent, considérés comme des réserves taxables (soit au titre d'excédents d'amortissements s'il n'y a pas eu de comptabilisation ou via un transfert vers les réserves taxées CIRculaire Ci.RH. 421/290.379 du 31.03.1978).

En cas de réalisation d'un élément d'actif, la plus-value fiscale correspond à la plus-value comptable à majorer de la partie non amortie de la plus-value de réévaluation. En effet, il n'est plus satisfait à la condition d'intangibilité.

CHAPITRE 6

Détermination de la base imposable

1. BASE DE L'IMPÔT

1.1. La base = comptes annuels

Les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, quel que soit (article 185, § 1 CIR 92) :

- leur nature (immobilier, mobilier, professionnel ou divers – voir ci-avant) ;
- leur origine (belge ou étrangère) ;
- leur destination : qu'ils soient distribués (dividendes) ou qu'ils soient conservés dans la société (réserves),

tels qu'ils apparaissent dans les comptes annuels, en tenant compte de la distribution du bénéfice décidée par l'assemblée générale des actionnaires ou associés, et augmentés des frais comptabilisés dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles fiscalement (dépenses non admises).

1.2. Modification corrélative du bénéfice

Deux sociétés qui appartiennent à un groupe multinational de sociétés liées peuvent, à partir du 19 juillet 2004, tenir compte de leurs relations transfrontalières réciproques (article 185, § 2 CIR 92) :

- lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société (article 185, § 2, a CIR 92) ;

- lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée (article 185, § 2, b CIR 92).

Ces modifications de loi sont commentées dans une circulaire administrative (Circulaire 04.07.2006).

En général, le modus operandi d'une analyse de prix imputables est commenté dans une circulaire séparée (Circulaire 14.11.2006).

Le Service des Décisions anticipées en matière fiscale a émis un avis le 22.06.2009 en matière de « prix de transfert ». Dans cet avis, le SDA stipule dans quels cas il accepte une étude limitée sur les prix de transfert, ce que cette étude doit contenir et comment le service opère (applications de l'article 185, § 2 CIR 92, écarts en matière de financements, opérations de vente, activités de production).

2. OPÉRATIONS SUR LA BASE IMPOSABLE

Pour arriver au résultat imposable, 14 opérations doivent être effectuées.

Pour d'avantage d'explications, il est renvoyé au Chapitre 7 « Détermination du résultat fiscal ».

CHAPITRE 7

Détermination du résultat fiscal

1. RÉSERVES

Bénéfices réservés imposables

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserves incorporées au capital et primes d'émission imposables (+)/(-)	1001 PN	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Quotité imposable des plus-values de réévaluation	1004	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Réserve légale	1005	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Réserves indisponibles	1006	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Réserves disponibles	1007	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Bénéfice (Perte) reporté(e) (+)/(-)	1008 PN	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Réserve de liquidation	1012	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Provisions imposables	1009	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Autres réserves figurant au bilan			
.....	1010	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
.....	1010	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
.....	1010	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Autres réserves imposables (+)/(-)			
.....	1011 PN	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
.....	1011 PN	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
.....	1011 PN	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Réserves occultes			
Réductions de valeur imposables	1020	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Excédents d'amortissements	1021	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Autres sous-évaluations d'actif	1022	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Surestimations du passif	1023	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Plus-values lors d'un transfert d'actif à un établissement stable étranger	1024	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Frais payés anticipativement	1025	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..
Réserves imposables (+)/(-)	1040 PN	.....|.....|.....|..... , ..	.....|.....|.....|..... , ..

Réserves

Bénéfices réservés imposables (suite)

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserves imposables (+)/(-) (report)	1040 PN	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Majorations de la situation de début des réserves			
Plus-values sur actions ou parts	1051	+.....|.....|.....|....., . .	
Reprises de réductions de valeur sur actions ou parts antérieurement imposées à titre de dépenses non admises	1052	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1053	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive productions scéniques agréées tax shelter	1059	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive jeux vidéo agréés tax shelter	1066	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération des primes et subsides en capital et en intérêt régionaux	1054	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1055	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération définitive pour revenus d'innovation	1058	+.....|.....|.....|....., . .	
Exonération à concurrence des surcoûts d'emprunt non déductibles reportés	1064	+.....|.....|.....|....., . .	
Indemnité perçue en exécution d'une convention de transfert intra-groupe	1062	+.....|.....|.....|....., . .	
Indemnité perçue en exécution d'une convention de déduction d'intérêts	1063	+.....|.....|.....|....., . .	
Déduction majorée d'amortissements pour bornes de recharge pour véhicules électriques	1065	+.....|.....|.....|....., . .	
Correction négative en application du Régime Diamant	1057	+.....|.....|.....|....., . .	
Autres	1056	+.....|.....|.....|....., . .	
Diminutions de la situation de début des réserves			
Transfert intra-groupe	1067	-.....|.....|.....|....., . .	
Autres	1061	-.....|.....|.....|....., . .	
Réserves imposables après adaptation de la situation de début des réserves (+)/(-)	1070 PN	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfices réservés imposables (+)/(-)	1080 PN		.....|.....|.....|....., . .

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Bénéfices réservés exonérés

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réductions de valeur sur créances commerciales	1101	.....	.....
Provisions pour risques et charges	1102	.....	.....
Plus-values exprimées mais non réalisées	1103	.....	.....
Plus-values réalisées			
Taxation étalée des plus-values sur certains titres	1111	.....	.....
Taxation étalée des plus-values sur immobilisations corporelles et incorporelles	1112	.....	.....
Autres plus-values réalisées	1113	.....	.....
Plus-values sur véhicules d'entreprises	1114	.....	.....
Plus-values sur bateaux de navigation intérieure	1115	.....	.....
Plus-values sur navires	1116	.....	.....
Réserve d'investissement	1121	.....	.....
Réserve de reconstitution	1129	.....	.....
Œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1122	.....	.....
Productions scéniques agréées tax shelter	1125	.....	.....
Jeux vidéo agréés tax shelter	1130	.....	.....
Réserve pour revenus d'innovation	1126	.....	.....
Bénéfices exonérés maintenus dans le patrimoine d'une entreprise d'insertion agréée	1127	.....	.....
Bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1123	.....	.....
Autres éléments exonérés	1124	.....	.....
Bénéfices réservés exonérés	1140	.....	.....
Partie des réserves exonérées incorporée au capital et aux primes d'émission	1180	.....	.....

1.1. Introduction

Les réserves sont des bénéfices qui, suite à une décision de l’assemblée générale des actionnaires ou des associés, relative à la répartition du bénéfice, sont conservées dans la société et qui, par conséquent, ne font pas l’objet d’une distribution quelconque.

Dans la mesure où elles ne sont pas exonérées d’impôt sur base de l’une ou l’autre disposition légale, elles déterminent également le résultat fiscal de la société.

Les réserves subissent régulièrement des fluctuations en plus ou en moins selon qu’on crée de nouvelles réserves ou que l’on emploie des réserves existantes.

Afin de déterminer les bénéfices réservés imposables relatifs à une certaine période imposable, on doit établir une comparaison entre le montant total des réserves imposables au début de la période imposable et leur montant total à la fin de la période imposable. Le résultat de cette comparaison peut aussi bien être positif que négatif selon que l’on a respectivement à faire à une augmentation ou à une diminution des réserves imposables. L’augmentation ou la diminu-

tion des réserves imposables précitée constitue le premier élément du résultat fiscal. L’accroissement ou la diminution des réserves exonérées, qui est établie séparément, n’entre pas en considération.

Bien que l’on peut retrouver la plupart des réserves imposables dans le bilan de la société (= les réserves apparentes), la détermination du bénéfice réservé n’est pas toujours simple, car on doit également tenir compte de “réserves occultes”, comme des excédents d’amortissement, les sous-évaluations d’éléments de l’actif et les surestimations d’éléments du passif, etc., soit des éléments du bénéfice que l’on peut considérer comme des réserves imposables et qui ne figurent pas telles quelles au bilan de la société.

Bien que l’on peut retrouver la plupart des réserves imposables dans le bilan de la société (= les réserves apparentes), la détermination du bénéfice réservé n’est pas toujours simple, car on doit également tenir compte de “réserves occultes”, comme des excédents d’amortissement, les sous-évaluations d’éléments de l’actif et les surestimations d’éléments du passif, etc., soit des éléments du bénéfice que l’on peut considérer comme des réserves imposables et qui ne figurent pas telles quelles au bilan de la société.

Enfin, le cas échéant, on doit procéder à des adaptations en plus ou en moins de la situation de début des réserves imposables afin de parvenir à une détermination exacte du résultat fiscal.

Ces différents éléments sont commentés ci-après de manière détaillée.

1.2. Réserves imposables

Les réserves imposables sont des réserves dont l'accroissement ou la diminution, au cours de la période imposable, doit être pris en considération pour la détermination du résultat fiscal. Elles sont reprises dans le cadre Bénéfices réservés imposables de la déclaration 275.1.

On distingue les réserves apparentes et les réserves occultes. En plus, des adaptations en plus ou en moins de la situation initiale des réserves imposables doivent le cas échéant être exécutées afin de corriger, dans certains cas, le résultat fiscal en plus ou en moins.

1.2.1. Réserves apparentes

Dans la législation comptable, on fait une distinction entre les bénéfices de la société qui ont été réservés par décision de l'assemblée générale (rubrique 13 du plan comptable général) et les provisions qui sont créées à charge du résultat fiscal de la société (rubrique 16 du plan comptable général). Les réserves comptables suivantes peuvent figurer au bilan :

- la réserve légale ;
- les réserves indisponibles ;
- les réserves disponibles ;
- les réserves immunisées (qui appartiennent fiscalement aux réserves exonérées, sauf dans la mesure où elles doivent être considérées comme des réserves imposables).

Fiscalement, on doit ajouter à ces éléments :

- les provisions pour risques et charges dans la mesure où ces provisions ne peuvent pas être exonérées d'impôt (rubrique 16 du plan comptable général) ;
- les réductions de valeur comptabilisées sur des créances (rubrique 409 du plan comptable général) dans la mesure où elles ne sont pas déductibles ;
- le bénéfice reporté ou la perte reportée (rubrique 14 du plan comptable général) ;
- les plus-values de réévaluation (rubrique 12 du plan comptable général) ; les plus-values de réévaluation sont exonérées dans la mesure où elles sont comptabilisées à un compte distinct du passif et y restent inchangées, ou sont incorporées au capital ; elles sont imposables dans la mesure où la condition d'intangibilité n'a pas été respectée et sont considérées comme étant des bénéfices ; les amortissements sur les plus-values de réévaluation, effectués conformément à la législation comptable, ne sont pas acceptés fiscalement et sont donc considérés comme étant des réserves imposables ;
- les réserves incorporées au capital (rubrique 10 du plan comptable général) ; le « capital libéré » n'exerce aucune influence sur le résultat fiscal de la société et

- les réserves incorporées au capital" gardent leur propre nature de réserve imposable ou immunisée ; en cas d'une diminution ultérieure de capital, le remboursement du « capital libéré » restera sans conséquences fiscales, tandis qu'un remboursement de « réserves incorporées au capital » sera considéré comme une répartition du bénéfice imposable (= dividendes) ;
- les primes d'émission, le droit d'entrée et les réserves d'apport en cas d'augmentation de capital au moyen d'un apport en numéraire ou en nature (rubrique 11 du plan comptable général) restent non imposables dans la mesure où ils sont comptabilisés et conservés sur un compte de réserve indisponible, ou incorporés dans le capital ; ils sont considérés comme des réserves imposables dans la mesure où ils sont transférés vers un compte de réserve disponible ou vers un compte de résultat, et ceci pour la période imposable au cours de laquelle le transfert a eu lieu ;
- à partir de l'exercice d'imposition 2004, la réserve d'investissement constituée lors de la clôture de l'exercice, dans la mesure où son montant excède la limite maximale en matière d'exonération et/ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée ; la réserve d'investissement antérieurement exonérée (entièrement) lorsque les investissements requis n'ont pas été réalisés endans la période déterminée et la réserve d'investissement immunisée dans la mesure où la condition d'intangibilité n'a plus été respectée (abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2019).

1.2.2. Réserves occultes

Les réserves occultes sont des réserves qui ne figurent pas telles quelles au bilan de la société et qui proviennent de sous-évaluations des éléments de l'actif ou de surestimations des éléments du passif.

A. Moment de l'imposition

Année de la constatation

Les sous-évaluations de l'actif et les surestimations du passif peuvent être imposées durant l'année à laquelle elles se rapportent.

L'article 361 CIR 92 établit que « Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable déterminée fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 4^o, celles-ci sont considérées comme des bénéfices de cette période imposable, même si elles résultent d'écritures comptables se rapportant à des périodes imposables antérieures, sauf si le contribuable établit qu'elles ont été prises en compte pour déterminer les résultats fiscaux de ces dernières périodes ».

Pas pour les excédents d'amortissements

Cette disposition d'exception sur l'annualité de l'impôt n'implique pas que le fisc peut revenir sur les amortissements qui ont été faits selon les règles ou les critères que l'Administration a acceptés en connaissance de cause dans le passé. Par exemple « lorsque les services de taxation

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

auraient pu constater les prétendus excédents d’amortissements en consultant les tableaux d’amortissements joints à la déclaration relative à un exercice d’imposition donné » (Trib. Anvers, 01.06.2005).

Un autre exemple concerne une société qui amortit les bâtiments et les terrains. L’Administration accepte pendant plusieurs années ces amortissements. Ensuite, l’Administration veut imposer les amortissements sur les terrains acceptés auparavant comme sous-estimation d’actif. La cour d’appel de Mons affirme toutefois que les amortissements peuvent être rejetés uniquement pour les années qui ont pu être contrôlées. Vu que les tableaux d’amortissements étaient connus, l’Administration pouvait déjà rejeter auparavant les amortissements sur les terrains. Le montant contesté est annulé (Mons, 18.04.1997)

Pas pour les bénéfices dissimulés

L’article 361 CIR 92 ne s’applique pas aux bénéfices dissimulés des entreprises. L’Administration souhaite élargir le concept de réserves occultes à tous les revenus non déclarés en invoquant le fait que s’ils avaient été déclarés, ils seraient apparus à l’actif du bilan d’une manière ou d’une autre. Au sens de l’article 24, 1^{er} paragraphe, 4^o CIR 92, les revenus non déclarés ne sont pas des « sous-estimations d’actif », mais purement des revenus non enregistrés provenant de « toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l’intermédiaire de ceux-ci » au sens de l’article 24, 1^{er} paragraphe, 1^o CIR 92, c’est-à-dire, un bénéfice d’entreprise ordinaire (Trib. Louvain, 15.12.2006).

B. Sous-évaluation des biens

a. Excédents d’amortissement

Les taux et le régime d’amortissement sont déterminés par le conseil d’administration ou par le gérant suivant les règles d’évaluation. Du point de vue comptable, il se peut qu’on opte pour un amortissement plus rapide que celui qui est fiscalement admis, vu la durée normale d’utilisation de l’élément de l’actif.

À partir de l’exercice d’imposition 2004, dans la mesure où une société non qualifiée de PME n’a pas proratisé, par journée, la première annuité d’amortissement (et éventuellement les frais accessoires), un excédent d’amortissement en découle et, par conséquent, également une sous-estimation de l’immobilisation.

Dans ce cas, on se trouve en présence d’un excédent d’amortissement et par déduction, à une sous-évaluation de l’actif. Fiscalement, l’excédent d’amortissement est considéré comme une réserve imposable et est, par conséquent, ajouté aux réserves taxées de la période imposable pendant laquelle l’excédent apparaît.

Les insuffisances d’amortissement se rapportant, pour une période imposable quelconque, à un groupe d’immobilisations soumis à l’amortissement dégressif, peuvent être comblées par transfert des excédents d’amortissement antérieurement taxés afférents au même groupe d’immobilisations (article 39, AR/CIR 92). Les insuffisances d’amortissement qui n’auraient pas été comblées pendant la durée normale d’utilisation, peuvent être couvertes après l’expiration de cette durée par un ou plusieurs amortissements annuels n’excédant pas l’amortissement linéaire autorisé (article 40, AR/CIR 92).

Exemple 1

Une machine (prix d’achat : 100.000 EUR), d’une durée normale d’utilisation de cinq ans, est amortie de manière linéaire sur quatre ans. Au cours du quatrième exercice comptable, il n’a cependant pas été pratiqué d’amortissement.

Année	Amortissement comptabilisé		Amortissement fiscalement admis		Excédent	Insuffisance
année 1 :	100.000 × 25 % =	25.000	100.000 × 20 % =	20.000	5.000	
année 2 :	100.000 × 25 % =	25.000	100.000 × 20 % =	20.000	5.000	
année 3 :	100.000 × 25 % =	25.000	100.000 × 20 % =	20.000	5.000	
année 4 :	nihil	0		15.000	- 15.000	15.000
année 5 :	100.000 × 25 % =	25.000	100.000 × 20 % =	20.000	5.000	- 15.000
année 6 :	nihil			5.000	- 5.000	
totaux :		<u>100.000</u>		<u>100.000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

Le traitement fiscal des excédents et insuffisances d'amortissement est le suivant :

Exercice comptable	Début ex.	Fin ex.	Excédent = augmen- tation des réserves	Récupération de l'excédent = diminution des réserves
exercice comptable 1 :	0	5.000	5.000	
exercice comptable 2 :	5.000	10.000	5.000	
exercice comptable 3 :	10.000	15.000	5.000	
exercice comptable 4 :	15.000	0		15.000
exercice comptable 5 :	0	5.000	5.000	
exercice comptable 6 :	5.000	0		5.000

Un excédent d'amortissement apparaîtra également si le prix d'investissement d'un élément durable de l'actif est directement comptabilisé en frais. Si, à l'occasion d'un contrôle fiscal, on constate un excédent d'amortissement similaire, deux possibilités se présentent :

- soit, la société ajuste sa comptabilité ; dans ce cas, l'excédent d'amortissement constaté est comptabilisé à un compte de réserve imposable ou au crédit d'un compte de résultat, de sorte qu'il disparaît en tant qu'excédent

d'amortissement (réserve occulte) ; la récupération se fait donc aussi bien sur le plan comptable que fiscal ;

- soit, la société n'ajuste pas sa comptabilité ; dans ce cas, l'amortissement fiscalement non admis est récupéré d'année en année par un ajustement approprié de la situation de l'excédent d'amortissement déterminé fiscalement ; la récupération se fait donc uniquement au niveau fiscal, en dehors de la comptabilité.

Exemple 2

Une société investit dans une machine et comptabilise le prix d'investissement de 100.000 EUR directement en frais. Au cours du contrôle fiscal de cet exercice comptable, un excédent d'amortissement de 80.000 EUR est taxé (80 % du prix d'investissement), car la machine en question doit être amortie en cinq ans.

a) La société ajuste sa comptabilité et passe l'écriture :

2300	Machines			100.000
		À 2309	Amortissements sur machines	20.000
		133	Réserves disponibles	80.000

Ceci donne la situation suivante des réserves imposables :

Exercice comptable contrôlé

	Début exercice comptable	Fin exercice comptable
Excédent d'amortissement :	0	80.000
Total :	0	80.000

Accroissement des réserves taxables :

80.000
=====

Exercice comptable suivant

	Début exercice comptable	Fin exercice comptable
Excédent d'amortissement :	80.000	0
Réserves disponibles :	0	80.000
Total :	80.000	80.000

Accroissement des réserves imposables

0
=====

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Exercice comptable contrôlé

En outre, à partir dudit exercice comptable, on comptabilise un amortissement normal qui est fiscalement admis.

b) La société n’ajuste pas sa comptabilité :

Cela donne l’évolution suivante des réserves imposables :

	Début exercice comptable	Fin exercice comptable	Accroissement/ diminution réserves
Excédent d’amortissement exercice comptable contrôlé :	0	80.000	+ 80.000
Récupération premier exercice comptable suivant :	80.000	60.000	– 20.000
Récupération deuxième exercice comptable suivant :	60.000	40.000	– 20.000
Récupération troisième exercice comptable suivant :	40.000	20.000	– 20.000
Récupération quatrième exercice comptable suivant :	20.000	0	– 20.000

b. Autres sous-évaluations d’éléments de l’actif

Quand un élément de l’actif n’est pas repris dans la comptabilité ou est repris pour une valeur inférieure à sa valeur réelle, les fonds propres sont influencés de manière négative, de sorte qu’on doit procéder à une correction fiscale.

Quelques exemples de sous-évaluations d’éléments de l’actif :

- la sous-évaluation de stocks ;
- la non reprise de certaines créances dans le bilan (p.e. des dommages-intérêts à recevoir) ;
- l’amortissement d’une créance qui n’est pas encore définitivement perdue ;
- etc.

Les sous-évaluations d’éléments de l’actif sont imposables pour la période imposable au cours de laquelle elles ont été constatées (article 361 CIR 92). Elles sont reprises dans le résultat fiscal comme réserve occulte.

Si la preuve de l’origine de la sous-évaluation d’actif ne peut être apportée, la sous-évaluation constatée est assimilée aux ventes non comptabilisées taxées distinctement (article 219 CIR 92), sauf si un des dirigeants de l’entreprise accepte une imposition à l’IPP de la sous-évaluation, dans son propre chef, en tant qu’attribution complémentaire, ou que la société comptabilise elle-même la sous-évaluation.

C. Surestimations d’éléments du passif

a. Introduction

Les surestimations d’éléments du passif influencent le résultat fiscal de la société de la même façon que les sous-évaluations d’éléments de l’actif. Elles sont reprises dans le résultat fiscal en tant que réserve occulte pour l’année au cours de laquelle elles ont été constatées (article 361 CIR 92).

b. Dettes qui apparaissent au bilan comme étant du passif exigible alors qu’elles ne sont pas des dettes certaines et liquides

Les frais professionnels ne sont déductibles que pour l’année pendant laquelle ils ont été payés ou supportés ou dans laquelle ils ont acquis le caractère d’une dette certaine et liquide et ont été comptabilisés comme tels (article 49, al. 2 CIR 92). Une dette comptabilisée comme du passif exigible est donc une réserve occulte si elle n’est pas encore certaine et liquide au moment de la clôture de l’exercice comptable en question. Par exemple, une commande comptabilisée comme du passif exigible qui n’a pas encore été livrée, ni facturée au moment de la clôture de l’exercice comptable.

c. Dividendes comptabilisés mais non encore mis en paiement

Etant donné que la différence entre les réserves et les dividendes est fiscalement importante, les dividendes comptabilisés mais non encore mis en paiement ultérieurement au moment du contrôle de l’exercice comptable visé, seront taxées comme des réserves occultes (premier élément du résultat fiscal) plutôt que comme dividendes (troisième élément du résultat fiscal).

d. Autres surestimations d’éléments du passif

Les cas suivants entraînent également une taxation de réserves occultes :

- l’extourne d’une plus-value de réévaluation exprimée mais non réalisée au moment de la réalisation de l’élément de l’actif y afférent ;
- la surestimation d’un compte fournisseur en général ;
- les réductions de valeur sur créances comptabilisées et les provisions pour risques et charges dans la mesure où elles ne sont pas fiscalement exonérables (voir Chapitre 7, 1.3.2, « Réductions de valeur » et 7, 1.3.4, « Provisions pour risques et charges ») ;
- etc.

1.2.3. Adaptations de la situation de début des réserves taxables

A. Introduction

Si, au cours d'un exercice comptable, certains événements ont influencé le résultat comptable alors qu'ils doivent rester fiscalement hors de considération, il y a lieu de corriger le résultat fiscal par une adaptation, en plus ou en moins, de la situation initiale des réserves taxables. Le procédé est également valable pour certains frais qui n'étaient pas fiscalement admis antérieurement et qui, suite à un rembour-

sement intégral ou partiel au cours de l'exercice comptable, influencent à présent le résultat fiscal de manière incorrecte.

En principe, les réserves apparentes retenues, au moment de la clôture de l'exercice comptable, doivent toujours correspondre à celles qu'on retrouve dans la comptabilité. Par conséquent, aucune adaptation de la situation finale des réserves taxables n'est encore possible, de sorte que la seule possibilité d'adaptation est une correction de la situation de début des réserves taxées. L'exemple suivant constitue une bonne illustration.

Exemple

Une société qui a, au moment de la clôture de son exercice comptable au 31 décembre 2003, une perte reportée de 24.860 EUR, décide au cours de l'exercice comptable 2004 d'apurer cette perte comptable par une réduction de capital de 25.000 EUR.

Elle comptabilise :

10	Capital souscrit		25.000	
		à 14	Perte reportée	24.860
		133	Réserves disponibles	140

La comparaison de la situation des réserves taxables, respectivement au début et à la fin de la période imposable, donne le résultat fiscal suivant :

	Début de l'exercice comptable	Fin de l'exercice comptable
Perte reportée	- 24.860	0
Réserves disponibles	0	140
Total	- 24.860	140
Accroissement des réserves taxables		25.000

Il ressort que la réduction de capital effectuée serait taxée et que la société paierait ainsi l'impôt des sociétés sur son propre capital.

Il est clair que ceci est impossible et doit être corrigé fiscalement. Etant donné qu'on doit conserver la concordance entre les réserves comptabilisées et celles qui sont admises fiscalement au moment de la clôture de l'exercice comptable, on peut uniquement corriger la situation précédente des réserves taxables, c.-à-d. la situation de début des réserves taxables de l'exercice en cause, de la manière suivante :

	Début de l'exercice comptable	Fin de l'exercice comptable
Perte reportée	- 24.860	0
Réserves disponibles	0	140
Total	- 24.860	140
Majoration de la situation de début des réserves taxables	+ 25.000	
Total	+ 140	140
Accroissement ou diminution des réserves		0

Ainsi, la diminution de capital en apurement de la perte comptable reste sans incidence sur le résultat fiscal de l'exercice comptable en question.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

B. Majorations de la situation de début des réserves taxables

Cette rubrique est utilisée pour les corrections fiscales suivantes (déclaration de l'exercice d'imposition 2023) :

Code 1051 et 1052

- à partir de l'exercice d'imposition 1992, la partie exonérée des plus-values réalisées sur actions (article 192 CIR 92) ;
- la partie des réductions de valeur sur actions qui étaient reprises dans le résultat fiscal comme dépenses non admises au moment de leur comptabilisation (article 198, premier alinéa, 7^o CIR 92) et qu'il convient de reprendre ou dans la mesure où cette partie correspond à une perte de capital libéré lors du partage de l'avoir social d'une société émettrice ;

Code 1053, 1059 et 1066

- la partie de l'exonération définitive obtenue dans le cadre du tax shelter pour œuvres audiovisuelles reconnues, œuvres scéniques et jeux vidéo (article 194ter CIR 92) ;

Code 1054

- la partie de l'exonération relative aux primes régionales (croissance, remise au travail, transition professionnelle) (article 193bis CIR 92) ;
- la partie de l'exonération relative aux primes, subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à la recherche, en application de l'article 193ter CIR 92) ;

Code 1055

- exonération définitive des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord à l'amiable ;

Code 1058

- la partie de l'exonération définitive pour revenus d'innovation ;

Code 1064

- exonération à concurrence des surcoûts d'emprunt non déductibles reportés ;

Code 1062

- indemnité perçue en exécution d'une convention de transfert intra-groupe ;

Code 1063

- indemnité perçue en exécution d'une convention de déduction d'intérêts ;

Code 1065

- déduction majorée d'amortissements pour bornes de recharge pour véhicules électriques ;

Code 1057

- la partie de la correction négative en application du Régime Diamant ;

Code 1056

- la partie de la réduction de capital qui a été consacrée à l'apurement d'une perte comptable reportée ;
- la partie des impôts remboursés, mais non déductibles, qui n'ont pas pu être portés en déduction des impôts non admis de la période imposable au cours de laquelle le remboursement est intervenu (compte 77) ;
- la partie non imposable de la plus-value réalisée sur certaines voitures, voitures mixtes et minibus ; il s'agit de la différence positive entre la plus-value comptable et fiscale lors de la réalisation de voitures dont les amortissements ont été limités ;
- la partie du résultat qui est en principe reprise dans le bénéfice imposable de la société bénéficiaire de l'apport découlant d'un apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens trouvant son origine soit :
 - dans le remploi visé à l'article 47 CIR 92 (taxation étalée des plus-values sur immobilisations corporelles et incorporelles) ;
 - dans des subsides en capital visés à l'article 362 CIR 92 qui font partie de l'apport et qui peuvent être exonérés dans le chef de la société cédante ;
 - dans des corrections de bénéfices visées à l'article 185, § 2 CIR 92 ;
 - dans le cadre du tax shelter pour travaux audiovisuels et œuvres scéniques ;
 - dans le cadre de conventions cadre destinées à la production d'œuvres audiovisuelles en vertu de l'article 194ter CIR 92 ;
- la partie de la plus-value réalisée correspondant aux amortissements et réductions de valeur qui ont été préalablement taxés à titre de dépenses non admises sur base de l'article 194 ter CIR 92 ;
- les reprises de réductions de valeur et de provisions qui ont été préalablement taxés sur base de l'article 194 ter, § 6 CIR 92, dans la mesure où les réductions de valeur ou les provisions ne sont plus justifiées en fin de période imposable ;
- dans le cadre de l'exonération des bénéfices provenant de la remise d'une dette (moins-values sur un élément du passif) dans le cadre d'une réorganisation judiciaire en vertu de l'article 48/1 CIR 92

C. Diminutions de la situation de début des réserves taxables

Code 1067 (exercice d'imposition 2023)

- transfert intra-groupe ;

Code 1061

Cette rubrique est utilisée dans le cadre de la correction fiscale :

1. des prélèvements à l'occasion du partage total de l'avoir social qui ont influencé le résultat fiscal de manière négative, pour autant qu'il s'agisse d'opérations ayant eu lieu avant le 1^{er} janvier 1990 ;
2. des prélèvements à l'occasion du partage partiel de l'avoir social de la société suite au décès, à la démission

ou à l'exclusion d'un ou plusieurs associés d'une société de personnes, qui ont influencé le résultat fiscal de manière négative, pour autant qu'il s'agisse de partages qui se sont produits avant le 1^{er} janvier 1990 ;

3. des transferts intra-groupe obtenus.

1.3. Réserves immunisées

1.3.1. Introduction

Les réserves immunisées sont des bénéfices réservés dont l'accroissement ou la diminution qui s'est produit au cours de la période imposable ne doit pas être pris en considération pour la détermination du résultat fiscal. Elles sont inscrites dans la déclaration 275.1 dans le Cadre Bénéfices réservés exonérés.

1.3.2. Réductions de valeur

A. Introduction

Les réductions de valeur peuvent uniquement être comptabilisées sur des éléments de l'actif non amortissables, c.-à- d. les terrains, les actions, les stocks et les créances commerciales.

Les réductions de valeur sur les terrains et les stocks sont acceptées fiscalement à titre de frais professionnels si elles sont justifiées et définitives.

Les réductions de valeur sur actions ne sont, en principe, pas déductibles (article 198, premier alinéa, 7^o CIR 92).

Les réductions de valeur sur créances commerciales comptabilisées en vue de faire face à des pertes nettement précisées et que les événements en cours rendent probables peuvent être exonérées dans la mesure où elles répondent aux conditions fixées en la matière par les articles 22 à 27, AR/CIR 92.

Les réductions de valeur pour pertes probables sur créances commerciales pouvaient être exonérées dans certaines limites et conditions jusqu'à l'exercice d'imposition 1995 inclus (article 48 et 183 CIR 92 et article 22, 23, 24 et 27, AR/CIR 92). À partir de l'exercice d'imposition 1996, les limites précitées sont abrogées et les réductions de valeur sur créances commerciales doivent satisfaire aux conditions générales.

B. Conditions

Généralités

Les réductions de valeur sont exclues du bénéfice imposable et sont considérées comme des réserves exonérées, à condition qu'elles (article 22, § 1^{er}, 1^o à 4^o, AR/CIR 92) :

- a. soient comptabilisées dans un ou plusieurs comptes distincts du passif du bilan, au plus tard à la clôture de l'exercice comptable au cours duquel les circonstances particulières, qui les justifient, se sont produites ; les réductions de valeur constatées après la clôture de l'exercice comptable mais avant approbation des comptes annuels par l'assemblée générale, peuvent être comptabilisées après clôture de l'exercice comptable en question ;

- b. couvrent des pertes probables qui, au moment où elles sont subies, sont admissibles au titre de pertes professionnelles fiscalement déductibles ;
- c. couvrent des pertes nettement précisées (p.ex., relatives à des créances commerciales identifiées dont le caractère douteux justifie la comptabilisation d'une réduction de valeur) ;
- d. couvrent des pertes probables dont la probabilité pour chaque créance considérée séparément découle de circonstances particulières qui se sont produites au cours de la période imposable et qui subsistent à la clôture de celle-ci ;
- e. soient justifiées dans un relevé 204.3 qui doit être remis en même temps que la déclaration.

Concordat judiciaire

Les réductions de valeur et provisions sur créances sur les cocontractants à la suite de la constatation d'un accord amiable en exécution des articles XX.38 ou XX.65, à l'exception du paragraphe 3, alinéa 2, ou XX.83/30, à l'exception du paragraphe 3, alinéa 2 du Code de droit économique ou à la suite de l'homologation d'un plan de réorganisation en exécution des articles XX.79 ou XX.83/15 ou XX.83/35 du même Code sont exonérées, et ce, durant les périodes imposables jusqu'à l'exécution intégrale de l'accord amiable ou du plan, ou jusqu'à son retrait (article 48, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses). Il ne faut pas attendre de recevoir une attestation du curateur (Circulaire 11.07.2005).

Loi sur la continuité des entreprises

Introduction

La Loi du 31.01.2009 relative à la continuité des entreprises (MB 09.02.2009) remplace la réglementation en matière de concordat judiciaire, à partir du 1^{er} avril 2009. Cette loi a été intégrée dans le Livre XX, Titre V du Code de droit économique à compter du 01.05.2018.

La Loi prévoit une procédure de « réorganisation judiciaire ». Celle-ci a pour objectif de maintenir la continuité d'une partie ou de la totalité d'une entreprise ou de ses activités en cas de difficultés. Cette procédure qui protège le débiteur à l'égard de son créancier requiert que le débiteur démontre que la continuité de son entreprise est mise en péril immédiatement ou à terme. Si le débiteur est une personne morale, la continuité est censée être mise en péril lorsque les pertes ont engendré un actif net s'élevant à moins de la moitié du capital.

Les dispositions fiscales mentionnées ci-après ne sont valables que dans le cadre de la « réorganisation judiciaire » prévue dans la présente loi et non dans le cadre d'accords sous seing privé intervenus entre les parties.

Exonération fiscale dans le chef du débiteur

La Loi du 31.01.2009 relative à la continuité des entreprises peut engendrer une réduction de dettes dans le chef d'un débiteur rencontrant des difficultés.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Une réduction de dettes dans le chef du débiteur engendre un revenu taxable, même si la quittance est subordonnée à une condition de retour à meilleure fortune.

Un paiement effectif d'impôts peut être évité par l'imputation de pertes fiscales, mais dans ce cas, il n'est pas imaginable que la réduction d'impôt soit considérée comme un « avantage anormal et bénévole » (article 207 CIR 92) sur lequel aucune perte ne peut être imputée. De même, il n'est pas imaginable qu'il n'y ait plus de pertes à un moment donné.

C'est la raison pour laquelle une exonération fiscale est prévue pour de tels revenus (nouvel article 48/1 CIR 92).

Selon cette disposition, donnent lieu à une exonération fiscale pour réduction de valeur et provision, les créances sur les cocontractants pour lesquels un plan de réorganisation a été homologué ou un accord amiable a été constaté par le tribunal en vertu de la Loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, et ce, durant les périodes impossibles jusqu'à l'exécution intégrale du plan ou de l'accord amiable ou jusqu'à la clôture de la procédure.

Jusqu'au 31.12.2023 : exonération fiscale dans le chef du créancier

La réglementation relative aux réductions de valeur et aux provisions qui était en vigueur dans le cadre des accords judiciaires reste d'application mais est adaptée par la Loi sur la continuité des entreprises (article 48, al. 2 CIR 92).

Sont exonérés selon les modalités d'application fixées par le Roi, les bénéfices provenant de moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation par le tribunal d'un accord amiable en vertu de la Loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises

Cette exonération s'applique durant les périodes impossibles applicables jusqu'à l'exécution complète du plan ou de l'accord sous seing privé ou de la clôture de la procédure.

Tel que mentionné ci-avant, les réductions de dettes octroyées dans le cadre d'accords sous seing privé n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 48, al. 2 CIR 92. Il convient d'appliquer les dispositions communes (article 48, al.1 CIR 92).

Technique fiscale

L'exonération définitive est obtenue fiscalement par la majoration en plus (code 1055, déclaration de l'exercice d'imposition 2023) de la situation de début des réserves à concurrence des bénéfices provenant de la remise de la dette qui selon les règles concernées est définitivement exonérée (l'article 206/1, al. 2, 1^o CIR 92).

L'exonération provisoire est obtenue via les codes 1123 (déclaration de l'exercice d'imposition 2023) « bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation à l'amiable et de la constatation d'un accord à l'amiable ». Les bénéfices réservés exonérés seront transférés vers les

bénéfices réservés imposables durant la période imposable pendant laquelle les conditions d'exonération définitives seront réalisées. L'augmentation des réserves imposables sera compensée par la majoration de la situation de début des réserves (voir paragraphe précédent).

À partir du 01.01.2024 : exonération provisoire / imposition étalée

Introduction

La Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses a pour objectif :

- de supprimer la différence de traitement qui subsiste entre les différents types d'accords amiables conclus avec des entreprises en difficulté à la suite de l'homologation d'un plan de réorganisation ou de la constatation d'un accord amiable ;
- d'éliminer l'asymétrie créée par la déductibilité de la réduction de valeur dans le chef du créancier combinée à sa non-imposabilité dans le chef du débiteur.

C'est pourquoi il est prévu, en ce qui concerne ce dernier point, de reprendre progressivement dans la base imposable du débiteur le montant exonéré en application de l'article 48/1, alinéa 1^{er} du CIR 92.

Exonération fiscale provisoire

Il y a tout d'abord application d'une exonération.

Les bénéfices provenant de moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de la constatation d'un accord amiable en exécution des articles XX.38 ou XX.65, à l'exception du paragraphe 3, alinéa 2, ou XX.83/30, à l'exception du paragraphe 3, alinéa 2 du Code de droit économique ou à la suite de l'homologation d'un plan de réorganisation en vertu des articles XX.79 ou XX.83/15 ou XX.83/35 du Code de droit économique, sont exonérés selon les modalités d'application fixées par le Roi, et ce, durant les périodes impossibles jusqu'à l'exécution intégrale de l'accord amiable ou du plan, ou jusqu'à son retrait (article 48/1, al. 1^{er} CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023).

Reprise étalée en résultat

Ensuite, la remise de dette est portée progressivement en résultat.

Le montant exonéré en application de l'alinéa 1^{er} est repris dans la base imposable de la troisième à la sixième période imposable qui suivent celle au cours de laquelle l'exécution intégrale de l'accord amiable ou du plan, ou son retrait, a eu lieu, à concurrence d'un quart pour chacune de ces périodes, et au plus tard de la période imposable au cours de laquelle a lieu la cessation d'activité pour le solde éventuel (article 48/1, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023).

Résiliation de la remise de dette

Le cas échéant, la résiliation totale ou partielle de la remise d'une dette a pour effet d'inclure le solde, tel que déterminé

conformément à l'alinéa 2, dans la base imposable de la période au cours de laquelle la résiliation de la remise a eu lieu (article 48/1, al. 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023).

Faillite

L'assouplissement mentionné qui est ci-avant qui est d'application lors d'un accord judiciaire ne vaut pas lorsqu'un sursis définitif de paiement a été obtenu en cas de faillite.

Dans ce cas, il faut attendre une attestation du curateur.

Il s'agit d'une attestation personnalisée émanant du curateur de la faillite du débiteur faisant apparaître que la créance commerciale est considérée comme définitivement perdue.

C. Destination ultérieure des réductions de valeur comptabilisées sur des créances commerciales

Les pertes effectivement subies sur des éléments d'actif sur lesquels portent une réduction de valeur comptabilisée, doivent être imputées sur celles-ci lorsqu'elles deviennent définitivement admissibles sur le plan fiscal (article 23, alinéa 1^{er}, AR/CIR 92). Ceci sera le cas lorsque l'élément d'actif est définitivement perdu et, partant, lorsqu'il peut être déduit à titre de frais professionnels.

Un excédent éventuel de réductions de valeur comptabilisées antérieurement et admises fiscalement doit être comptabilisé comme un bénéfice dès que son existence n'est plus fondée.

En revanche, si la perte excède la réduction de valeur comptabilisée antérieurement et exonérée d'impôt, le surplus peut être comptabilisé à titre de frais professionnels.

Les réductions de valeur qui ne répondent plus au prescrit de l'article 22 de l'AR/CIR 92, doivent être reprises (article 23, al. 2 CIR 92).

Dans la mesure où les réductions de valeur ne sont plus fondées, sans qu'une reprise appropriée ne soit effectuée, ou encore, sans que la société n'aie imputé la perte subie sur la réduction de valeur exonérée antérieurement, ces réductions de valeur doivent être imposées comme réserve taxable pour la période imposable au cours de laquelle elles ne sont plus fondées (article 27 AR/CIR 92).

D. Limites applicables jusqu'à l'exercice d'imposition 1995 inclus

Jusqu'à l'exercice d'imposition 1995, existait une double limitation quantitative en ce qui concerne le montant exonérable des réductions de valeur sur créances commerciales. On pouvait opter soit pour une limitation en fonction du résultat fiscal de la société, soit pour une limitation en fonction du montant total des créances existantes. Un commentaire détaillé de cette mesure était repris par l'Almanach ISOC et ce, jusqu'à l'édition relative à l'exercice d'imposition 2005.

E. Une application particulière : réduction de valeur sur une commande en cours d'exécution

Les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur si leur coût de revient, majoré du montant estimé des coûts y afférents qui doivent encore être exposés, dépasse le prix prévu au contrat (article 3:50, AR/CSA).

Cette réduction de valeur est acceptée sur le plan fiscal.

Les coûts des en-cours sont les coûts de fabrication totaux, c'est-à-dire, directs et indirects. En ce qui concerne le prix stipulé, il faut tenir compte des frais de vente et de commercialisation.

1.3.3. Plus-values immunisées

À ce sujet, on se référera au Chapitre 5 « Plus-values ».

1.3.4. Provisions pour risques et charges

1.3.4.1. Aspects généraux

Les provisions comptabilisées pour risques et charges, en vue de faire face à des charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables, peuvent être exonérées fiscalement (article 48 et 183 CIR 92 et article 24 à 27, AR/CIR 92). Cette exonération constitue une exception aux dispositions de l'article 25, 5^o CIR 92, suivant lequel des provisions sont considérées comme des bénéfices. Cette exonération devra donc être interprétée restrictivement.

L'article 48 CIR 92, permet, sous certaines conditions, de déroger au principe d'annualité repris aux articles 49 et 360 CIR 92, pour les frais n'ayant pas encore acquis le caractère de dettes certaines et liquides mais que les événements en cours ont rendus probables et qui grèvent les résultats de la période imposable concernée. Les provisions exonérées d'impôt peuvent donc uniquement être actées dans ces circonstances, de telle manière que sont exclus de l'exonération les frais découlant d'un risque d'ordre général dont le degré de probabilité et l'importance ne peuvent être évalués au moment du l'établissement du bilan.

1.3.4.2. Obligation de provision contractuelle ou légale ou réglementaire

Sans préjudice de l'article 194bis (provisions techniques des compagnies d'assurance, ndlr), l'exonération des provisions pour risques et charges prévue à l'article 48 est uniquement applicable aux provisions suivantes (article 194 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) :

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

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

1.3.4.3. Conditions

1.3.4.3.1. Conditions générales

Les provisions pour risques et charges sont exclues du bénéfice imposable et sont considérées comme des réserves exonérées, à condition qu'elles (article 24 et 25, AR/CIR 92) :

- a. soient comptabilisées à un ou plusieurs comptes distincts du passif du bilan à l'expiration de l'exercice comptable ;
- b. couvrent des charges qui, lorsqu'elles sont réellement subies, sont admissibles, par nature, au titre de frais professionnels et sont considérées comme grevant normalement les résultats de l'exercice comptable ;
Sont considérées comme grevant normalement les résultats de l'exercice comptable, les charges qui :
 - découlent de l'activité professionnelle exercée pendant l'exercice comptable ;
 - résultent d'événements survenus pendant l'exercice comptable ;
 - sont couvertes d'avance par des indemnités obtenues au cours de l'exercice comptable du chef de sinistres, expropriations, réquisitions en propriété ou autres événements analogues ;
 - se rapportent, dans une mesure proportionnelle à la durée de l'exercice comptable, à des grosses réparations d'éléments de l'actif durables, à l'exclusion de tout renouvellement, effectuées périodiquement à des intervalles réguliers n'excédant pas dix ans ;
 - dans la mesure où elles se rapportent proportionnellement à la durée de l'exercice comptable, sont des charges inhérentes au démantèlement des centrales nucléaires et à la décontamination de leurs sites d'implantation.
- c. soient justifiées dans un relevé 204.3 qui est déposé en même temps que la déclaration.

1.3.4.3.2. Obligation de provision contractuelle ou légale ou réglementaire (provisions constituées à partir du 01.01.2018)

Comme mesure compensatoire à la baisse des taux de l'impôt des sociétés, la possibilité de constituer des provisions fiscalement exonérées a été fortement limitée par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017.

L'exonération des provisions pour risques et charges prévue à l'article 48 est uniquement applicable aux provisions suivantes (article 194 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) :

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

Ces nouvelles dispositions sont d'application pour les provisions constituées à partir du 01.01.2018, y compris les dotations aux provisions effectuées à partir de cette date pour des provisions existantes.

1.3.4.4. Applications

1.3.4.4.1. Provisions qui n'entrent plus en considération (après le 01.01.2018)

Les provisions pour risques et charges qui ne sont pas prévues par d'autres obligations contractuelles, légales ou réglementaires que les dispositions en matière de droit comptable, comme par exemple les provisions pour grosses réparations et gros entretiens ne bénéficient plus de l'exonération.

De tels frais sont en effet des qui sont engagés volontairement et qui dépendent entre autres de la décision finale d'exposer ou non ces frais et de maintenir l'actif dans l'avoir social.

1.3.4.4.2. Provisions qui entrent encore en considération

L'exonération continue à s'appliquer pour des provisions visant à faire face à obligations contractuelles, comme des obligations liées à des garanties, ou à des obligations légales et réglementaires (autres que les obligations découlant uniquement de l'application de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels qui est applicable à l'entité concernée), comme des allocations de licenciement après la notification du licenciement ou du régime de chômage avec complément d'entreprise (RCC), des obligations environnementales, etc (edm de la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

D'après l'edm, les provisions suivantes entrent également en considération pour l'exonération :

- provisions pour charges découlant d'une obligation environnementale (à cet égard, il est renvoyé aux articles 9 et 22, 2° de l'AR du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil) ;
- provisions pour désamiantage ou pour assainissement des sols occupés par des stations-service de carburants qui pourraient être exonérées si un décret ou un arrêté d'un gouvernement régional prévoit ce type d'obligation ;
- provisions pour litiges en cours ; une provision pour couvrir les frais qu'un tel litige entraîne concerne des frais qui découlent d'une obligation visée. Ces provisions restent exonérées dans la mesure où ces frais sont normalement censés grever les résultats de la période concernée.

1.3.4.5. Imputation des charges effectivement supportées

Les charges effectivement supportées auxquelles se rapporte une provision exonérée antérieurement créée doivent être imputées sur cette provision (article 26, AR/CIR 92). En la matière, la charge de la preuve incombe au contribuable.

Le solde éventuel des réductions de valeurs comptabilisées antérieurement et exonérées fiscalement doit être comptabilisé à titre de bénéfice, dès que leur existence n'est plus fondée.

En revanche, si la charge subie dépasse la provision comptabilisée antérieurement en exemption d'impôt, le surplus peut être comptabilisé à titre de frais professionnels.

1.3.4.6. Maintien de l'exonération

L'exonération des provisions comptabilisées pour risques et charges est maintenue aussi longtemps que le contribuable justifie de la probabilité de la charge à laquelle cette provision correspond. A défaut de justification à l'expiration d'une période imposable quelconque, la provision est considérée comme un bénéfice de cette période imposable et, le cas échéant, est taxée comme une réserve imposable (article 27, AR/CIR 92).

1.3.5. Autres provisions et réserves immunisées qui ne sont plus d'application actuellement

Sont visées en la matière :

- la provision pour passif social qui pouvait être créée jusqu'à l'exercice d'imposition 1990 à l'occasion de l'engagement de personnel supplémentaire (991,57 EUR ou 2.974,72 EUR par unité de personnel supplémentaire selon qu'il s'agissait d'un ouvrier ou d'un employé) ;
- la réserve d'investissement qui pouvait être constituée sous certaines conditions pour l'exercice d'imposition 1982 en exonération d'impôt ;
- la provision constituée par les entreprises qui se livrent, en Belgique, à l'exploitation de gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux, en exonération d'impôt (article 194 CIR 92) ; cette possibilité ne s'applique pas pour le moment par manque d'un arrêté d'exécution ;
- les plus-values exonérées (voir Chapitre 5, « Plus-values »).

En ce qui concerne les provisions et réserves précitées, il suffit de signaler qu'elles continuent de profiter de l'exonération fiscale, à condition qu'elles soient traitées de manière permanente par la société même comme des réserves exonérées.

1.3.6. Provision pour pécule de vacances

Les provisions pour pécule de vacances ne sont pas considérées comme des provisions pour risques et charges mais comme des dettes certaines et liquides. Annuellement, l'Administration communique le montant maximal de ces

provisions. Ainsi, pour l'exercice d'imposition 2024, les provisions suivantes peuvent être créées au moment de la clôture de l'exercice comptable 2023 (Circulaire 2024/C/13 concernant les sommes comptabilisées dans les bilans établis au 31.12.2023 pour le paiement en 2024 du pécule de vacances du personnel) :

- 18,20 % des traitements fixes ou variables payés ou accordés aux employés au cours de l'exercice comptable 2023, diminué du pécule de vacances supplémentaires attribué en 2023 ;
- 10,27 % des 108/100^{èmes} des salaires alloués ou attribués aux ouvriers et apprentis au cours de l'exercice comptable 2023.

Par rémunérations variables, il y a lieu d'entendre les rémunérations normales périodiques (mais non fixes) telles que les commissions, les primes, les pourcentages et les salaires afférents aux heures supplémentaires. Par contre, le pécule de vacances lui-même, les primes de fin d'année, le treizième mois et les autres rétributions analogues ne peuvent pas être pris en considération pour le calcul du montant déductible du pécule de vacances non encore payé.

En ce qui concerne les membres du personnel qui ont quitté la société dans le courant de l'année, une distinction doit être opérée selon qu'il s'agit d'employés d'une part, ou d'ouvriers et d'apprentis, d'autre part.

Pour les employés, ce sont les règles générales décrites ci-dessus qui trouvent à s'appliquer. En revanche, les salaires des ouvriers et des apprentis qui ont quitté l'entreprise dans le courant de l'année peuvent être inclus dans la base de calcul du montant déductible du pécule de vacances non encore payé (Circulaire n° CIRH 243/349.099 (AOIF 53/2009) du 23.12.2009).

1.3.7. Provisions techniques des entreprises d'assurance

A. Introduction

Dans le respect des limites et conditions déterminées par le Roi, les provisions techniques visées à l'article 16, § 1, de la Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance, sont exonérées (article 194bis CIR 92, tel que modifié par la Loi du 02.05.2019).

B. Provisions visées

Les provisions techniques suivantes sont visées (article 73, 1, AR/CIR 92) :

1. les provisions pour l'égalisation et les catastrophes en ce qui concerne d'une part, les risques liés aux éléments naturels, les risques aériens et afférents à l'espace et les risques liés aux attentats et conflits de travail et, d'autre part, les risques en matière de responsabilité civile liée à la pollution et aux produits d'infractions ;
2. la provision pour primes non méritées.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

C. Conditions

Les provisions mentionnées ci-dessus comptabilisées à la fin de la période imposable sont exclues du bénéfice de cette période à condition (article 73, 2 AR/CIR 92) :

1. que les provisions correspondent aux obligations incombant à l'entreprise pour l'exécution de contrats d'assurances existant au dernier jour de la période imposable ou de contrats échus mais non entièrement liquidés ;
2. que les provisions apparaissent sous les rubriques appropriées du passif ;
3. que chaque montant de provision technique subsistant à l'expiration de la période imposable et pour lequel l'exonération est demandée soit justifié par des documents nécessaires à sa détermination. Un relevé spécifique peut être requis pour chaque catégorie ou sous-catégorie de provision dont le modèle, le contenu et le support sont déterminés par le Ministre des Finances ou son délégué.

D. Limites

La provision pour égalisation et catastrophes est exonérée dans les limites suivantes (article 73/3 AR/CIR 92) :

1. concernant les risques dus à des éléments naturels, les risques aériens et spatiaux et les risques relatifs aux attentats et conflits du travail :
 - a. le total de la provision exonérée, subsistant à la fin de période imposable ne peut excéder 350 % des primes acquises nettes de cessions ou rétrocessions en réassurance ;
 - b. le montant exonéré de la dotation à la provision de la période imposable ne peut excéder 5 % du maximum visé sub. a.
2. concernant les risques en matière de responsabilité civile due à la pollution et du fait des produits défectueux :
 - a. le total de la provision exonérée, subsistant à la fin de période imposable ne peut excéder 500 % des primes acquises nettes de cessions ou rétrocessions en réassurance ;
 - b. le montant exonéré de la dotation à la provision de la période imposable ne peut excéder 5 % du maximum visé sub. a.

Les charges afférentes aux provisions doivent être imputées sur cette provision au moment où elles sont effectivement supportées.

La provision pour primes non acquises est exonérée à concurrence de la quotité des primes brutes de réassurance, diminuées des commissions d'acquisition, afférente à la période imposable suivant celle mentionnée ci-dessus ou aux périodes imposables ultérieures, afin de couvrir la charge des sinistres, les frais administratifs et les frais de gestion des placements (article 73, 4, al. 1, AR/CIR 92).

Cette quotité doit être calculée séparément pour chaque contrat d'assurance, au prorata du temps restant à courir jusqu'à l'échéance de la couverture. (article 73, 4, al. 2 AR/CIR 92).

E. Entrée en vigueur

Ces dispositions entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2000. Le total de la provision pour égalisation et catastrophes, comptabilisé à la fin de la période imposable afférente à l'exercice d'imposition 2000, n'est exonéré que dans la mesure où il n'excède pas 5 % du total des maxima mentionnés ci-dessus.

1.3.8. Réserve d'investissement immunisée

1.3.8.1. Introduction

À partir de l'exercice d'imposition 2004, une réserve d'investissement exonérée d'impôt peut, à nouveau, être constituée. Cette possibilité est toutefois réservée aux sociétés qui, au moment de la constitution de la réserve d'investissement à l'expiration de la période imposable, sont considérées comme des petites sociétés (article 194quater, § 1 CIR 92).

L'appréciation de la possibilité pour une société de bénéficier de la réserve d'investissement doit intervenir après l'établissement de cette réserve d'investissement (Q.P. 29 mars 2003). Si l'on satisfait aux conditions requises pour l'application des taux réduits mentionnés à l'article 215, al. 2 CIR 92 postérieurement à l'établissement de la réserve d'investissement, il est possible de bénéficier de cette réserve d'investissement exonérée. C'est l'application de la règle qui ouvre le droit de bénéficier de la règle.

1.3.8.2. Suppression à partir de l'exercice d'imposition 2019

La réserve d'investissement peut encore être constituée pour un période imposable qui se clôture au plus tard le 30.12.2018 (cf. article 194quater, § 1 CIR 92, tel que modifiée par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Par conséquent, cette abrogation entre en vigueur pour l'exercice d'imposition 2019.

L'obligation d'investir reste d'application pour les réserves déjà constituées et viendra naturellement à expiration suivant les délais prévus pour l'application de cette mesure.

L'abrogation de l'article 194quater CIR 92 entre en vigueur le 01.01.2020 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020.

Pour une analyse détaillée de la réserve d'investissement, nous renvoyons à la lecture de cet ouvrage jusqu'à l'édition relative à l'exercice d'imposition 2019 compris.

1.3.9. Exonération pour investissements destinés à la production d'une œuvre audiovisuelle (tax shelter)

1.3.9.1. Introduction

Une exonération fiscale a été introduite dans le CIR 92 à partir de l'exercice d'imposition 2004 (article 194ter

CIR 92, introduit par l'article 128, Loi 02.08.2002 – MB 29.08.2002).

Cette exonération s'applique aux sociétés belges et aux établissements stables belges de sociétés étrangères qui empruntent ou qui investissent des sommes en vue de financer la production d'une œuvre audiovisuelle visée.

Ce régime est appelé « tax shelter ».

Ce régime a été modifié par la Loi du 12.05.2014 modifiant l'article 194ter du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de tax shelter pour la production audiovisuelle (MB, 27.05.2014). Ce nouveau régime s'applique aux conventions signées à partir du 1.01.2015.

1.3.9.2. Montant de l'exonération

Le législateur prévoit une exonération provisoire des bénéfices imposables pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée, à concurrence de 310 % des sommes que l'investisseur s'est engagé à verser en exécution d'une convention-cadre signée au cours de la période imposable pour autant qu'elles soient réellement versées par cet investisseur dans les trois mois suivant la signature de cette convention-cadre (article 194ter, § 2 CIR 92 tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrant en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

À partir du 01.01.2020 le taux est porté à 421 % (article 194ter, § 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrant en vigueur le 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020).

1.3.9.3. Exonération définitive

L'exonération ne devient définitive que si l'attestation tax shelter est délivrée effectivement au plus tard le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de la signature de la convention-cadre (article 194ter, § 5 tel que modifié par la Loi du 12.05.2014).

Il est à noter que l'exonération provisoire de 356 % deviendra définitive à concurrence de 172 % de la valeur fiscale de l'attestation tax shelter (article 194ter, § 4, 4° CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrant en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

À partir du 01.01.2020 le pourcentage est porté à 203 % (article 194ter, § 4, 4° CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrant en vigueur le 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020).

Cette attestation se définit comme une attestation fiscale, ou une part de cette attestation fiscale, délivrée par le Service public fédéral Finances, exclusivement sur demande de la société de production éligible, à cette société selon les modalités et conditions telles que prévues au § 7 et complétées par le Roi, sur base de la convention-cadre telle que visée au 5° et des dépenses faites pour la réalisation de la production et l'exploitation d'une œuvre éligible telle que définie au 4°. Le transfert de l'attestation tax shelter est notifié dans le mois de son exécution, au Service public fédéral Finances, ainsi qu'à l'investisseur éligible, ou à tous les investisseurs éligibles lorsque l'attestation est émise par parts, par la société de production éligible ou par l'intermédiaire éligible. L'attestation tax shelter est conservée par l'investisseur éligible (article 194ter, § 1, 10° CIR 92 tel que modifié par la Loi du 12.05.2014).

Elle sera délivrée pour autant que les conditions reprises à l'article 194ter, § 7 CIR 92 parmi lesquelles, la condition de notification de la Convention-cadre dans le mois de sa signature au SPF Finances.

1.3.9.4. Limitation

Par période imposable, l'exonération prévue au § 2 est accordée à concurrence d'un montant limité à 50 %, plafonnés à 750.000 EUR, des bénéfices réservés imposables de la période imposable, déterminés avant la constitution de la réserve exonérée visée au § 4 (article 194ter, § 3, al. 1 CIR 92).

Ce montant limite et ce plafond sont applicables au total des exonérations visées aux articles 194ter et 194ter/1 (article 194ter/1, § 5, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2016 – MB 17.01.2017).

1.3.9.5. Non déductibilité des frais et pertes

Par dérogation aux articles 23, 48, 49 et 61, les frais et pertes, de même que les moins-values, provisions et amortissements en relation avec l'acquisition de l'attestation tax shelter ne sont pas déductibles en tant que frais professionnels ou pertes, ni exonérés (article 194ter, § 11, al.4 CIR 92).

L'investisseur éligible peut toutefois revendiquer la déduction éventuelle comme frais professionnels d'autres montants que ceux versés dans le cadre de la convention-cadre et qui ont été également affectés à la production des œuvres éligibles et cela, dans les conditions mentionnées dans les articles 49 et suivants (article 194ter, § 11, al.3 CIR 92).

1.3.9.6. Report en cas d'insuffisance de bénéfices

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices d'une période imposable pour laquelle les sommes affectées à l'exécution de la convention-cadre, l'exonération non accordée pour cette période imposable est reportée successivement sur les bénéfices des périodes imposables suivantes (article 194ter, § 3, al. 2 CIR 92).

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

1.3.10. Exonération pour investissements destinés à la production d'une œuvre scénique (tax shelter œuvre scénique)

1.3.10.1. Introduction

Le régime du tax shelter pour l'industrie cinématographique (œuvre audiovisuelle) a été étendu en 2017 aux « œuvres scéniques ».

L'extension aux œuvres scéniques a été inscrite à la même sous-section du code, dans un nouvel article 194ter/1 CIR 92. L'article 194ter/1 étend l'application de l'article 194ter à la production d'œuvres scéniques et prévoit dans un certain nombre de cas spécifiques, des dérogations à l'article précité pour autant que cela soit nécessaire dans le cadre de l'extension réalisée.

Ce tax shelter est applicable aux conventions-cadres signées à partir du premier jour du mois suivant la publication au moniteur belge. La loi a été publiée le 17.01.2017, il s'agit par conséquent des conventions-cadres signées dans les faits à partir du 01.02.2017.

1.3.10.2. Montant de l'exonération

Le montant de l'exonération est identique à celui du tax shelter pour l'industrie cinématographique et rien de particulier n'est prévu à ce sujet à l'article 194ter/1 CIR 92. Le paragraphe 1 de cet article se réfère à l'article 194ter CIR 92, de sorte que les dispositions relatives au tax shelter pour l'industrie cinématographique s'applique également en matière d'œuvres scéniques pour autant que l'article 194ter/1 ne déroge pas à l'article 194ter CIR 92.

Nous rappelons ici les montants en vigueur en ce qui concerne l'exonération en matière d'œuvre audiovisuelle :

‘Dans le chef de l'investisseur éligible, le bénéfice imposable est exonéré provisoirement pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée, dans les limites et selon les conditions posées ci-après, à concurrence de 310 % des sommes que l'investisseur s'est engagé à verser en exécution de cette convention-cadre pour autant qu'elles soient réellement versées par cet investisseur dans les trois mois suivant la signature de cette convention-cadre (article 194ter, § 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

À partir du 01.01.2020 le taux est porté à 421 % (article 194ter, § 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrant en vigueur le 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020).’

1.3.10.3. Limitation dans le chef de la société investisseuse

Pourcentage du bénéfice + maximum

Par période imposable, l'exonération prévue à l'article 194ter, § 2, est accordée à concurrence d'un montant

limité à 50 %, plafonnés à 750.000 EUR, des bénéfices réservés imposables de la période imposable, déterminés avant la constitution de la réserve exonérée visée à l'article 194ter, § 4 (article 194ter/1, § 5, al. 1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2016 – MB 17.01.2017).

Cumul avec le tax shelter pour la production audiovisuelle

Ce montant limite et ce plafond sont applicables au total des exonérations visées aux articles 194ter et 194ter/1 (article 194ter/1, § 5, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2016 – MB 17.01.2017).

Non reportable

L'exonération non utilisable sur base de ces limites ne peut pas être reportée à la période imposable suivante, conformément à l'article 194ter, § 3, alinéa 2 (Exposé des motifs de la loi précitée du 25.12.2016).

1.3.10.4. Limitation dans le chef du producteur

Par dérogation à l'article 194ter, § 8, alinéa 4, la somme de toutes les valeurs fiscales des attestations tax shelter s'élève par œuvre éligible à 2.500.000 EUR maximum (article 194ter/1, § 5, al. 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2016 – MB 17.01.2017).

1.3.11. Exonération pour les investissements réalisés dans la production et le développement de jeux vidéo

L'article 194ter (le tax shelter pour l'industrie cinématographique s'applique également aux sociétés de production éligibles dont l'objet principal est la production et le développement de jeux vidéo (article 194ter/3, § 1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 29.03.2019 visant à étendre le tax shelter à l'industrie du jeu vidéo – MB 16.04.2019).

1.3.12. Exonération pour mesures de soutien régional

1.3.12.1. Exonération pour primes régionales de remise au travail et de transition et subsides en capital et en intérêt attribués dans le cadre de la législation d'expansion économique

Aspects généraux

À partir de l'exercice d'imposition 2007, il est prévu d'accorder un nombre de primes et de subventions régionales qui ont pour but de promouvoir un bon fonctionnement de l'économie (article 193bis CIR 92 et article 198, 1^{er} alinéa, 14^e CIR 92).

Portée

A. Primes de remise au travail et de transition professionnelle

Les primes de remise au travail et les primes de transition professionnelle attribuées par les institutions régionales compétentes à des sociétés sont des revenus exonérés

dans le chef de celles-ci (article 193bis, § 1, 1^{er} alinéa CIR 92).

B. Subsidés en capital et en intérêts

Les subsidés en capital et en intérêt attribués par les régions dans le cadre de la législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles et corporelles à des sociétés, sont également des revenus exonérés dans le chef de celles-ci (article 193bis, § 1, 2^{ème} alinéa CIR 92).

C. Prime de croissance

La prime de croissance de la Région flamande entre en ligne de compte pour l'application de l'article 193bis, § 1 CIR 92.

Cette prime de croissance peut aussi être accordée à une société qui laisse effectuer l'investissement par une société de patrimoine du même groupe (article 13, § 4 d'une décision du gouvernement flamand du 10 octobre 2003). Dans ce cas, la prime de croissance est le plus souvent renvoyée à la société de patrimoine. Mais l'exonération s'applique uniquement dans le chef de la société demandeuse qui a obtenu les subsidés en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations. L'exonération ne peut donc pas s'appliquer dans le chef de la société de patrimoine (QP 13.03.2007).

Sanction en cas d'aliénation endéans les trois ans

Lors de l'aliénation pendant les trois premières années de l'investissement d'un des actifs pour lequel les subventions ont été accordées, le montant des bénéfices antérieurement exonérés est considéré comme un bénéfice de la période imposable pendant laquelle l'aliénation a eu lieu. Cela n'est cependant pas applicable dans le cas d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue (article 193bis, § 2 CIR 92).

Aucune disposition n'est prévue en ce qui concerne les intérêts de retard (article 416 CIR 92).

Remboursement

Quand (une partie) des primes ou des subsidés mentionnés doivent être remboursés, et que pour cette prime ou ce subside une exonération définitive a été obtenue, alors ce remboursement n'est pas accepté comme frais professionnels déductibles (nouvel article 198, 1^{er} alinéa, 14^o CIR 92).

Traitement fiscal

L'exonération est réalisée par une majoration de la situation de début des réserves et est donc ajoutée à la liste de l'article 206/1, al. 2, 1^o CIR 92.

L'éventuelle reprise s'opère via les dépenses non admises (code 1222, déclaration exercice d'imposition 2023).

1.3.12.2. L'exonération des primes et subsidés en capital et en intérêts octroyés pour la recherche et le développement

Aspects généraux

Il est prévu un élargissement de l'exonération des primes et des subsidés régionaux à ceux attribués dans le cadre de la recherche et développement.

Cette disposition entre en vigueur pour les primes et les subsidés notifiés à partir de du 1^{er} janvier 2007 et pour autant que la date de notification se rapporte au plus tôt à la période imposable relative à l'exercice d'imposition 2008.

Portée

Les bénéfices sont exonérés à concurrence du montant des primes, et des subsidés en capital et en intérêts sur immobilisations incorporelles et corporelles, qui sont attribués à des sociétés dans le cadre de l'aide à la recherche et au développement par les institutions régionales compétentes, dans le respect de la réglementation européenne en matière d'aide d'état (article 193 ter, § 1 CIR 92).

Le soutien visé est accordé dans le cadre suivant :

- en ce qui concerne la région flamande, le Décret du 18.05.1999 ;
- en ce qui concerne la région wallonne, le Décret du 5.07.1990 et les Décisions du 29.09.1994 et du 7.07.2005 ;
- en ce qui concerne la région de Bruxelles, l'Ordonnance du 21.02.2002 et la Décision du 18.07.2002 ;

Sanctions en cas d'aliénation dans les trois ans

En cas d'aliénation des immobilisations ayant bénéficié des aides, sauf à l'occasion d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue, survenue dans les trois premières années de l'investissement, le montant des bénéfices antérieurement exonérés est considéré comme un bénéfice de la période imposable pendant laquelle l'aliénation a eu lieu (article 193 ter, § 2 CIR 92).

Aucune disposition n'est prévue en ce qui concerne les intérêts de retard (article 416 CIR 92).

Remboursement

Quand (une partie) des primes ou des subsidés mentionnés doivent être remboursés, et que pour cette prime ou ce subside une exonération définitive a été obtenue, alors ce remboursement n'est pas accepté comme frais professionnels déductibles (nouvel article 198, 1^{er} alinéa, 14^o CIR 92).

Traitement fiscal

L'exonération est réalisée par une majoration de la situation de début des réserves et est donc ajoutée à la liste des éléments repris à l'article 206/1, al. 2, 1^o CIR 92.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

L'éventuelle reprise s'opère via les dépenses non admises (code 1222, déclaration exercice d'imposition 2023).

1.3.12.3. Les mesures de soutien régional taxables

Les mesures de soutien suivantes restent jusqu'à nouvel ordre entièrement taxables :

- le portefeuille d'entrepreneur ;
- l'aide à la formation ;
- l'aide à l'exportation ;
- les subsides agricoles.

1.3.13. Bénéfices issus de réductions de dettes

La Loi du 31.01.2009 relative à la continuité des entreprises (MB 09.02.2009) prévoit une exonération des bénéfices issus de réductions de dettes octroyées dans le cadre d'une procédure de réorganisation judiciaire (voir Chapitre 7, 1.3.2. « Réductions de valeur »).

1.3.14. Revenus d'innovation exonérés

1.3.14.1. Contexte

L'exonération en question s'applique dans le cadre de l'exonération des revenus d'innovation.

L'exonération pour revenus d'innovation est en principe définitive (et donc non soumise à une condition d'intangibilité) et prend la forme d'une déduction, mais dans des cas bien précis, une exonération temporaire peut déjà être accordée en attendant que l'exonération définitive soit approuvée.

Une société a la possibilité, à partir de la période imposable au cours de laquelle la demande pour l'obtention d'un droit de propriété intellectuel est faite, de déjà exonérer les revenus d'innovation à partir de la demande du droit de propriété intellectuelle.

Cette exonération temporaire prend la forme d'une réserve exonérée.

L'exonération définitive est attribuée sous la forme d'une déduction (voir Chapitre 8 « Détermination du résultat imposable »).

La fixation des revenus d'innovation à prendre en considération, la détermination du montant à exonérer et les conditions à remplir sont analogues aux modalités prévues aux articles 205/1 à 205/4 CIR 92, pour la déduction pour revenus d'innovation.

Entrée en vigueur

La Loi du 09.02.2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (MB 20.02.2017, seconde édition) entre en vigueur le jour de la publication au Moniteur belge et produit ses effets à partir du 01.07.2016.

1.3.14.2. Pourcentage d'exonération

Pour la période imposable pendant laquelle la demande d'un droit de propriété intellectuelle visé à l'article 205/1, § 2, 1^o, a) à d), est encore en cours, 85 % du montant qui serait fixé conformément à l'article 205/3 dans le cas où le droit de propriété intellectuelle serait déjà concédé, n'est pas considéré comme un bénéfice dans les limites et aux conditions prévues ci-après (article 194quinquies, § 1, al. 1 CIR 92).

1.3.14.3. Limité au bénéfice existant après la « quatrième opération » (déduction RDT)

Par période imposable, les exonérations visées à l'alinéa 1^{er} sont accordées à concurrence d'un montant limité aux bénéfices de la période imposable, tels qu'ils subsistent avant application des articles 205/1 à 205/4, et avant constitution de la réserve exonérée visée à l'alinéa 1^{er} (article 194quinquies, § 1, al. 2 CIR 92).

Le montant total de revenus d'innovation à exonérer ne peut excéder, par période imposable, le bénéfice restant après la déduction pour RDT, mais avant la constitution de cette réserve exonérée (Exposé des motifs).

1.3.14.4. Possibilité de report

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices visés à l'alinéa 2 (donc après l'application de la déduction des rd, note de la rédaction) permettant d'appliquer les exonérations, les exonérations non accordées pour cette période imposable sont reportées successivement sur les bénéfices des périodes imposables suivantes, sans que, par période imposable, les exonérations ne puissent excéder la limite visée à l'alinéa 2 (article 194quinquies, § 1, al. 3 CIR 92).

1.3.14.5. Condition d'intangibilité

La réserve exonérée ne reste maintenue que pour autant qu'il soit satisfait aux conditions visées à l'article 190, alinéa 2 (article 194quinquies, § 1, al. 4 CIR 92).

L'exonération est par conséquent soumise à une condition dite d'intangibilité.

1.3.14.6. D'une exonération temporaire à une exonération définitive – traitement fiscal

1.3.14.6.1. Principe

Le montant exonéré temporairement conformément au § 1^{er} relatif à un droit de propriété intellectuelle est définitivement exonéré à partir de l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle ce droit de propriété intellectuelle est concédé (article 194quinquies, § 2, al. 1 CIR 92).

Traitement fiscal

L'exonération définitive sera réalisée via un transfert d'une réserve exonérée (code 1126, déclaration exercice d'imposition 2023) à une réserve imposée ainsi que par une

majoration de la situation de début des réserves taxées (code 1058, déclaration exercice d'imposition 2023).

1.3.14.6.2. Exonération définitive des excédents

Le montant restant des exonérations non accordées, après application du § 1^{er}, alinéa 3 de la période imposable antérieure, est définitivement exonéré pour l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle ce droit de propriété intellectuelle est concédé, limité au montant limite visé au § 1^{er}, alinéa 2 (article 194quinquies, § 2, al. 2 CIR 92).

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices tels que visés au § 1^{er}, alinéa 2, afin de pouvoir appliquer l'exonération visée à l'alinéa 2, les exonérations non accordées pour cette période imposable sont reportées conformément au § 1^{er}, alinéa 3, aux périodes imposables suivantes (article 194quinquies, § 2, al. 3 CIR 92).

Traitement fiscal

L'exonération des excédents s'effectue directement via une majoration de la situation de début des réserves taxées (code 1058, déclaration exercice d'imposition 2023).

Cette façon d'exonérer maintient les revenus exonérés via l'article 194quinquies CIR 92 et cela via la déduction pour revenus d'innovation strictement distincte.

1.3.14.6.3. Récupération en cas de retrait – rejet de la demande

Principe

Les bénéfices antérieurement exonérés relatifs à un droit de propriété intellectuelle sont considérés comme des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle la demande portant sur ce droit de propriété intellectuelle n'est plus en cours et au cours de laquelle le droit de propriété intellectuelle n'a pas été octroyé (article 194quinquies, § 3 CIR 92).

Le terme « en cours » est spécifiquement choisi pour pouvoir imposer la réserve exonérée pour la période imposable quelconque au cours de laquelle il apparaît qu'elle n'est pas encore reprise dans les bénéfices, sans avoir égard au délai déjà écoulé depuis le rejet de la demande (Exposé des motifs).

Intérêts de retard

Conformément à l'article 416, alinéa 1^{er} CIR 92, des intérêts de retard seront dus à partir du 1^{er} janvier de l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'exonération a été accordée.

1.3.14.7. Cumul « exonération » article 194quinquies et « déduction » articles 205/1 à 205/4

En effet, une combinaison des deux régimes pour une période imposable est possible, vu que l'exonération sur la base de l'article 194quinquies CIR 92 et la déduction en

application des articles 205/1 à 205/4 CIR 92, sont déterminées par droit de propriété intellectuelle (Exposé des motifs).

1.3.14.8. Formalités

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération visée au présent article, le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le ministre des Finances ou son délégué, à la déclaration aux impôts sur les revenus à partir de l'exercice d'imposition afférent à la période imposable pendant laquelle la demande d'un droit de propriété intellectuelle est faite, jusqu'à l'exercice d'imposition afférent à la période imposable à partir de laquelle la demande n'est plus en cours (article 194quinquies, § 4 CIR 92).

1.3.15. Compensation reçue égale à l'impôt évité dans le cadre des « transferts intra-groupe »

La compensation reçue par une société (déficitaires) égale au supplément d'impôt qui aurait été dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas reprise en réduction des bénéfices de la période de la société (en bénéfice) qui a effectué le paiement, est exonérée dans le chef de la société déficitaires en application de l'article 194septies CIR 92.

Pour plus, voir l'examen de la 'déduction des transferts intra-groupe' dans le chapitre relatif à la détermination du résultat fiscal.

1.3.16. Réserve de reconstitution

1.3.16.1. Introduction

La réserve de reconstitution offre la possibilité aux sociétés d'exonérer temporairement leurs bénéfices réalisés durant les exercices d'imposition 2022, 2023 ou 2024 via la constitution d'une réserve exonérée à concurrence de leur perte d'exploitation de l'exercice comptable 2020.

Cette exonération a été introduite par de Loi du 19.11.2020 portant l'introduction d'une réserve de reconstitution pour les sociétés – MB 01.12.2020.

1.3.16.2. Principe – exercices d'imposition concernés

La réserve de reconstitution constituée par la société à la fin d'une période imposable qui se rattache à un des exercices d'imposition 2022, 2023 ou 2024, est exonérée dans les limites et sous les conditions déterminées ci-après (article 194quater/1, § 1, alinéa 1^{er} CIR 92).

1.3.16.3. Montant (maximal)

1.3.16.3.1. Première limite : au maximum à concurrence des « bénéfices imposables réservés »

Sans préjudice du montant maximal d'exonération visé au paragraphe 3, la réserve de reconstitution est constituée à concurrence d'un montant d'affectation par période imposable limité aux bénéfices imposables réservés de la période imposable déterminés avant la composition de la réserve

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

exonérée visée au présent article (article 194quater/1, § 1, alinéa 2 CIR 92).

L'affectation maximale pour un exercice à cette réserve exonérée est donc le montant de l'accroissement des réserves, après ajustements positifs ou négatifs de la situation de début des réserves, avant l'affectation à cette réserve de reconstitution.

1.3.16.3.2. Deuxième limite : au maximum à concurrence des « pertes d'exploitation » de 2020 (ou 2021) (l'année « COVID »)

L'exonération visée au paragraphe 1^{er} est accordée à concurrence d'un montant maximal, comprenant les montants de la réserve de reconstitution déjà taxés conformément au paragraphe 5, égal au montant des pertes d'exploitation, déterminé conformément à la législation sur la comptabilité et les comptes annuels, de l'exercice comptable clôturé en 2020, plafonné à 20 millions d'euros (article 194quater/1, § 3, alinéa 1^{er} CIR 92).

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les sociétés clôturant leur exercice comptable pendant la période allant du 1^{er} janvier 2020 au 31 juillet 2020, peuvent choisir que le montant maximal de l'exonération visé à l'alinéa 1^{er} soit limité au montant des pertes d'exploitation, déterminé conformément à la législation sur la comptabilité et les comptes annuels, de l'exercice comptable clôturé en 2021, plafonné à 20 millions d'euros. Ce choix est fait lors de la constitution de la réserve pour la première fois et il est irrévocable (article 194quater/1, § 3, alinéa 2 CIR 92).

En ce qui concerne les pertes d'exploitation, il est renvoyé à ce sujet à la rubrique III. des comptes annuels complets et à la rubrique II des comptes annuels abrégés, en ce qui concerne les comptes de résultat (les annexes III et IV de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, respectivement)) (Trav. Parl. de la Loi du 19.11.2020).

1.3.16.4. Champ d'application personnel – toutes les sociétés

1.3.16.4.1. Principe : toutes les sociétés (grandes et petites)

Toutes les entreprises soumises à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents sont éligibles.

Il n'y a pas de limitation aux petites sociétés.

1.3.16.4.2. Sociétés exclues

L'article 194quater/1 § 2 CIR 92 renseigne un certain nombre de sociétés exclues. Compte tenu de l'objet de cette publication, nous nous limitons ici à une énumération. Pour plus de détails, nous renvoyons à la lecture de la disposition légale susmentionnée.

Il s'agit des sociétés suivantes :

- sociétés d'investissement et de participation ;
- sociétés soumises à la 'taxe au tonnage' ;

- sociétés qui ont distribués leurs capitaux propres ;
- sociétés qui ne maintiennent pas leur niveau d'emploi ;
- sociétés en difficulté ;
- sociétés liées à un paradis fiscal.

1.3.16.5. Condition d'intangibilité

La réserve de reconstitution n'est exonérée que pour autant qu'elle soit portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et qu'elle ne serve pas de base pour le calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques, (article 194quater/1, § 4, 1^o CIR 92).

La réserve de reconstitution doit être comptabilisée dans un compte séparé dans la catégorie des réserves immunisées du bilan (Trav. Parl. de la Loi du 19.11.2020).

Cela signifie que cette réserve exonérée devient imposable au plus tard à la clôture de la liquidation.

1.3.16.6. Reprise – disposition anti-abus

L'article 194quater/1, § 5 CIR 92 est une disposition anti-abus, qui prévoit la reprise de l'exonération en cas de :

- distribution des capitaux propres ;
- baisse des rémunérations – niveau d'emploi.

1.3.16.7. Déclaration – relevé

En cas d'exonération de bénéfices sur la base du présent article, le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le Roi à la déclaration aux impôts sur les revenus pour les exercices d'imposition dans lesquels l'exonération est appliquée (article 194quater/1, § 6 CIR 92).

Le montant de la réserve de reconstitution est mentionné au code 1129 (déclaration exercice d'imposition 2023).

1.3.17. COVID-19/corona : exonération des indemnités dans le cadre des mesures d'aide prises par les régions, les communautés, les provinces ou les communes

1.3.17.1. Introduction

Il est prévu une exonération des indemnités attribuées par les autorités locales en faveur des contribuables victimes des conséquences économiques dues aux mesures prises pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19.

Cette exonération figura à l'article 6 van la Loi du 29.05.2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 - MB 11.06.2020.

Pour un commentaire administratif de ces mesures, il est renvoyé à :

- la circulaire 2020/C/94 du 08.07.2020 concernant le régime fiscal des prestations financières dans le cadre du droit passerelle de crise ;

- l'addendum à la circulaire précitée, à savoir la Circulaire 2020/C/114 van 04.09.2020 concernant les adaptations au droit passerelle de crise et l'introduction d'un droit passerelle de reprise.

Voir également la Circulaire 2020/C/130 du 21.10.2020 relative à l'exonération des indemnités des régions, communautés, provinces ou communes, suite au COVID-19.

1.3.17.2. Exonération de l'indemnité

Par dérogation aux articles 24, alinéa 1^{er}, 1^o, 25, 6^o, 27, alinéa 2, 1^o et 4^o, 31, alinéa 2, 4^o, et 32, alinéa 2, 2^o, 183 et 235 du même Code, les indemnités attribuées par les régions ou les communautés en faveur des contribuables victimes des conséquences économiques dues à l'application des arrêtés ministériels du 13 mars 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, du 18 mars 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19 et du 23 mars 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, ou attribuées conformément à une autre réglementation régionale ou communautaire, en faveur des contribuables victimes des conséquences économiques de la pandémie du COVID-19, sont exonérées de l'impôt sur les revenus (article 6, alinéa 1^{er}, de la Loi du 29.05.2020).

1.3.17.3. Conditions

L'alinéa 1^{er} n'est applicable qu'aux conditions suivantes (article 6, alinéa 2, Loi du 29.05.2020, tel que modifié par la Loi du 02.04.2021) :

- l'indemnité visée à l'alinéa 1^{er} ne constitue pas une indemnité directe ou indirecte en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de services ;
- la réglementation conformément à laquelle l'indemnité visée à l'alinéa 1^{er} est attribuée dispose expressément que cette indemnité est octroyée dans le but de faire face aux conséquences économiques ou sociales, directes ou indirectes de la pandémie du COVID-19 ;
- l'indemnité visée à l'alinéa 1^{er} est payée ou attribuée entre le 15.03.2020 et le 31.12.2021.

1.3.17.4. Non déductibilité d'un remboursement

Par dérogation aux articles 49, 183 et 235 du même Code, la partie des indemnités qui a été antérieurement définitivement exonérée de l'impôt sur les revenus conformément à l'alinéa 1^{er}, et qui est remboursée au profit de la région, de la communauté, de la province ou de la commune concernée,

n'est pas considérée comme frais professionnel déductible (article 6, alinéa 4, Loi du 29.05.2020).

1.3.18. Indemnités octroyées suite à la crise de l'énergie (guerre en Ukraine, 2022)

1.3.18.1. Les indemnités perçues ne sont pas imposables...

Par dérogation aux articles 24, alinéa 1^{er}, 1^o, 25, 6^o, 27, alinéa 2, 1^o et 4^o, 31, alinéa 2, 4^o, 32, alinéa 2, 2^o, 183 et 235 CIR 92, les indemnités attribuées conformément à une réglementation régionale, communautaire, provinciale ou communale en faveur des contribuables victimes des conséquences économiques de la crise de l'énergie sont exonérées de l'impôt sur les revenus (article 7/1, alinéa 1^{er} de la Loi du 30.10.2022 portant des mesures de soutien temporaires suite à la crise de l'énergie, tel qu'introduit par la Loi du 21.12.2022 portant des dispositions fiscales diverses ; entrée en vigueur : 01.07.2022).

Le premier alinéa n'est applicable qu'aux conditions suivantes (article 7/1, alinéa 2, de la Loi susmentionnée du 30.10.2022) :

- l'indemnité, visée à l'alinéa 1^{er}, ne constitue pas une indemnité directe ou indirecte en échange de la fourniture de biens ou de la prestation de services ;
- la réglementation conformément à laquelle l'indemnité visée à l'alinéa 1^{er} est attribuée, dispose expressément que cette indemnité est octroyée dans le but de faire face aux conséquences économiques de la crise de l'énergie ;
- l'indemnité visée à l'alinéa 1^{er} est payée ou attribuée entre le 1^{er} juillet 2022 et le 31 décembre 2023.

Les indemnités visées à l'alinéa 1^{er} sont mentionnées sur la note de calcul qui est jointe à l'avertissement-extrait de rôle en matière d'impôt des personnes physiques du bénéficiaire (article 7/1, alinéa 3, de la Loi susmentionnée du 30.10.2022).

1.3.18.2. ... les indemnités remboursées ne sont pas déductibles

Par dérogation aux articles 49, 183 et 235 du même Code, la partie des indemnités qui a été antérieurement définitivement exonérée de l'impôt sur les revenus conformément à l'alinéa 1^{er}, et qui est remboursée au profit de la région, de la communauté, de la province ou de la commune concernée, n'est pas considérée comme des frais professionnels déductibles (article 7/1, alinéa 4, de la Loi susmentionnée du 30.10.2022).

2. FRAIS PROFESSIONNELS / DÉPENSES NON ADMISES

[illegible][illegible]

2.1. Aspects généraux

Tous les frais de fonctionnement de l'entreprise ne sont pas déductibles. Certains frais sont expressément exclus par le législateur de la déduction fiscale (ex. les impôts sur les revenus, les amendes, etc.), les autres peuvent être déductibles seulement en partie (ex. les frais de voitures, les frais de restaurant et de réception, les frais de cadeaux d'affaires etc.). Les frais précités non déductibles sont ajoutés au résultat fiscal en les reprenant dans la deuxième composante du bénéfice, notamment les dépenses non admises.

Il n'est pas exclu que l'intégration dans les dépenses non admises constitue, en fait, la compensation d'une réserve préalablement taxée à présent reprise qui, par conséquent, ne mène pas à une augmentation du résultat fiscal. Ce sera le cas, entre autres, pour une « provision pour impôts » qui a préalablement été comptabilisée et considérée sur le plan fiscal comme une réserve taxée et qui, durant une période imposable ultérieure, est utilisée pour supporter un impôt non déductible qui sera utilisée un exercice fiscal plus tard pour payer un impôt non déductible. Dans ce cas, la diminution des réserves taxées sera en effet compensée par une dépense non admise.

En outre, les « dépenses non admises » sont aussi utilisées pour reprendre dans le résultat fiscal des exonérations fiscales accordées antérieurement lorsque ces exonérations ne sont plus justifiées, par exemple suite au fait que les conditions à respecter en matière d'exemption ne sont plus justifiées (ex. la reprise de l'exonération accordée dans le passé pour cause de recrutement complémentaire pour la recherche scientifique).

2.2. Distinction dépenses non admises / réserves taxées

Il est important de distinguer les dépenses non admises des réserves. Lorsque les dépenses non admises de l'entreprise ont quitté effectivement le patrimoine de l'entreprise (ex. les impôts sur le revenu ou les amendes payés), le montant non déductible est repris dans les dépenses non admises. Si, par contre, les dépenses non admises n'ont pas quitté le patrimoine de l'entreprise (ex. les excédents d'amortissements, certaines provisions, etc.), le montant non déductible est imposé comme une réserve taxable. Dans l'exposé qui suit, nous porterons attention aux frais professionnels déductibles et si besoin est, à la partie non déductible de ces frais. Ensuite, nous envisagerons les frais non déductibles dans tous les cas.

2.3. Aperçu

2.3.1. Impôts non déductibles (article 198, premier alinéa, 1° à 6° CIR 92)

Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

- l'impôt des sociétés, les sommes versées à valoir sur l'impôt des sociétés et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance de l'article 261 ;
- l'impôt et les taxes complémentaires sur les participations qui sont dus par le débiteur de la participation à la

décharge du bénéficiaire, visés à l'article 113 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ;

- les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard dans la mesure où ils sont afférents aux impôts non déductibles ;
- les versements anticipés ;
- les précomptes, à l'exception du précompte immobilier et du crédit d'impôt, mais y compris les accroissements, les suppléments, les frais et les intérêts de retard ;
- le précompte mobilier supporté par le débiteur de revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance des articles 174/1 et 261 ;
- la quotité forfaitaire d'impôt étranger ;
- le précompte mobilier supporté par la société à la décharge du bénéficiaire des revenus ;
- la montant estimé de la dette fiscale ;
- certaines taxes (article 198, premier alinéa, 4°, 6°, 8° et 9° CIR 92).

Les impôts remboursés mais non déductibles doivent être déduits, par priorité, des impôts non admis de la période imposable ; le solde éventuel, qui n'est pas imputable, est régularisé par une majoration de la situation de début des réserves (voir Chapitre 7, 1.2.3., « Adaptations de la situation de début des réserves taxables », littera B).

Les intérêts moratoires dus sur l'impôt à récupérer sont des revenus taxables et ne doivent donc pas être déduits des dépenses non admises ou être régularisés via la situation initiale des réserves.

2.3.2. Les impôts régionaux, prélèvements et redevances

A. Impôts en principe non déductibles

Règle

Depuis l'exercice d'imposition 2004, les impôts, taxes et rétributions régionaux ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à ces impôts, ne sont plus déductibles au titre de frais professionnels. (article 198, premier alinéa, 5° CIR 92).

Quels impôts ?

Seuls les véritables impôts régionaux que les régions lèvent dans l'exercice de leurs propres compétences sont touchés par la limite de déduction. Concrètement, les prélèvements régionaux pour l'environnement sont visés.

Pour la Flandre, il s'agit, par exemple, du prélèvement pour inoccupation, du prélèvement pour déchets, le prélèvement pour les eaux de surface, le prélèvement en matière de permis d'environnement, le prélèvement pour prise d'eau, le prélèvement pour l'extraction d'eau de sol, le prélèvement pour la pollution des excédents de fumier, le prélèvement en matière de déchet animal, le prélèvement en matière d'extraction de gravier, le prélèvement pour délivrance d'une attestation de sol.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Exception : la taxe au kilomètre

Les régions ont décidé de transformer une partie de la taxe de circulation qui pour le moment ne constitue pas une taxe totalement régionale, sous la forme d'une véritable taxe régionale ou d'une redevance.

Le gouvernement ne veut pas que ce changement de nature de l'impôt susvisé ait des conséquences pour le contribuable au niveau de la déductibilité fiscale de ce coût.

C'est ainsi que l'article 198, § 1, 5° CIR 92 a été modifié dans le but de garantir la déductibilité fiscale pour l'utilisateur régional pour l'usage d'un véhicule ou de la voie publique.

Les impôts, taxes et rétributions régionaux autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et autres que ceux instaurés par les Régions pour l'usage de véhicules ou pour l'usage de la voie publique, ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à ces impôts, taxes et rétributions sont bien fiscalement déductibles (article 198, 5° CIR 92 tel que modifié par la Loi du 21.12.2013 concernant la déductibilité d'impôts, taxes et rétributions régionaux (MB 31.12.2013 ; en vigueur au plus tôt le 1^{er} janvier 2016).

B. Les impôts repris dans la loi relative au financement restent déductibles

Cette mesure ne s'applique pas donc pour les prélèvements visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des communautés et des régions.

Les impôts suivants restent donc déductibles :

- la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées ;
- les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume ;
- le précompte immobilier ;
- les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport d'une habitation fait par une personne physique dans une société belge ;
- les droits d'enregistrement sur :
 - a. la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique ;
 - b. les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens ;
- les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ;
- la redevance radio et télévision ;
- la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
- la taxe de mise en circulation ;
- l'eurovignette.

Exception : taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement

La taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement visées à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1° et 2°, de la Loi spéciale du 16.01.1989 relative au financement des Communautés et des Régions ne constituent pas des frais professionnels (article 53, 32° CIR 92 juncto article 198, § 1^{er}, 5° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses ; applicable aux impôts dus à partir du 01.01.2024).

C. Les amendes belges et européennes en matière de libre concurrence

Amendes européennes

Dans sa circulaire du 13.08.2008, l'Administration revient sur sa position suivant laquelle les amendes relatives aux infractions aux articles 85 et 86 de la convention CEE seraient déductibles (Com.IR 53/110).

L'Administration invoque la réglementation en matière de déductibilité (une amende est déductible lorsqu'elle est accessoire à une chose principale déductible). In casu, il s'agit d'une amende en matière de « cartel ».

Elle considère que les dispositions du Com.IR 53/110 sont contraires à la disposition de l'article 53, 6° CIR 92. Elle invoque les raisons suivantes :

- l'amende cartel EU concerne une vraie amende et n'est donc pas comparable à une amende TVA proportionnelle (déductible) vu que, pour une amende cartel EU, on n'est pas en présence d'une majoration d'impôt ou d'une amende administrative proportionnelle à un impôt déductible au titre de frais professionnel mais d'une simple amende ;
- l'absence de déductibilité des amendes cartel EU dans les autres pays EU : il en résulterait une discrimination à l'égard de ces pays et cela pourrait être qualifié d'aides occultes par les États ;
- en ce qui concerne les principes de bonne administration, l'Administration considère qu'il convient de donner priorité au principe de légalité.

La Cour constitutionnelle a estimé que la non déductibilité des amendes pour cartel n'est pas discriminatoire (C.C n° 161/2012 du 20.12.2012).

Amendes belges en matière de libre concurrence

Dans la même circulaire, l'Administration considère également que les amendes belges relatives aux infractions en matière de libre concurrence font partie des amendes non déductibles. L'actuelle Loi relative à la protection de la libre concurrence économique, telle que coordonnée le 15.09.2006 (MB 29.09.2006, 3^{ème} éd) est inspirée par la réglementation européenne.

2.3.3. Amendes, confiscations et pénalités de toute nature (article 53, 6° CIR 92)

2.3.3.1. Jusqu'au 31.12.2019 (exercice d'imposition 2020)

En principe, non déductibles

En général, les amendes ne sont pas considérées comme des frais faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels imposables et ne sont donc pas déductibles comme frais professionnels. Il s'agit notamment :

- des amendes administratives établies suite à une infraction contre un des codes fiscaux ; les accroissements d'impôt proportionnels sont néanmoins déductibles dans la mesure où ils ont trait à des impôts déductibles (p.ex. les amendes TVA proportionnelles) ;
- des amendes pénales pour les mêmes raisons ;
- des amendes de circulation, même si elles sont encourues soit par des dirigeants d'entreprise, soit par le personnel de la société ;
- des amendes suite à des infractions à la réglementation économique (p.ex. la réglementation des prix) ;
- des amendes suite à des infractions à la réglementation sociale.

Sont toutefois déductibles

En principe, les amendes TVA et administratives en matière d'impôts directs ne sont pas déductibles.

Toutefois, cette absence de déductibilité ne vise que les sanctions ayant un caractère punitif (au sens pénal) et non les majorations d'impôts. La Cour de cassation a déduit cette théorie des travaux préparatoires.

Les majorations d'impôt exprimées en pourcentages sont donc déductibles pour autant qu'elles concernent des impôts déductibles. Cela ne vaut pas pour les majorations d'impôt relatives à des impôts directs (elles constituent elles-mêmes des frais non déductibles) mais bien relatives à des amendes TVA exprimées en pourcentages (article 70, § 2 CTVA) étant donné que, dans la mesure où elle ne peut être considérée comme un impôt anticipatif et qu'elle présente un lien direct avec l'activité professionnelle, la TVA est déduite au titre de frais professionnels (Cass., 12.01.1995).

2.3.3.2. À partir du 01.01.2020 (exercice d'imposition 2021)

L'article 53, 6° CIR 92 est clarifié afin que toutes les amendes administratives infligées par des autorités publiques ne puissent plus constituer des frais professionnels, même si elles sont relatives à des impôts déductibles et indépendamment de la qualification de ces amendes ou majorations en tant que sanction pénale en vertu du droit belge ou en vertu de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Sont considérées comme dépenses non admises les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les amendes administratives infligées par des autorités publiques, même lorsque ces amendes n'ont pas le caractère d'une sanction pénale et même lorsque leur montant est calculé sur la base d'un impôt déductible, les confiscations et les pénalités de toute nature, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations visées à l'article 30, de même que les majorations des cotisations sociales, les prélèvements de régulation fiscale ou sociale, de même que les sommes d'argent visées à l'article 216bis du Code d'instruction criminelle; (article 53, 6° CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 27.12.2021 – MB 31.12.2021).

2.3.4. Pensions et versements pour pensions non-déductibles

Nous renvoyons au Chapitre 4, 5.2, « Versement au titre de pension complémentaire ».

2.3.5. Frais de voiture non déductibles et moins-values sur voitures

2.3.5.1. Pourcentage

Les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 ne sont déductibles que dans les limites suivantes (article 66, § 1, al. 1 CIR 92, tel que remplacé par Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 (à partir du 01.01.2020)) :

1. 40 % s'ils émettent 200 grammes de CO₂ par kilomètre, ou plus ;
2. un taux déterminé par la formule suivante, dans les autres cas : $120 \% - (0,5 \% \times \text{coefficient} \times \text{grammes de CO}_2 \text{ par kilomètre})$, où le coefficient est fixé à 1 pour les véhicules alimentés au diesel, et à 0,95 pour les véhicules équipés d'un autre moteur. Lorsque le véhicule est équipé d'un moteur au gaz naturel et que sa puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux, le coefficient est réduit à 0,90.

Par véhicule équipé d'un autre moteur, on entend par exemple un moteur à essence, LPG, biocarburant, électrique, ou autre (edm).

Un moteur au gaz naturel roule au CNG (edm).

La Loi du 25.11.2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité (MB 03.12.2021) a introduit un durcissement/verdissement de la limite de déduction des frais de voiture.

En ce qui concerne la circulaire administrative abordant ce sujet, nous renvoyons à la Circulaire 2021/C/115 du 22.12.2021 relative au verdissement fiscal de la mobilité.

Dans un souci de clarté, nous avons établi un certain nombre de tableaux dans lesquels sont regroupées les limitations de déduction évoquées ci-dessous.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Tableau « Véhicules avec émissions de carbone, autres que véhicules hybrides rechargeables »

Véhicule acheté	Pourcentage de déduction par année calendrier					
	Jusqu’au 01.07.2023	Du 01.07.2023 au 31.12.2024	Ei. 2026	Ei. 2027	Ei. 2028	Ei. 2029
Avant le 01.01.2018	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50 of 75 % (ipp)					
Avant le 01.07.2023	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50 %					
Du 01.07.2023 au 31.12.2025	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50%	Idem, sauf max. 75, pas de minimum	Idem, sauf max. 50 %	Idem, sauf max. 25 %	0 % pour tous les frais	
À partir du 01.01.2026	0 % pour tous les frais					

Tableau « Véhicules hybrides rechargeables »

Véhicule acheté	Pourcentage de déduction par année calendrier					
	Jusqu’au 01.07.2023	Du 01.07.2023 au 31.12.2024	Ei. 2026	Ei. 2027	Ei. 2028	Ei. 2029
Avant le 01.01.2018	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50 ou 75 % (ipp); applicable à toute les hybrides					
Du 01.01.2018 au 31.12.2022	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50 %; véhicule correspondant aux ‘fausses hybrides’					
Du 01.01.2023 au 30.06.2023	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50 %, avec un max de 50 % pour le carburant					
Du 01.07.2023 au 31.12.2025	Pourcentage de déduction initial, max. 100, minimum 50 %, avec un max de 50 % pour l’essence et le diesel	Idem, sauf max. 75, pas de minimum	Idem, sauf max. 50 %	Idem, sauf max. 25 %	0 % pour tous les frais	
À partir 01.01.2026	0 % pour tous les frais					

Tableau « Véhicules sans émission de carbone » (voitures électriques)

Véhicule acheté	Pourcentage de déduction par année calendrier (exercice d’imposition 21 et s.)
Avant le 31.12.2026	100 %
À partir du 01.01.2027	95 %
À partir du 01.01.2028	90 %
À partir du 01.01.2029	82,5 %
À partir du 01.01.2030	75 %
À partir du 01.01.2031	67,5 %

2.3.5.2. Minimum et maximum

Le taux déterminé conformément à l'alinéa 1^{er}, 2^o, ne peut être inférieur à 50 %, ni supérieur à 100 % et s'élève à un minimum de 75 % pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 1^{er} janvier 2018 (article 66, § 1, al. 2 CIR 92, tel que remplacé par Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

De par le renvoi à l'article 66, § 1, al. 1, 2^o CIR 92 (et donc plus vers l'article 66, § 1, al. 1, 1^o CIR 92), la limite minimale de 50 % n'est plus applicable aux véhicules qui émettent plus de 200 grammes CO₂.

Toutefois, à l'impôt des sociétés, le minimum de 75 % susmentionné pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 01.01.2018 n'est pas applicable (article 198bis CIR 92).

2.3.5.3. Véhicules hybrides rechargeables – faux hybrides

Une disposition analogue à celle applicable au calcul de l'ATN est introduite en ce qui concerne la déductibilité des frais liés à un véhicule qualifié de « faux hybride ».

Il s'agit des véhicules qui fonctionnent partiellement à l'aide de carburants et partiellement à l'aide d'une batterie électrique rechargeable, mais dont la capacité de la batterie électrique ne permet pas un usage significatif du véhicule via cette source d'énergie.

Lorsque le véhicule visé à l'article 65 est un véhicule hybride rechargeable visé à l'article 36, § 2, alinéa 10, qui est équipé d'une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre, l'émission de grammes de CO₂ visée à l'alinéa 1^{er} à prendre en considération est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant. S'il n'existe pas de véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant, la valeur de l'émission est multipliée par 2,5 (article 66, § 1, al. 3 CIR 92, tel que remplacé par Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

L'alinéa 3 n'est pas applicable aux véhicules hybrides achetés avant le 1^{er} janvier 2018 (article 66, § 1, al. 6 CIR 92, tel que remplacé par Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Ce dernier alinéa a pour conséquence que ces véhicules pourront dans le futur continuer à bénéficier du régime applicable avant le 01.01.2018.

2.3.5.4. Dépenses visées

Les frais professionnels limités sont (article 66, § 1 CIR 92) :

- tous les frais directs ou indirects relatifs à l'achat, la location, la possession, l'usage et l'entretien des voitures, voitures mixtes et minibus, tels que ces véhicules sont

définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur ;

- les moins-values réalisées ou la différence négative entre le résultat comptable et le résultat fiscal à l'occasion de la réalisation des voitures susvisées.

Le fait que ces voitures sont ou non utilisées en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnel n'a pas d'importance.

2.3.5.5. Dépenses non visées

Cependant, la limitation précitée ne s'applique pas :

- aux frais de carburant, peu importe le type de carburant jusqu'au 31.12.2009 ; à partir du 01.01.2010, les frais de carburant sont soumis à la limitation des 75 % ; à partir de l'exercice d'imposition 2021, les frais de carburant sont soumis à la limitation en fonction des émissions de CO₂ précitée.
- aux frais de financement ; on notera à ce propos que les charges financières relatives aux emprunts ou aux contrats de location-vente restent intégralement déductibles ; les charges financières relatives aux contrats d'emprunts sont également déductibles, pourvu que les conditions suivantes soient remplies :
 - le contrat doit avoir une durée minimale de 24 mois ;
 - les charges financières doivent être reprises séparément ;
 - le taux d'intérêt ne peut pas être supérieur au taux appliqué par la B.N.B., majoré de 3 points de pourcentage ;
- les frais relatifs à l'achat, la location, l'usage ou l'entretien d'un mobilophone ;
- la TVA non déductible relative aux frais précités ;
- les frais qu'une entreprise encourt pour offrir le stationnement à sa clientèle, comme par exemple, la location ou l'amortissement d'une place de parking ;
- les frais qu'une entreprise encourt pour offrir le stationnement à son personnel durant les heures de travail (QP 8.1.2008) ;
- la cotisation de solidarité en fonction de l'émission de CO₂ ; il s'agit d'une cotisation sociale au sens de l'article 52, 3^o, a CIR 92 (QP11.01.2008) ;
- les frais liés à un véhicule de remplacement.

De plus, elle n'est pas d'application sur des véhicules qui (article 66, § 2 CIR 92) :

- sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
- sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet ;
- sont donnés exclusivement en location à des tiers.

On cite également que la restriction est toutefois applicable dans le chef de l'utilisateur du service de taxis ou dans le chef du locataire du véhicule (article 66, § 3 CIR 92).

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

2.3.5.6. Frais remboursés

Cette limitation de frais s'applique également aux frais de voitures remboursés à des tiers. On doit faire la distinction entre d'une part, les indemnités, qui sont des remboursements, sur base de factures, de charges réelles et d'autre part, les indemnités forfaitaires kilométriques.

Dans le premier cas, la limitation précitée est d'application compte tenu de la nature des frais remboursés ; dans le deuxième cas, 30 % de l'indemnité kilométrique est présumé concerner des frais de carburant (= 75 % déductibles) et 70 % d'autres frais de voiture (= déductibilité limitée en fonction de l'émission de CO₂).

2.3.5.7. Plus-values taxables partiellement

Les plus-values ne sont prises en considération qu'à concurrence du pourcentage mentionné (article 185ter CIR 92).

La partie non imposable doit être éliminée du résultat fiscal par une majoration de la situation de début des réserves imposables (voir Chapitre 7, 1.2.3., « Adaptation de la situation de début des réserves »).

2.3.5.8. Moins-values

En ce qui concerne les moins-values, celles-ci sont déductibles au taux égal au rapport exprimé en pourcentage entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente et la somme des amortissements comptables pour les périodes imposables correspondantes (article 198bis, 2° CIR 92).

2.3.5.9. Motos

Les frais relatifs à l'utilisation d'un vélomoteur pour les déplacements professionnels ne subissent pas la limitation de la déduction, ni le forfait de 0,15 EUR par kilomètre d'application en matière d'impôt des personnes physiques mentionné au § 4 du même article. Les deux dispositions concernent uniquement les véhicules, voiture à utilisation mixte ou minibus.

2.3.5.10. Taxis

La limitation des 75 % s'applique aux taxis (pas de limitation en fonction de l'émission de CO₂) (QP 17.06.2008).

2.3.5.11. Transport collectif

La limitation n'est pas d'application pour les frais de minibus utilisés pour les transports collectifs (voir plus-loin).

2.3.5.12. Influence des avantages de toute nature – intervention personnelle

Lorsque les frais concernent des véhicules qui sont utilisés par des tiers, aucune limitation ne doit être appliquée lorsqu'un avantage équivalant est retenu comme avantage toute nature dans le chef de ce tiers. Cela s'explique par le fait que les frais de voiture acquièrent le caractère de rémunération lorsqu'ils représentent un avantage de toute nature.

La limitation de la déduction ne s'applique pas aux rémunérations (application de la théorie dite de la rémunération, introduite par la Circulaire A G Fisc n°. 30/2014 (Ci. RH 243/633.725) d.d. 15.07.2014).

Lorsque l'avantage est racheté (par le biais d'une contribution), selon l'Administration, c'est seulement le montant net qui peut échapper à la limitation de la déduction (en cas de contribution financière égale au montant de l'avantage, il n'y aura pas de déduction) (Q.P. n° 1206 de M. Borginon du 27.03.2006) Certaines juridictions ne suivent pas cette interprétation (par. ex Anvers, 17.05.2011, 2006/AR/2848 (arrêt intermédiaire), arrêt définitif et Anvers, 11.09.2012, pourvoi en cassation introduit par l'Administration (Cass., 10.10.2014, F.13.0027.N) ; Anvers, 12.02.2019, 2017/AR/1413 ; Gent, 17.12.2019, 2018/AR/1804)).

L'Administration maintient sa position (QP n°15 du 22.10.2014 de Veerle Wouters) et est suivie par une partie de la jurisprudence (par ex. Cass., 10.10.2014, F.13.0027.N ; Cass., 08.01.2021, F.20.0046.N).

Actuellement, cette situation demeure inchangée (exercice d'imposition 2021).

À partir de l'exercice d'imposition 2022, le texte a été modifié par le législateur de sorte que tant l'ATN que l'intervention personnelle peuvent venir en diminution de la limitation.

En ce sens, le texte de loi précise à présent que : 'Les frais soumis à la limitation de déduction sont 'les frais d'un véhicule mis à disposition pour l'utilisation à des fins personnelles d'un tiers, à l'exception du montant qui correspond à l'avantage de toute nature imposé dans le chef dudit tiers et de l'intervention personnelle dudit tiers pour l'utilisation à des fins personnelles de ce véhicule' (article 66, § 3 CIR 92 tel ne qu'introduit pas le Loi du 25.11.2021).

2.3.6. Quotité de l'avantage de toute nature voiture

Les frais de véhicules visés à l'article 65 CIR 92, à concurrence de 17 % de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition visé à l'article 36, § 2, al. 1 à 9 CIR 92, sont à considérer comme des dépenses non admises (article 198, § 1, 9° CIR 92).

Le fait que la société ait des pertes fiscales n'a aucune incidence sur la taxation du montant susvisé. Il reste soumis à l'impôt et constitue une base imposable minimale de la société puisqu'aucune perte ne pourra s'imputer sur ce montant.

Le pourcentage de 17 % s'explique par le fait que les employeurs supportent 1/7 des charges liées à l'avantage (17 % de 6/7 est égal à 14,52 %, ce qui équivaut à 1/7).

Il n'y aura pas d'augmentation du résultat fiscal lorsque la contribution financière versée par le bénéficiaire est égale au montant forfaitaire de l'avantage de toute nature.

40 % de l'atn en cas de prise en charge des frais de carburant

Par dérogation au 9, ne sont pas considérés comme des frais professionnels les frais de véhicules visés à l'article 65, mis, gratuitement ou non, à disposition à des fins personnelles, à concurrence de 40 % du montant tel que déterminé conformément à l'article 36, § 2, alinéas 1^{er} à 9, lorsque les frais de carburant liés à cette utilisation personnelle sont, en tout ou en partie, pris en charge par la société (article 198, § 1, 9^obis CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 25.12.2016).

La participation propre ne peut être portée en déduction

À partir du 01.01.2017, le contenu du texte de loi est modifié avec pour conséquence qu'il ne peut plus être tenu compte du montant de la participation propre (Loi-programme du 25.12.2016, entrée en vigueur à partir du 01.01.2017).

Concrètement, le texte ne renvoie plus que vers l'article 36, § 2, al. 1 à 9 CIR 92. L'article 36, § 2, al. 10 CIR 92 précise que l'intervention du bénéficiaire est portée en déduction de l'avantage. En ne renvoyant plus vers cette disposition, il ne peut désormais plus être tenu compte de la participation propre pour déterminer le montant à reprendre en dépense non admise.

2.3.7. Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles (article 53, 8^o CIR 92)

Généralités

Ne sont déductibles au titre de frais professionnels qu'à concurrence de 50 % :

- les frais de réception, à savoir tous les frais liés à la réception de tiers dans le cadre de relations d'affaires (par exemple les frais de traiteur pour l'achat de boisson et de nourriture, rémunération du personnel de maison).

Publicité / Réception

Lorsque des frais de réception constituent plutôt des frais de publicité ou démonstration, ceux-ci ne tombent pas sous la limitation mentionnée ci avant. Exemple :

En principe, ne sont pas repris dans la limitation :

- les frais relatifs à une salle d'exposition où la société expose ses produits fabriqués ou commercialisés ;
- les frais de démonstration ;
- les frais de dégustation relatifs à des produits fabriqués ou commercialisés par la société ;
- les frais de transport faits afin d'offrir la possibilité aux clients potentiels de visiter les installations de la société ;
- les frais pour le personnel qui peuvent être considérés comme des avantages sociaux collectifs limités, comme la distribution de boissons rafraîchissantes, de potage, de café, etc., pendant les heures de service ;
- les frais de réception exposés dans l'enceinte d'un complexe sportif ou culturel ;

- les frais de réception qui peuvent être imposés dans le chef du bénéficiaire comme des avantages de toute nature ;
- les cadeaux d'affaires, soit tous les objets d'une certaine valeur périodiquement ou accidentellement offerts à des relations commerciales (p.ex. les frais d'achat de boissons alcoolisées, de parfums, de vin, de gadgets, etc.).

Articles de publicité

En ce qui concerne les cadeaux d'affaires, ne sont pas concernés par la limitation :

- les articles publicitaires d'une valeur limitée portant de manière apparente et durable la dénomination, le logo ou la marque commerciale de l'entreprise et qui sont destinés à une large distribution (p.e. des briquets, des stylos, etc.) ;
- les échantillons, soit des petites quantités d'un certain produit, qui doivent permettre à l'utilisateur ou au consommateur de faire connaissance avec le produit et de le juger.

Cadeaux d'affaires

Parmi les cadeaux d'affaires qui subissent la limitation, on retrouve des objets d'une certaine valeur qui à l'occasion d'un événement (par ex. nouvel an) ou occasionnellement sont offerts à des relations professionnelles comme du vin, champagne ou alcool, parfums, maroquinerie, montres, appareils ménagers, appareils photo, projecteurs dia, caméra, etc. ainsi que des fleurs, pralines, chocolats, ou pâtisseries, chèques cadeau, chèques surprises, chèques culturels, etc.

S'il s'agit d'un produit qui est produit ou vendu par l'entreprise même, la déduction à concurrence de 100 % peut être effectuée, sauf lorsqu'il s'agit d'articles de publicité ou d'échantillons.

Lorsqu'il s'agit de prix (pas en argent liquide) qui sont liés à une loterie ou à une compétition organisée par l'entreprise, les frais y relatif ne sont pas limités.

Les cadeaux d'affaires qui représentent un avantage de toute nature dans le chef du bénéficiaire ne sont déductibles qu'à concurrence de 50% s'ils sont offerts à d'autres personnes que des commerçants ou des personnes exerçant une profession libérale.

Lorsqu'ils sont offerts à des commerçants ou des personnes exerçant une profession libérale, les possibilités suivantes existent :

- une fiche 281.50 est établie : 100 % déductible ; taxable dans le chef du bénéficiaire ;
- si aucune fiche 281.50 n'est établie ;
- et que le cadeau d'affaires coûte moins de 125 EUR : 50 % déductible ;
- et que le cadeau d'affaires coûte plus de 125 EUR : pas déductible (commission secrète).

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Frais remboursés

Les frais remboursés à des tiers (p.ex. aux administrateurs, associés actifs, gérants ou membres du personnel de la société) subissent également une limitation dans le chef du débiteur.

Exception : COVID-19 – corona : temporairement déductible à 100 %

Afin de soutenir le secteur de l'événementiel, durement touché par la crise économique découlant de la pandémie du COVID-19, mais aussi les professionnels qui vont faire appel à ses services dès leur réouverture le 8 juin 2020, le gouvernement propose dans le présent projet de loi d'autoriser la déductibilité totale de ces types de frais professionnels susmentionnés, à condition que ceux-ci soient exposés entre le 08.06.2020 et le 31.12.2020.

Les frais de cadeaux d'affaires, également visés à l'article 53, 8° CIR 92 ne sont pas visés par la présente mesure temporaire.

Sans préjudice de l'article 49 CIR 92, et par dérogation aux articles 53, 8°, 183 et 235 du même Code, 10 % de la quotité professionnelle des frais de réception faits ou supportés entre 08.06.2020 et 31.12.2020 constitue des frais professionnels (article 9 de la Loi du 15.07.2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 – MB 23.07.2020).

Voir aussi la Circulaire 2020/C/132 du 26.10.2020 relative à la déduction majorée des frais de réception.

2.3.8. Frais de restaurant non déductibles

Généralités

La partie professionnelle des frais de restaurant qui ont été faits ou ont été supportés à partir du 1^{er} janvier 2005 peut être déduite à concurrence de 69 % au titre de frais professionnels (article 53, 8°bis CIR 92). Cette disposition ne vaut pas pour les frais de restaurant des représentants du secteur alimentaire, dont la nécessité dans l'exercice de l'activité professionnelle, dans le cadre d'une relation potentielle ou réelle de fournisseur à client, est établie par le contribuable.

En ce qui concerne les frais de restaurant réalisés dans le cadre d'un séminaire ou d'un colloque, la facture du séminaire ou du colloque doit distinguer clairement les frais de restaurant des autres frais.

Exceptions supprimées

Depuis le 1 janvier 2004, il a été mis fin à certaines dérogations administratives qui permettaient de déduire certains frais de restaurant complètement (100 %) (Circ. 26.05.2004, AAF/2004-0171) :

- les frais de restaurant à l'étranger ;
- les frais de restaurant compris dans les notes d'hôtel ;
- les frais de restaurant durant séminaires, colloque ;
- les cafétérias d'entreprise pour les dirigeants d'entreprises ou pour les relations professionnelles.

En ce qui concerne ces dernières, les frais relatifs aux membres du personnel affectés au restaurant d'entreprise ne sont pas soumis à la limitation de déduction à concurrence de 69 % (QP 05.02.2007).

En réponse à une question parlementaire, le ministre s'est de nouveau montré ouvert sur la déductibilité des frais de restaurant exposés dans le cadre de déplacements de service à l'étranger en disant que si l'employé ou le dirigeant d'entreprise consomme un repas à prix raisonnable dans le cadre d'un voyage d'affaire, en l'absence de client, de fournisseurs ou autres relations d'affaire (considéré par conséquent comme des « frais propres à l'employeur » ou « frais propres à l'entreprise »), le remboursement du montant réel de ces frais par l'employeur ou la société dans laquelle le dirigeant exerce sa fonction sera totalement déductible (Q.P nr. 61 de Monsieur le député Luk Van Biesen du 21.11.2014, la Chambre, Questions et réponse, 2014-2015, Q RVA54/008 du 19.1.2015, pp.136-137).

2.3.9. Frais de vêtements professionnels non spécifiques (article 53, 7° CIR 92)

Généralités

Les frais d'achat, d'entretien et de réparation de vêtements professionnels non spécifiques, y compris les indemnités en la matière payées à des tiers, ne sont pas des frais professionnels déductibles.

Vêtements professionnels spécifiques

Peuvent être considérés comme des frais de vêtements spécifiques, les vêtements de travail imposés par une réglementation relative à la protection du travail (p.e. des casques, des combinaisons de travail, des bottes, etc.) ou par une convention collective de travail (p.e. des uniformes, des bonnets, etc.), ainsi que tous les vêtements spécifiques portés normalement pour exercer la profession, qui sont adaptés à cette fin et qui, compte tenu de la nature de l'activité professionnelle, sont obligatoires, nécessaires ou d'usage (p.e. les vêtements de travail des boulangers et des bouchers, les uniformes des portiers, des hôtes, etc. non imposés par une CCT), à l'exclusion des vêtements, qui, dans la vie privée courante, sont le plus souvent considérés ou peuvent servir comme tenues de ville, de soir, de cérémonie, de voyage ou de loisirs.

Si les frais précités sont imposés dans le chef du bénéficiaire à titre d'avantage de toute nature, ils peuvent être déduits intégralement dans le chef de la société-employeur comme frais professionnels.

Avantage de toute nature ?

Le Ministre considère que si l'avantage est octroyé en raison d'un lien professionnel entre celui qui l'octroie et le bénéficiaire, à priori, il convient de considérer qu'il s'agit d'un revenu professionnel pour le bénéficiaire. De même, la société qui l'octroie ne peut décider elle-même du régime fiscal auquel sera soumis l'avantage, à savoir si elle reprend ces frais en dépenses non admises pour vêtements non professionnels (QP 29.04.2008).

Équipement de protection pour motos

En ce qui concerne l'équipement de protection des motocyclistes (combinaison, bottes, gants, etc.), il peut être admis que l'aspect sécuritaire prenne le pas sur l'aspect purement vestimentaire, de sorte que les frais pour un tel équipement peuvent être considérés non pas comme des frais de vêtement proprement dits mais bien comme des frais d'équipement de protection de motocycliste amortissables (circ. 23.11.2005).

Après examen et concertation avec différentes organisations de motocyclistes, il a été convenu que la disposition s'applique notamment lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'équipement de protection de motocycliste est acheté dans un commerce spécialisé dans ce type de matériel ;
- il s'agit d'un équipement de protection spécifique à la moto (le survêtement proprement dit) ou de sous-vêtements thermiques (les t-shirts, pulls, chaussettes, etc. sont exclus) ;
- une facture est délivrée ; la marque, le modèle et la description de l'équipement de protection de motocycliste acheté sont mentionnés sur cette facture.

Dans la circulaire visée, on reprend une liste non limitative d'éléments qui peuvent être considérés comme équipement de protection de motocycliste.

2.3.10. Intérêts exagérés

Voir Chapitre 4, 4, « Intérêts ».

2.3.11. Avantages anormaux ou bénévoles (article 26 CIR 92)

Principe

Sont ajoutés à ses propres bénéfices, tous les avantages anormaux ou bénévoles accordés par une entreprise établie en Belgique :

- soit à des personnes physiques ou des personnes morales en général, sauf si ces avantages sont pris en compte pour déterminer la base imposable dans le chef du bénéficiaire ;
- soit à une entreprise située à l'étranger avec laquelle l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, soit encore à une personne ou une entreprise qui a des intérêts communs avec l'entreprise étrangère précitée ;
- soit à une personne ou une entreprise qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où elles sont établies, ne sont pas soumises à un impôt sur les revenus ou sont soumises à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique, soit encore à une personne ou une entreprise qui a des intérêts communs avec l'entreprise étrangère précitée.

La preuve de la (possible) taxation en tant que revenus divers dans le chef du bénéficiaire suffit pour ne pas appliquer l'article 26 CIR 92 (Trib. Anvers, 24.06.2005).

En ce qui concerne les dispositions de droit commun en matière d'impôts qui sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique : voir paragraphe supra.

Ces avantages sont ajoutés au résultat fiscal de la société qui les consent, sous réserve des dispositions de l'article 54 CIR 92.

Définition

Par avantages anormaux ou bénévoles, on entend essentiellement des transferts de bénéfices d'une société vers une autre par le biais, soit de pratiques anormales comme l'achat à un prix anormalement élevé ou la vente des biens à un prix anormalement bon marché, soit par la conclusion d'emprunts sans intérêts ou d'emprunts à taux anormalement bas, soit par la mise à disposition gratuite ou à un prix anormalement bas des éléments de l'actif, comme le matériel et l'outillage, soit par transfert des immobilisations en dessous de leur valeur réelle, etc., de sorte que le résultat de la société attributrice de l'avantage du distributeur est finalement influencé de manière défavorable.

En revanche, les avantages qui résultent des activités commerciales normales ou qui entrent en ligne de compte, directement ou indirectement, pour la détermination des revenus imposables en Belgique, ne sont pas considérés comme des avantages anormaux ou bénévoles non admis. La même règle s'applique en principe aux avantages obtenus par une société assujettie à l'impôt des sociétés.

En l'espèce, la charge de preuve incombe à l'Administration. Afin d'obtenir la sécurité juridique, le contribuable peut demander une décision anticipée en matière fiscale.

Pas de valorisation forfaitaire

Une jurisprudence considère toutefois qu'un avantage anormal ou bénévole ne peut être déterminé forfaitairement sur base des dispositions de l'article 18 AR/CIR 92, vu que cette disposition vise uniquement l'exécution de l'article 36 CIR 92, à savoir la détermination forfaitaire des avantages de toute nature taxables dans le chef des employés et dirigeants d'entreprise. Cette disposition ne peut donc être invoquée pour déterminer forfaitairement un avantage anormal ou bénévole visé à l'article 26 CIR 92 (Bruxelles, 23.04.1999 ; Anvers, 29.06.1999 et 02.07.1999).

Prix de transfert

Dans le cadre de l'analyse de l'octroi des avantages anormaux ou bénévoles, on se retrouve automatiquement dans la matière relative aux prix de transfert (voir aussi Chapitre 6, 1.2, « Modification corrélative du bénéfice »). Des prix de transfert erronés engendrent l'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles.

L'Administration a consacré une circulaire à l'explication du modus operandi de l'analyse des prix de transfert (Circ. 14.11.2006).

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

On note les éléments essentiels suivants :

- l'Administration a créé une cellule « prix de transfert » (Circ. 04.07.2006) ;
- la circulaire comprend une liste non limitative de cas dans lesquels une analyse de contrôle en matière de prix de transfert peut être effectuée ;
- la circulaire prévoit la possibilité pour le fisc d'organiser une réunion de 'pré-audit' ; l'objectif étant de vérifier ensemble la portée du contrôle (documentation pertinente, disponible...) ;
- la circulaire précise que des demandes de documentation excessives doivent être évitées ;
- la circulaire introduit la notion de 'dirigeant d'entreprise vigilant' ce qui signifie un dirigeant d'entreprise qui décide proactivement de constituer une documentation en matière de prix de transfert ;
- la circulaire encourage les fonctionnaires à tenir compte en toute conscience du fait que les documents ne sont disponibles que dans une langue qui n'est pas une langue officielle de la Belgique ;
- le chef de la Cellule 'prix de transferts' a confirmé qu'un délai de trois mois pour répondre à une demande de renseignements en matière de prix de transfert est un délai raisonnable ;
- la circulaire reprend du Code de conduite la référence à une documentation standardisée et partiellement centralisée (et reprenant donc les concepts « masterfile » et « documentation spécifique au pays concerné ») ;
- la circulaire admet l'utilisation pratique de la base de données pan-europe dans le cadre d'une étude du « benchmarking ».

2.3.12. Avantages sociaux (article 38, 11° et 53, 14° CIR 92)

Généralités

Ne peuvent, conformément à l'article 53, 14° CIR 92, être déduits au titre de frais professionnels, les avantages sociaux qui sont accordés aux employés, dirigeants d'entreprises, anciens travailleurs, dirigeants d'entreprises ou leur ayants-droit et qui sont exonérés dans le chef des bénéficiaires en exécution de l'article 38, 11° CIR 92, pour autant qu'il s'agisse :

- soit d'avantages dont il n'est pas possible, en raison de leurs modalités d'octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires ;
- soit d'avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération ;
- soit de menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle.

Il s'agit, par conséquent, d'avantages insignifiants qui sont octroyés dans un but social par l'employeur – peu importe s'ils sont octroyés de manière obligatoire ou non obligatoire, directement ou par l'intermédiaire d'une caisse sociale – avec l'intention d'améliorer les relations avec le personnel et de favoriser l'attachement de celui-ci à l'entreprise.

Les avantages sociaux sont :

- non taxables dans le chef de leur bénéficiaire (article 38, § 1, al.1, 11° CIR 92) ;
- non déductibles au titre de frais professionnels dans le chef de l'employeur (art. 53, 14° CIR 92).

Nonobstant le fait que les avantages sociaux ne soient pas déductibles dans le chef de l'employeur, l'Administration a publié une liste d'avantages sociaux qui sont toutefois déductibles dans le chef de l'employeur et non taxables dans le chef de leur bénéficiaire.

L'Administration a publié une liste non limitative d'avantages sociaux exonérés non déductibles :

1. aide dans des situations exceptionnelles (p.ex soins de santé, maladie grave, accident, mariage, décès, etc...) à des membres du personnel, pensionnés ou à des membres de la famille du personnel décédé, de même que les interventions qui découlent d'une police d'assurance de type « soins de santé » ou « hospitalisation » qui ne couvrent que des cas exceptionnels (p.ex maladie grave, accident ou traitement médical) ;
2. voyages collectifs pour le personnel ;
3. participation à la fête de Saint-Nicolas ou autre fête votive en usage dans la profession concernée (notamment Saint-Eloi ou Sainte-Barbe), de Noël ou nouvel an pour le personnel ;
4. cadeau pour le mariage d'un membre du personnel ou lors de la naissance d'un enfant ;
5. la remise d'une récompense lors de la retraite d'un membre du personnel (cadeau en nature ou participation à une fête) ;
6. utilisation de l'équipement de l'entreprise (terrain de sport ou matériel de sport, salle de projection ou de théâtre, salle de réunion, etc.) par des membres du personnel pour le sport, la culture ou les loisirs ;
7. abonnements ou cartes d'entrée pour des manifestations culturelles ou sportives (concert, opéra, théâtre, événement sportif, etc.) octroyés à un prix avantageux ou distribués gratuitement au personnel ;
8. remboursement des frais d'études aux membres du personnel qui ont suivi individuellement des cours complémentaires qui ont pour but l'épanouissement personnel ou l'approfondissement des connaissances ;
9. séjours gratuits ou à prix réduit dans des maisons de vacances ou dans un centre de récréation de l'entreprise par des membres du personnel, anciens membres du personnel, leur épouse et enfants ;
10. 11e transport collectif – gratuit ou à prix réduit – de membres du personnel du domicile, de la gare, de l'arrêt de bus, etc., vers le lieu de travail et retour, organisé par l'employeur, par ses propres moyens de transport ou avec ceux d'un exploitant d'autocars ;
11. tickets gratuits pour le transport en commun qui sont accordés par la NMBS, LIJN, TEC, et le MIVB, à leurs membres du personnel et aux fonctionnaires et employés du Ministère du transport et des services publics ;
12. utilisation par des membres du personnel de compagnies aériennes de sièges non vendus ;

13. utilisation occasionnelle par le travailleur du véhicule de l'employeur pour des déplacements courts ;
14. la distribution gratuite de potage, de café, de thé, de bière ou de rafraîchissements pendant les heures de travail ;
15. mise à la disposition (gratuitement ou pour un prix réduit) d'un repas de midi composé d'une soupe ou de pain garni dans le restaurant de l'employeur ;
16. mise à la disposition d'un repas social (gratuitement ou pour un prix réduit) dans le restaurant de l'employeur ;
17. l'avantage découlant de l'accès à un économat ou à une masse d'habillement ou à un service médical ou pharmaceutique ;
18. utilisation de services de l'employeur au prix de revient (ex. banques qui ne demandent pas de commission à leurs employés pour l'achat d'actions pour compte propre) ;
19. l'achat à un prix avantageux d'objets produits ou vendus par l'entreprise dans la mesure où l'achat par les employés est réalisé dans le seul but d'une utilisation personnelle et concerne des biens à utilisation quotidienne ou des biens durables d'une faible valeur (p.ex. une radio, un TV, une voiture courante, etc...) ;
20. l'indemnité de promotion attribuée par le Fonds d'existence des travailleurs de la construction annuellement pour autant que les bénéficiaires remplissent certaines conditions.
L'Administration considère cette indemnité de promotion comme un avantage social exonéré dans la mesure où le montant maximum ne peut excéder 247,89 EUR (Com.IR 38/27,20°). En réponse à une question parlementaire, le Ministre accepte toutefois que la totalité du montant (371,84 EUR) soit exonérée (QP, Q et R Ch, n°157, 2002-2003, p. 20264, question n°1235, Moerman, 12.02.2003). Le Fonds doit fournir annuellement à l'Administration une liste des indemnités attribuées ;
21. indemnité de promotion sociale attribuée aux travailleurs du secteur privé et à certaines catégories du personnel de l'État qui ont réussi la formation et grâce à laquelle ils ont pu obtenir une promotion professionnelle ;
22. utilisation d'une crèche établie au sein de l'entreprise ; la Loi-programme du 08.04.2003 a été modifiée par le biais de l'article 52bis CIR 92 ; dorénavant les frais y liés sont déductibles moyennant le respect de certaines conditions. L'indemnité payée par l'employeur en remboursement de frais de garde d'enfants en dehors de l'entreprise n'est pas considérée comme un avantage social. Par conséquent, de telles indemnités constituent un avantage taxable dans le chef de l'employé (Circ. 08.01.2004, Ci. AAF.2003/0551) ; ces frais peuvent toutefois être déduits conformément aux articles 104, 7° et 116 CIR 92 (QP 22.04.2008) ;
23. les chèques quelle que soit leur nature (culture, cadeau, surprise, livre, sport, cinéma ou bons d'achat ; sous certaines conditions, les frais relatifs à ces avantages restent déductibles (voir ci-après : chèques divers, hormis les chèques repas) ;
24. les primes relatives à une assurance hospitalisation payées par l'employeur au bénéfice de l'employé

peuvent être exonérées au titre d'avantage social pour autant que l'assurance concerne uniquement des prestations dues dans des circonstances exceptionnelles (p. ex. maladie grave, traitement médical, accident). Par ailleurs, l'assurance ne peut avoir été contractée à l'avantage individuel d'un travailleur. Il doit s'agir d'un avantage collectif (QP 8.11.2002) ;

25. les coûts afférents à la distribution gratuite de fruit comme en cas pour la consommation immédiate pendant les heures de travail (Circulaire n° Ci. RH 242/618.836 (AA Fisc N° 27/2012 du 06.08.2012).

Liste des avantages sociaux déductibles et exonérés

Le coût des avantages sociaux suivants est déductible fiscalement dans le chef de l'employeur (Com.IR, n° 53/214 à 216) :

- des voyages collectifs de maximum un jour ;
- les frais d'organisation et les petits cadeaux à l'occasion des fêtes de St Nicolas, Noël, Nouvel-an ou fêtes patronales pour le personnel ;
- les frais afférents à de tels voyages pour les anciens travailleurs pensionnés ne sont, par contre, pas déductibles à titre de frais professionnels dans le chef de l'ancien employeur (QP, n° 440, 23.05.1996, Daems, Bull. 765, p.2366) ;
- l'utilisation occasionnelle des installations de l'entreprise par les membres du personnel à des fins de sport, de culture ou de loisirs ;
- la distribution gratuite de potage, de café, de thé, de bière ou de rafraîchissements pendant les heures de travail ;
- l'avantage découlant de l'accès obligatoire en vertu du règlement de travail, à un économat ou à une masse d'habillement ou à un service médical ou pharmaceutique ;
- l'avantage résultant de la distribution gratuite ou à un prix réduit de repas de midi composés d'un potage et de pain garni ou d'un repas social dans le restaurant de l'employeur, à condition que l'intervention personnelle du travailleur s'élève à au moins 0,84 EUR ou 1,09 EUR respectivement ; si l'intervention du travailleur est inférieure à 0,84 EUR ou 1,09 EUR, la différence entre 0,84 EUR ou 1,09 EUR et l'intervention du travailleur ne peut être déduite au titre de frais professionnels ;
- l'avantage que le travailleur retire de l'utilisation de la crèche d'entreprise moyennant le paiement d'une intervention par le bénéficiaire correspondant au montant qu'il aurait dû payer dans une crèche agréée ;
- les frais afférents à la mise à disposition d'une salle de fitness sans pour autant qu'il en résulte un avantage important dans le chef des travailleurs (QP 06.04.1990) ;
- la formation professionnelle spécifique des membres du personnel.

Chèques divers, à l'exception des chèques repas

Sont également exonérés dans le chef de l'employé au titre d'avantages sociaux et déductibles au titre de frais profes-

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

sionnels dans le chef de l'employeur, l'attribution de cadeaux en nature, en espèces ou sous la forme de bons de paiement (chèques-cadeaux, chèques-surprises, chèques-livre, chèques-sport, chèques-culture, bons d'achat, etc.) aux conditions suivantes (Circ. 16.02.2002, Ci.RH.242/554.090) :

- a. tous les membres du personnel doivent bénéficier du même avantage ;
- b. l'attribution doit se faire à l'occasion :
 - d'une ou plusieurs fêtes ou événements annuels, comme la Noël, le Nouvel An, la fête de Saint-Nicolas, une fête votive en usage dans la profession concernée (notamment Saint-Eloi ou Sainte-Barbe), un anniversaire, etc ;
 - d'une remise d'une distinction honorifique ;
 - de la mise à la retraite ;
- c. le montant total attribué ne peut pas dépasser :
 - dans le cas visé sub b, 1 : 35 EUR par année et par travailleur, étant entendu qu'à l'occasion de la fête de la Saint-Nicolas ou d'une autre fête ayant le même caractère social, un montant annuel supplémentaire de maximum 35 EUR peut être accordé pour chaque enfant à charge du travailleur ;
 - dans le cas visé sub b, 2 (remise d'une distinction honorifique) : 105 EUR par année et par travailleur ;
 - dans le cas visé sub b, 3 (mise à la retraite) : 35 EUR par année complète de service que le travailleur a presté pour l'employeur qui offre le cadeau, avec cependant un minimum de 105 EUR ;
- d. les bons d'achat ne peuvent être échangés qu'auprès d'entreprises qui ont préalablement conclu un accord avec l'émetteur desdits bons. Ils doivent, en outre, avoir une durée de validité limitée et ne peuvent, en aucun cas, être payés en argent au bénéficiaire.

Les montants dont il est question sous c peuvent être cumulés.

Les nouvelles directives sont applicables à partir de l'ex. d'imp. 2003.

Chèques repas

Généralités

Le chèque repas électronique constitue un avantage social exonéré non déductible lorsque les conditions mentionnées ci-après sont réunies (article 38, § 1, 25° CIR 92 introduit par la loi contenant diverses dispositions légales du 22.12.2009 – MB du 31.12.2009).

Si ces frais ne répondent pas aux conditions – à savoir, notamment lorsque la contribution personnelle du bénéficiaire ne comporte pas 1,09 EUR –, ces frais perdent leur caractère d'avantage social et la valeur commerciale totale, déduction faite de la contribution du bénéficiaire, constitue un avantage taxable dans son chef. Dans ce cas, la totalité du montant devient déductible dans le chef de l'employeur.

Les frais de chèque repas qui constituent un avantage social sont soumis à une déductibilité limitée dans le chef de celui qui les octroie : 2 EUR par chèque repas (article 53, 14° CIR 92 tel que modifié par la Loi du 06.12.2015 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de titres-repas et d'avantages non récurrents liés aux résultats – MB 17.12.2015, entrée en vigueur 01.01.2016). Le solde n'est pas déductible.

Conditions

La valeur des chèques restaurant ou repas ne peut être considérée comme avantage social exonéré pour le travailleur que si les conditions suivantes sont respectées (AR du 03.02.1998 – applicable depuis le 01.04.1998, Circ. 09.06.1999, CIRH 244/460.391) :

1. L'octroi du titre-repas doit être prévu par une convention collective de travail conclue au niveau du secteur ou de l'entreprise. Si une telle convention ne peut être conclue à défaut de délégation syndicale ou lorsqu'il s'agit d'une catégorie de personnel qui habituellement n'est pas visée par une telle convention, l'octroi peut être régi par une convention individuelle. Cette convention doit être écrite et le montant du titre-repas ne peut être supérieur à celui octroyé par convention collective de travail dans la même entreprise qui prévoit la valeur faciale du titre-repas la plus élevée.

Tous les titres-repas octroyés en l'absence de convention collective de travail ou d'une convention individuelle écrite, ou octroyés en vertu d'une convention collective de travail ou d'une convention individuelle écrite qui n'est pas conforme aux conditions fixées par le présent paragraphe, sont considérés comme rémunérations.
2. Le nombre de titres-repas octroyés doit être égal au nombre de journées au cours desquelles le travailleur a effectivement fourni des prestations de travail (voir aussi circulaire n° Ci.RH.242/609.135 (AA Fisc Nr.43/2011) dd. 02.09.2011).

Le nombre de titres-repas octroyés ne peut être supérieur au nombre de journées effectivement prestées par le travailleur, quelle qu'en soit la durée. La durée minimum de prestation journalière est de cinq heures comme prévu au n°38/30, 3° du Commentaire administratif du Code de l'impôt sur les revenus 1992.

Les titres-repas qui excèdent le nombre de journées aux cours desquelles le travailleur a effectivement fourni des prestations de travail sont considérés comme rémunération ; si le travailleur reçoit un nombre de titres-repas inférieur à celui des journées où des prestations de travail sont effectivement fournies, le montant de l'intervention patronale correspondant au nombre de titres-repas trop peu attribués est considéré comme rémunération. La fixation du nombre de titres-repas attribués en surnombre ou en nombre insuffisant est déterminée sur base de la situation à l'expiration du premier mois qui suit le trimestre auquel les titres-repas se rapportent.

3. Le titre-repas est délivré au nom du travailleur ; cette condition est censée être remplie si son octroi et les données y relatives (nombre de titres-repas, montant brut des titres-repas diminué de la part personnelle du tra-

vaille) figurent au compte individuel du travailleur, conformément à la réglementation relative à la tenue des documents sociaux.

Tous les titres-repas octroyés sans que cette condition ne soit remplie sont considérés comme rémunération.

4. Le titre-repas mentionne clairement que sa validité est limitée à trois mois et qu'il ne peut être accepté qu'en paiement d'un repas ou pour l'achat d'aliments prêts à la consommation.

Tous les titres-repas sur lesquels ces renseignements n'apparaissent pas sont considérés comme rémunération.

5. L'intervention de l'employeur dans le montant du titre repas ne peut excéder 4,91 EUR par titre-repas (Ci.R.H. 41/460.391 du 18.06.2003) ; à partir du 01.02.2009, ce montant est porté à 5,91 EUR (AR du 13.02.2009, MB 12.03.2009, entrée en vigueur 01.01.2009) ; à partir du 01.01.2016, ce montant est porté à 6,91 (Loi du 06.12.2015 – MB 17.12.2015) Tous les titres-repas pour lesquels l'intervention patronale est supérieure à 6,91 EUR sont considérés comme rémunération.

6. L'intervention du travailleur s'élève au minimum 1,09 EUR.

Tous les titres-repas pour lesquels l'intervention du travailleur ne s'élève pas à ce montant sont considérés comme rémunération.

Combinaison chèque-repas et restaurant d'entreprise

Il est également décidé que les chèques-repas attribués aux travailleurs qui ont accès à un restaurant d'entreprise qui met à la disposition des repas sociaux, sur base de l'article 38, 11° CIR 92, peuvent être considérés comme des avantages sociaux pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

1. On sous-entend par « repas », un potage ou une petite entrée, un plat principal (chaud), un dessert et une boisson.
2. Chaque repas qui est servi dans un restaurant d'entreprise, doit être vendu à un prix qui est au moins égal au prix de revient, qui est fixé forfaitairement à 120 BEF pour 1998, 150 BEF pour 1999 et 180 BEF ou 4,46 EUR à partir de 2000 (Circ. nr. Ci.R.H. 241/460.391 du 18.06.2003). À partir du 11 mai, ce montant est augmenté à 4,91 EUR, comme cela est déjà appliqué par l'ONSS depuis 2005 (Avis MB 11.05.2007).

Les frais résultant de la fourniture au personnel de repas principaux à caractère social dans le restaurant de l'employeur sont fiscalement déductibles dans le chef de ce dernier, à l'exclusion du montant qui, par repas servi, est égal à la différence positive entre 1,09 EUR et le prix payé par le travailleur, quel que soit le prix coûtant du repas, sans préjudice de l'application éventuelle de l'article 53, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Dans ce cas, le travailleur peut indifféremment payer son repas au moyen d'un titre-repas ou par tout autre moyen de paiement et éventuellement obtenir le remboursement de la différence entre la valeur faciale du titre-repas et le prix de son repas.

Lorsque le repas est fourni par le restaurant d'entreprise à un prix inférieur au prix coûtant, le travailleur doit obligatoirement faire usage d'un titre-repas pour le paiement du repas et il ne peut, en aucun cas, obtenir le remboursement de la différence entre la valeur faciale du titre-repas et le prix de son repas.

En cas d'inobservation de cette obligation, l'intervention de l'employeur dans le prix des titres-repas est considérée comme un avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire.

En remplacement de la rémunération

En outre, il convient de rappeler que les titres-repas accordés en remplacement ou en conversion de rémunérations, de primes, d'allocations de fin d'année, d'une indexation de rémunérations, etc., constituent, dans tous les cas, un avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire.

Chèques repas et bureaux intérimaires

Ces dispositions sont également d'application pour les agences intérimaires qui mettent à la disposition de leur utilisateurs des intérimaires et qui donnent à ces intérimaires des chèques repas. L'intervention de l'employeur dans le chèque repas est à charge de l'agence intérimaire, car ce sont elles qui mettent des travailleurs à disposition. Par conséquent, l'intervention de l'employeur constitue un avantage social exonéré dans le chef de l'agence intérimaire et peut être déduite au titre de frais professionnels. Peu importe si l'agence intérimaire récupère cette dépense directement ou indirectement auprès de son client.

Chèques repas et dirigeants d'entreprise

Généralités

Dans un « communiqué aux entreprises », le Ministre des Finances a annoncé que les chèques-repas délivrés aux dirigeants d'entreprises indépendants seront, à partir du 1^{er} janvier 2007, traités de la même manière que les chèques-repas accordés aux employés (Avis du 11.05.2007).

Ils sont donc considérés en vertu de l'article 38, § 1, 1^{er} alinéa, 11° CIR 92 comme avantages sociaux exemptés pour autant que toutes les conditions soient remplies.

Lié aux travailleurs

La condition spécifique est que l'octroi de chèques-repas aux dirigeants d'entreprises soit lié à l'octroi de chèques-repas aux travailleurs de l'entreprise.

Dans le cas de sociétés sans travailleurs, la condition que l'octroi de chèques-repas aux dirigeants d'entreprise soit lié à l'octroi de chèques-repas aux employés tombe.

Intervention dans le trajet domicile/lieu de travail et transport collectif

La partie exonérée du travailleur dans l'intervention de l'employeur dans les frais de déplacement entre le domicile

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

et le lieu de travail est considérée comme un frais professionnel dans le chef de l'employeur.

À partir de l'exercice d'imposition 1992, l'avantage qui découle du transport collectif entre le lieu de travail et le domicile organisé par l'employeur est totalement exonéré dans le chef du travailleur, que ce transport ait lieu avec les propres moyens de transport de l'employeur ou avec les moyens de transport d'un exploitant d'autocars.

Limitation

Les frais afférents à l'octroi de chèques repas qui remplissent les conditions en matière d'avantages sociaux ne peuvent être déduits au titre de frais professionnels dans le chef de l'employeur.

À partir du 1.02.2009, les frais de chèque-repas sont déductibles à concurrence de 1 EUR par chèque (article 53, 14° CIR 92 tel que modifié par la loi de relance économique du 27.03.2009 – MB 07.04.2009).

Chèques sport et culture

Généralités

Les chèques sport et culture constituent un avantage social exonéré non déductible si toutes les conditions mentionnées ci-après sont réunies (article 38, § 1, 25° CIR 92 tel que modifié par la loi contenant diverses dispositions fiscales du 22.12.2009 – MB 31.12.2009).

Conditions

Les conditions suivantes doivent être réunies pour que les chèques sport et culture puissent être considérés comme des avantages sociaux exonérés (initialement les conditions étaient mentionnées dans la circulaire n° Ci. RH 242/579.489 (AFER n° 29/2009) du 02.06.2009, ensuite par l'article 38, § 1, 25° CIR 92 tel que modifié par la Loi contenant diverses dispositions fiscales du 22.12.2009 – MB 31.12.2009 ; montants non indexés, article 178, § 5 CIR 92) :

1. L'attribution du chèque doit être contenue dans une convention collective de travail sur le plan sectoriel ou au niveau de l'entreprise lorsqu'il n'est pas possible de conclure une convention collective de travail, dans une convention individuelle écrite et tenant compte du fait qu'une entreprise qui engage des travailleurs doit prévoir les mêmes dispositions pour les dirigeants que pour les travailleurs.
2. Le chèque est délivré au nom de l'employé ; cette condition est censée être remplie lorsque l'attribution et les données (nombre, montant...) figurent sur le compte individuel de l'employé, conformément à la réglementation relative à la tenue des documents sociaux.
3. Le chèque doit clairement mentionner que la validité est limitée à 15 mois, à savoir du 01.07. de l'année jusqu'au 30.09 de l'année suivante.
4. Le montant total des chèques par employé ne peut excéder 100 EUR par an.
5. Les chèques ne peuvent être échangés contre de l'argent.

Déductibilité fiscale

Attribution avant le 01.07.2006 : déductible

Les frais de chèques sport et culture sont déductibles moyennant le respect des conditions susmentionnées.

Attribution à partir du 01.07.2006 : non déductible

Les frais de chèques sport et culture ne sont plus déductibles à partir de cette date (article 53, 14° CIR 92 tel que modifié par la Loi contenant diverses dispositions fiscales du 22.12.2009 – MB 31.12.2009).

Vente à prix réduits

Généralités

L'employeur peut permettre à ses employés d'acquérir des produits ou profiter de services à prix réduits (Com.IR 38/27, n°19).

L'avantage qui en découle est en principe considéré comme un avantage social exonéré.

Conditions spécifiques

En plus des conditions ordinaires, il convient de respecter des conditions spécifiques afin que les réductions de prix puissent être considérées comme des avantages sociaux (Com.IR 38/28) :

- l'achat doit concerner des biens qui sont commercialisés ou gérés par l'entreprise ;
- l'achat par l'employé ne peut intervenir qu'à des fins personnelles ;
- l'avantage obtenu lors de l'acquisition d'un bien durable n'est exonéré que si les achats ne se répètent pas trop fréquemment eu égard à la durée normale d'usage de ce bien ;
- le prix réduit s'entend d'un prix qui, dans le chef de l'employeur, n'est pas inférieur au prix de revient.

Biens non visés

L'attribution gratuite ou la vente à prix réduit de biens immobiliers ou de biens durables de grande valeur (p.ex. une voiture de sport coûteuse, un bateau à voiles, un avion de sport et autres biens analogues) comporte un avantage taxable égal soit à la valeur commerciale normale, soit à la différence entre cette valeur et le prix payé à l'employeur (Com.IR 38/29).

Déductibilité dans le chef de l'employeur

Lorsqu'un employé obtient auprès de son employeur des biens à prix réduits et qu'il en résulte un avantage social, l'employeur n'est pas tenu d'ajouter cette perte de bénéfice à sa base taxable étant donné qu'il n'existe aucune dépense (ruling du 09.02.2006 n° 500.289).

In casu, il n'est pas question de dépense non admise dans le chef de l'employeur pour autant que l'avantage n'engendre aucun frais mais bien une perte de revenus.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Si l'employeur engage quand même des frais en vue d'octroyer l'avantage (p.ex. le prix de vente à l'employé est inférieur au prix de revient), la différence est déductible dans la mesure où elle constitue un avantage de toute nature dans le chef du bénéficiaire.

Avantages sociaux / frais de publicité

La cour d'appel d'Anvers est d'avis que les réductions octroyées par une société aux membres de son personnel et leur famille lors de l'achat de ses produits (voitures) ne doivent pas être considérées comme des avantages sociaux ou des avantages anormaux, mais comme des frais de publicité (déductibles). Les réductions se font à grande échelle et il en résulte une publicité des produits auprès des consommateurs (Anvers, 13.09.2005).

Eco-chèques

Généralités

L'intervention de l'employeur dans les éco-chèques est à considérer comme un avantage social exonéré non déductible dans le chef de la société pour autant que les éco-chèques ne soient pas attribués en remplacement de la rémunération, de primes, d'avantages de toute nature ou de tout autre allocation quelconques (article 38, § 1, 25° CIR 92 combiné à l'article 38/1, § 1, 3 CIR 92).

Le régime des éco-chèques a été commenté dans la circulaire n° Ci. RH 242/604.311 (AOIF 47/2010) du 25.06.2010, complétée par l'addendum du 01.10.2010.

Déductibilité fiscale

Les coûts des éco-chèques répondant aux conditions visées à l'article 38, § 1, premier alinéa, 25° CIR 92 ne sont pas déductibles, pour la totalité, à titre de frais professionnels (article 53, 14° CIR 92) dans le chef de l'employeur.

Utilisation des chèques

Les chèques doivent servir à l'achat de certains produits et services écologiques. Une liste limitative énumère ces différents produits et services. Elle est reprise dans l'AR du 28.06.2009 qui rend obligatoire la convention collective de travail n° 98 du 20 février 2009, conclue au sein du Conseil national du Travail, concernant les éco-chèques (MB du 13.07.2009) ; telle que modifiée par la convention collective de travail n° 98bis conclue au sein du Conseil national du Travail (rendue obligatoire par les AR du 24.03.2011, MB du 08.04.2011. (n° 14, 15 et 16 de la circulaire susmentionnée) énumère ces différents produits et services. Il existe 6 catégories :

- économies d'énergie (ampoules économiques, isolation) ;
- économies d'eau ;
- promotion d'une mobilité durable (installation LPG dans les véhicules) ;
- gestion des déchets ;
- promotion du design écologique ;

- promotion de la protection de la nature (papier recyclé, etc.) ;
- autres conditions.

Les éco-chèques ne sont pas soumis aux cotisations sociales des employés pour autant que les conditions suivantes soient réalisées :

- l'attribution doit être réalisée dans une CCT (parfois une convention individuelle) ;
- l'éco-chèque peut avoir une valeur maximale de 10 euros ;
- l'éco-chèque doit être délivré au nom de l'employé ;
- l'éco-chèque doit être valable maximum 24 mois ;
- l'éco-chèque ne peut être utilisé que pour l'achat de biens ou de services à caractère écologique repris à l'annexe de la CCT n°98 du Conseil national du travail ;
- l'éco-chèque ne peut être échangé en argent ; le montant total des chèques attribués par l'employeur ne peut excéder 125 EUR par employé pour l'année 2009 et 250 EUR par année pour les années suivantes.

Conséquences en cas de non-respect des conditions

Les éco-chèques qui ne remplissent pas les conditions susmentionnées, doivent, conformément à l'article 31, deuxième alinéa, 2° CIR 92 ou à l'article 32, deuxième alinéa, 2° CIR 92 être considérés, pour leur totalité, comme des avantages imposables dans le chef du bénéficiaire (n° 8 de la circulaire susmentionnée).

Plan PC privé

L'exonération relative au Plan PC privé consiste en une intervention de l'employeur dans le prix que le travailleur paye pour sa nouvelle configuration complète de pc, périphériques et connexion et abonnement internet, est exonérée dans le chef de l'employé à concurrence de maximum 550 EUR (montant indexé EI 2024 : 1.030 EUR) par période imposable.

Les conditions sont :

- la rémunération brute imposable de l'employé ne peut excéder 21.600 EUR (40.440 EUR pour l'EI 2024) ;
- l'employeur ne peut à aucun moment être lui-même propriétaire des biens.

En ce qui concerne l'achat d'un pc ou de périphériques, l'exonération ne s'applique qu'une fois par période de trois périodes imposables (article 38, § 1, 17° CIR 92).

En ce qui concerne la notion de périphérique, voir la Circulaire 2017/C/75 du 22.11.2017 relative à la notion de périphérique dans le cadre du projet « PC privé ».

Primes de mariage et d'ancienneté

Les primes de mariage et d'ancienneté constituent une certaines conditions des avantages sociaux exonérés. Ceci a été confirmé par une circulaire administrative (22.09.2008

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

pour les primes de mariage et 12.03.2008 pour les primes d'ancienneté).

Les primes peuvent être accordées aussi bien en argent que sous forme de bons d'achat ou des avantages sociaux exonérés dans le chef du travailleur.

La prime de mariage est considérée comme un avantage social exonéré dans le chef de l'employeur si les conditions suivantes sont remplies (article 38, § 1, al.1, 11° CIR 92) :

- la prime ne peut excéder 200 EUR ;
- la prime est octroyée en espèces ou sous forme de bons d'achat ou cadeau.

La prime de mariage est déductible au titre de frais professionnel dans le chef de l'employeur (Circ.22.09.2008).

La prime d'ancienneté est considérée comme un avantage social exonéré dans le chef de l'employeur si les conditions suivantes sont remplies (article 38, § 1, al.1, 11° CIR 92) :

- la prime est octroyée maximum deux fois au cours de la carrière de l'employé chez l'employeur ;
- la première prime est octroyée au plus tôt lorsque l'employé a travaillé durant 25 ans pour l'employeur et son montant ne peut excéder une fois la rémunération brute (avant déduction des cotisations sociales) ;
- La seconde prime est octroyée au plus tôt lorsque l'employé a travaillé durant 35 ans pour l'employeur et son montant ne peut excéder deux fois la rémunération brute (avant déduction des cotisations sociales).

Cette prime d'ancienneté n'est *pas* déductible au titre de frais professionnel dans le chef de l'employeur.

Dans la Circulaire du 25.02.2010 (Circulaire n° Ci. RH.242/601.490 (AFER n° 18/2010) du 25.02.2010), le principe du tout ou rien est abandonné et certaines précisions sont apportées.

Avantage non récurrent lié aux résultats « bonus salarial »

Les employés reçoivent à partir du 1^{er} janvier 2008 un nouveau moyen de récompenser leurs employés d'une manière économique. Cela peut se faire via l'octroi de « l'avantage non récurrent lié aux résultats » (la Loi du 21 décembre 2007 relative à l'exécution de l'accord interprofessionnel 2007-2008, MB 31/12/2007).

Il s'agit du paiement d'une prime non périodique payée en plus du salaire ordinaire parce que la société a pu atteindre un certain objectif grâce au dévouement de ses employés. Ces objectifs doivent être déterminés clairement au préalable. Ainsi la loi parle de « d'objectifs clairement balisables, transparents, définissables/mesurables et vérifiables ».

Le montant de l'avantage peut s'élever à maximum 2.200,00 EUR par année civile et par employé. Ce montant maximum peut être adapté par Arrêté royal.

Ce montant de base a été porté à 2.756 EUR en ce qui concerne les avantages attribués à partir du 01.01.2016

(Loi du 06.12.2015 – MB 17.12.2015) (montant indexé à 3.434,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2024).

Cette réglementation est également applicable aux fonctionnaires envoyés à l'étranger et aux sociétés publiques autonomes.

Avantage exonéré et déductible

Dans le chef du travailleur, l'avantage reçu est exonéré de cotisation spéciale sur avantage social (article 38 § 1, 1^{er} alinéa, 24° CIR 92). Cette exonération vaut uniquement pour la première tranche des 3.434,00 EUR d'avantage lié aux résultats qu'un employé reçoit sur base annuelle (montant indexé pour l'exercice d'imposition 2024).

Sur ce montant exonéré, aucun précompte ne sera par conséquent prélevé (article 275bis CIR 92).

Dans le chef de l'employeur, non seulement la cotisation spéciale de 33 % (voir ci-après) mais aussi le montant même de l'avantage sont déductibles à titre de frais professionnels (complément article 52, 3° et 52, 9° CIR 92).

Si un employeur accorde un montant dépassant le montant exonéré de 2.200,00 EUR, seul le dépassement constituera une rémunération taxable.

Exonéré de cotisations sociales

Jusqu'à concurrence du montant maximal, l'employeur n'est pas redevable de cotisations sociales. L'employeur devra par contre retenir une cotisation spéciale de 33 %. Cette cotisation est due annuellement le 31 décembre de l'année pendant laquelle l'avantage a été accordé.

2.3.13. Libéralités

En principe, sauf situations particulières, les libéralités doivent être considérées parmi les revenus professionnels comme des dépenses ; en effet, elles ne constituent pas des frais engagés en vue d'obtenir ou de maintenir des revenus.

En général, les donations sont considérées comme des libéralités et reprises parmi les DNA, et ce, même si elles entrent en ligne de compte dans le cadre d'une déduction fiscale légale (voir 3^{ème} opération – Chapitre 8, 3.2, « Libéralités aux institutions agréées »).

En font partie, toutes les dépenses dont le caractère professionnel est contestable (article 53, 9°, 10° et 11° CIR 92) :

1. les frais de toute nature qui se rapportent à la chasse, à la pêche, à des yachts ou autres bateaux de plaisance et à des résidences de plaisance ou d'agrément, sauf si le contribuable prouve que les frais :
 - sont nécessités par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci, comme par exemple, les frais relatifs à un yacht ou bateau de plaisance, lorsque l'entreprise vend des yachts ou des bateaux de plaisance, ou encore les frais relatifs à la chasse ou à la pêche, lorsque l'entreprise vend ou produit des armes de chasses ou du matériel de pêche ;

- sont compris dans les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés et qu'ils sont repris dans les relevés (fiches 281.10 et relevé 325.10) ;
- 2. tous les frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ; à savoir, les dépenses qui – en principe sont déductibles en tant que charge professionnelle – mais qui, en réalité, ont pour objectif de maintenir un certain statut, de mener un certain niveau de vie ou d'entretenir des relations sociales ou mondaines dans des milieux plus aisés. D'autres frais peuvent être considérés comme des libéralités, dans certains cas spécifiques :
 - les frais de représentation et de bonnes relations ;
 - les frais de voyage ;
 - les frais pour l'utilisation mixte d'une voiture, etc.Lors de la détermination de la proportion dans laquelle les frais visés dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels, il faut tenir compte de la nature de l'activité professionnelle, des circonstances dans lesquelles l'activité doit être normalement exercée et, d'une manière générale, de tous les éléments propres au cas envisagé, comme le chiffre d'affaires réalisé, le montant du bénéfice brut, etc.
- 3. les attributions à des tiers en remboursement de frais effectués, dans la mesure où ces frais ne sont eux-mêmes pas considérés comme des frais professionnels.

Cotisations service clubs

En principe, les cotisations payées aux service clubs (Lions club, Rotary, Kiwani, etc.) ne constituent pas des frais professionnels déductibles. Ceci est basé sur le fait que, par leur entrée dans le club, les membres s'engagent à réaliser l'objet de l'association, sachant que cet objet ne présente aucun lien avec l'activité professionnelle exercée par les membres.

Toutefois, le Ministre déclare qu'il est envisageable de considérer des frais partiellement comme frais professionnels si le contribuable parvient à démontrer que les cotisations payées présentent quand même un certain lien avec sa profession et ce, en vue d'obtenir ou de conserver des revenus professionnels (QP 06.11.2003).

Cette position a entretemps été défendue par la jurisprudence. La Cour d'appel de Bruxelles a admis une déduction de 50 % des cotisations (Bruxelles, 21.06.2006).

Cartes de soutien

Les cartes de soutien aux associations locales (pompiers, fanfares, etc.), même sans publicité en contrepartie, sont considérées comme des libéralités non déductibles par l'Administration fiscale.

Application particulière: libéralités faites en nature dans le cadre du COVID-19/corona

Par dérogation à l'article 49, alinéa 1^{er} CIR 92, les frais liés aux libéralités faites en nature, entre le 01.03.2020 et le 31.07.2020 aux établissements et organisations visées au

paragraphe 2, par des contribuables obtenant des bénéfices ou des profits, sont considérés comme des frais professionnels déductibles (article 2, § 1, de la Loi du 29.05.2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 – MB 11.06.2020 ('corona I')).

Pour les libéralités au profit du secteur de la santé, cela vise les libéralités faites entre le 01.03.2020 et le 31.07.2020.

Une liste et une description des biens éligibles figurent à l'article 2, § 4, de la Loi du 29.05.2020.

La libéralité visée au paragraphe 1^{er} est présumée ne pas être un avantage anormal ou bénévole accordé par le donateur, visé à l'article 26 CIR 92 (article 2, § 5, de la Loi du 29.05.2020).

Pour les libéralités au profit du secteur de l'enseignement cela vise les libéralités faites entre le 01.03.2020 et le 01.09.2020 (article 3, alinéa 1^{er}, de la Loi du 29.05.2020 ('corona I')).

Les libéralités visées à l'alinéa 1^{er} sont faites à des écoles sises en Belgique (article 3, alinéa 2, de la Loi du 29.05.2020).

Le contribuable justifie la réalité et le montant des frais visés à l'alinéa 1^{er} au moyen de documents probants (article 3, alinéa 3, de la Loi du 29.05.2020).

Les biens pouvant faire l'objet d'une libéralité en nature visée à l'alinéa 1^{er} sont des ordinateurs (article 3, alinéa 4, de la Loi du 29.05.2020).

La libéralité visée à l'alinéa 1^{er} est présumée ne pas être un avantage anormal ou bénévole accordé par le donateur, visé à l'article 26 du même Code (article 3, alinéa 5, de la Loi du 29.05.2020).

2.3.14. Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts (article 198, premier alinéa, 7^o CIR 92)

Règle générale : non-déductibilité

Les réductions de valeur et les moins-values sur les actions ou parts ne sont pas déductibles comme frais professionnels, à l'exception des moins-values actées à l'occasion du partage total de l'avoir social de la société émettrice jusqu'à concurrence de la perte du capital libéré représenté par ces actions.

Contrairement à l'exonération des plus-values sur actions, les prescriptions de l'article 198, premier alinéa, 7^o CIR 92 visent aussi bien les réductions de valeur exprimées, non réalisées, que les moins-values réalisées, et ce, peu importe si les (éventuels) revenus des actions sont déductibles au titre de RDT.

La déduction de moins-values sur actions ou parts prévue à l'article 198, al. 1^{er}, 7^o CIR 92, est applicable pour autant que la preuve soit apportée que la perte effectivement supportée à l'occasion du partage de l'avoir social de la société

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

liquidée est définitive. Le caractère définitif de cette perte n'est acquis qu'au moment où il ne reste plus rien à partager, ce qui est notamment le cas lors de la clôture de la liquidation visée à l'article 188, al. 2 du Code des Sociétés. Toutefois, la question de savoir si, dans des cas déterminés, le partage final de l'avoir social a lieu est tributaire des circonstances de droit et de fait dans lesquelles l'opération s'est déroulée.

Lors de la détermination du montant à déduire, on devra tenir compte des frais de vente.

L'Administration est d'avis que les frais de vente devront être repris parmi les dépenses non admises (QP. 05.02.2001).

La jurisprudence n'est pas de cet avis. A défaut de définition fiscale spécifique pour la notion de « moins-value », la définition utilisée en droit commun doit être reprise (e.a droit comptable). Par conséquent, les frais de vente restent déductibles (Trib. Namur, 05.02.2007).

Réductions de valeur et moins-values réalisées par des sociétés de trading

Plus-values taxables, moins-values déductibles

Comme les plus-values sur actions ou parts réalisées sur le portefeuille commercial des sociétés de trading sont imposables, les moins-values et réductions de valeurs sur ces actions sont déductibles.

Les sociétés de trading sont définies dans l'avant-projet comme étant des sociétés auxquelles s'applique l'AR 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.

Il est toutefois prévu que ne seront déductibles que les moins-values et les réductions de valeurs réalisées sur des actions appartenant à des portefeuilles commerciaux visés par l'article 35ter de l'Arrêté royal du 23 septembre 1992 (article 98, premier alinéa, 7° CIR 92).

Transfert interne de portefeuille

Parce que les règles fiscales sont différentes lorsque les actions et parts que détiennent les sociétés de trading sont comptabilisées dans le portefeuille commercial ou dans un autre compte, il est nécessaire de déterminer les conséquences fiscales d'un transfert interne de ces actions et parts.

Pour les sociétés visées, le transfert interne d'actions et parts du ou vers le portefeuille commercial est considéré comme une aliénation. Les moins-values sur ces actions ou parts seront considérées comme des dépenses déductibles de la période imposable au cours de laquelle ces actions ou parts sortent du portefeuille commercial.

Par contre, les moins-values sur ces actions ou parts seront considérées comme des dépenses non déductibles de la période imposable au cours de laquelle ces actions entrent dans le portefeuille commercial (article 198, premier alinéa, 7° CIR 92).

Pour le calcul de la réduction de valeur, la valeur des actions ou parts arrêtée au 31 décembre 2011 sera considérée comme étant la valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeurs admises antérieurement lorsque les actions ou parts concernées sont déjà portées dans les comptes de la société à la date du 31 décembre 2011 (article 198, troisième alinéa CIR 92).

2.3.15. Paiements à des « paradis fiscaux »

Les paiements qui ont été directement ou indirectement effectués vers des paradis fiscaux (pays tels que mentionnés à l'article 307, § 1, al.3 CIR 92) et qui :

- soit ne sont pas déclarés comme prévu à l'article susmentionné ;
- soit sont déclarés mais pour lesquels le contribuable ne justifie pas par toutes voies de droit qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles (article 198, al.1, 10° CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 23.12.2009 – MB 30.12.2009, entrée en vigueur à partir du 01.01.2010).

Cette disposition s'applique nonobstant l'article 219 CIR 92.

2.3.16. Reprise d'exonérations accordées antérieurement

Sont plus particulièrement visées :

- la reprise de l'exonération antérieurement accordée à l'occasion de l'engagement du personnel supplémentaire affecté à la recherche scientifique ; pour plus de détails, on se référera au commentaire de la troisième opération, Chapitre 8, 3.3, « Exonération pour personnel supplémentaire spécifique » ;
- la reprise de l'exonération antérieurement accordée à l'occasion d'engagement de personnel supplémentaire dans les PME introduite par l'article 29 de la Loi-programme sur la promotion des entreprises indépendantes du 10.02.1998. Pour plus de détails, voir Chapitre 8, 3.4. « Exonération pour engagement de personnel supplémentaire dans les P.M.E » ;
- la déduction pour investissement unique pour les investissements en recherche et développement qui doit partiellement être reprise suite à une modification de la destination de l'élément de l'actif ; pour plus de détails, on se référera au Chapitre 8, 7.10 « Modification de la destination des investissements pour la recherche et le développement ».

2.3.17. Participation des travailleurs – prime bénéficiaire

Ne sont pas considérées comme des frais professionnels les participations au capital ou aux bénéfices, en ce compris les participations attribuées aux travailleurs dans le cadre d'un plan d'épargne d'investissement, en vertu de la Loi du 22 mai 2001 relative à la participation des travailleurs dans le capital des sociétés et à l'établissement d'une prime bénéficiaire pour les travailleurs (article 198, § 1, 12° CIR 92,

tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

La taxe et la taxe additionnelle sur les participations supportées par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire, visées à l'article 113 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, ne sont également pas déductibles comme frais professionnels (article 198, § 1, 2° CIR 92).

Ces sommes doivent être ajoutées au code 1233 des dépenses non admises (déclaration exercice d'imposition 2023).

2.3.18. Indemnités pour coupons manquants

La partie des indemnités pour coupon manquant payée ou attribuée en exécution d'une convention constitutive d'une sûreté réelle ou d'un prêt portant sur des instruments financiers, n'est pas déductible au titre de frais professionnels.

La partie non-déductible est égale à la différence entre :

- d'une part le montant total du dividende brut payé ou attribué pour les actions ou parts auxquelles ces indemnités pour coupon manquant se rapportent ;
- et d'autre part le montant total brut des dividendes soit effectivement recueillis soit par rapport auxquels une indemnité pour coupon manquant a été recueillie pour ces actions ou parts.

Cette limitation s'applique aux indemnités pour coupon manquant payées ou attribuées en exécution d'une convention constitutive d'une sûreté réelle ou d'un prêt portant sur des instruments financiers conclus à partir du 1^{er} février 2005.

2.3.19. Frais tax shelter oeuvres agréées

L'article 194ter, § 6 CIR 92 stipule que par dérogation aux articles 23, 48, 49 et 61 CIR 92, les frais et les pertes, ainsi que les réductions de valeur, provisions et amortissements portant, selon le cas, sur les droits de créance et sur les droits de production et d'exploitation de l'œuvre audiovisuelle, résultant de prêts ou d'opérations visés à l'article 194ter, § 2 CIR 92, ne sont pas déductibles au titre de frais ou de pertes professionnelles, ni exonérés.

La disposition vise à éviter que ces frais (indemnités, frais financiers, etc.), pertes et réductions de valeur, provisions et amortissements ne soient, en plus de la déduction du bénéfice à concurrence de 150 % des sommes versées en vertu de la convention-cadre (voir Chapitre 7, 1.3.9, « Exonération pour investissements destinés à la production d'une œuvre audiovisuelles (tax shelter) » déductibles au titre de frais professionnels ordinaires prévus par le CIR 92. Dans ce cadre, le risque de perte lié à la production de travaux audiovisuels est couvert par le régime spécial de l'article 194ter CIR 92.

Les frais non déductibles liés aux œuvres scéniques doivent également être repris sous ce code.

2.3.20. Frais encourus dans le cadre de la corruption

Les frais encourus pour octroyer des avantages financiers ou des avantages de toute nature dans le cadre de la corruption ne sont pas déductibles (article 53, 24° CIR 92).

Il en va particulièrement ainsi pour les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont accordés, directement ou indirectement, à une personne :

- a. dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 504bis du même Code ;
- b. dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un État étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même Code.

2.3.21. Frais qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels

Les frais qui peuvent être, de par leur nature, considérés comme frais professionnels mais qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels sont fiscalement non déductibles (article 53, 10° et 11° CIR 92).

Cette disposition légale ne peut s'appliquer qu'aux frais qui remplissent les conditions de l'article 49 CIR 92 et ne peuvent donc pas être invoqués dans un ordre subordonné par l'Administration.

Vu le caractère subjectif de cette disposition, l'Administration devra, quant à son application, faire attention à ne pas tomber dans l'interdiction d'apprécier l'opportunité d'une dépense.

Exemple de frais déraisonnables

L'achat d'une voiture excessivement chère sans aucune justification (ex. avoir un certain standing pour impressionner la clientèle). Dans ce cas, les frais ne seront pas déductibles sur base de l'article 53, 10° CIR 92.

2.3.22. Primes et subsides en capital et en intérêts

Les mesures de soutien régional peuvent engendrer des dépenses non admises dans deux cas :

- lorsqu'une partie du subside doit être remboursée alors qu'une exonération définitive avait été obtenue, ce remboursement ne peut être considéré comme un frais professionnel déductible (art. 198, al. 1, 14° CIR 92 introduit par l'article 118 de la Loi du 23 décembre 2005 sur le pacte de générations – MB 30.12.2005, sec édit) ;
- en cas de cession, durant une période de trois années à compter de l'investissement, des éléments d'actif pour lesquels une prime ou des subsides ont été reçus, autrement que par accident, vol, réquisition ou événement analogue ; dans ce cas, les sommes antérieurement exonérées sont considérées comme du bénéfice de la période imposable durant laquelle la cession a eu lieu (article 193bis, § 2 et 193ter, § 2 CIR 92).

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

2.3.23. Limitation de la déduction en matière de dispositifs hybrides (à partir du 01.01.2020)

Lorsqu'un transfert hybride est conçu pour donner lieu à une dépense déductible dans le chef d'un intervenant sans imposition correspondante dans le chef d'un autre intervenant :

- la déduction est refusée en vertu du 10°/1 à 4 qui est introduit à l'article 198, § 1 CIR 92, ou ;
- le revenu est imposé en vertu § 2/1 qui est introduit à l'article 185 CIR 92 ;
- on prévoit une limitation de l'imputabilité de la quotité forfaitaire d'impôt étranger.

A cette fin, en matière de QFIE, il est précisé que par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée qu'à concurrence de la quote-part de l'impôt des sociétés qui se rapporte aux revenus nets imposables générés par un transfert hybride. Ces revenus nets sont constitués de la différence entre les revenus reçus dans le cadre de ce transfert hybride et les éventuels paiements qui ont dû être effectués dans le cadre de ce transfert hybride (article 292, al. 3 CIR 92, tel qu'inséré par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur : à partir de l'exercice d'imposition 2020 (début PI au plus tôt le 01.01.2019).

Un examen plus approfondi de la législation CFC sort du cadre de cet Almanach.

2.3.24. Compensation payée égale à l'impôt évité dans le cadre des « transferts intra-groupe »

La compensation payée par une société (en bénéfice) égale au supplément d'impôt qui aurait été dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas reprise en réduction des bénéfices de la période de la société (en bénéfice) qui a effectué le paiement, n'est pas imposable dans le chef de la société en bénéfice en application de l'article 198, § 1, 15°/1 CIR 92.

Pour plus, voir l'examen de la « déduction des transferts intra-groupe » dans le chapitre relatif à la détermination du résultat fiscal.

2.3.25. Escompte sur dettes

Ne sont pas considérées comme des frais professionnels, la partie prise en charge d'un escompte comptabilisé sur des immobilisations incorporelles ou corporelles non amortissables, ou financières, pour autant que le prix d'achat est inférieur à la valeur réelle majorée de l'escompte (article 198, § 1, 8° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur le 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020.

2.3.26. Allocation de mobilité (cash for cars)

Par dérogation à l'article 52ter, le pourcentage de déduction pour la période allant jusqu'au 31 décembre de la première année civile suivant l'année civile au cours de laquelle le véhicule visé à l'article 65 fut remplacé par l'allocation de mobilité visée dans la Loi du 30.03.2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité – MB 07.05.2018, est égal au pourcentage de déduction qui était applicable au véhicule remplacé conformément à l'article 198bis (article 198ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 30.03.2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité – MB 07.05.2018).

2.3.27. Supplément compensatoire sur les salaires de départ pour les jeunes

Un employeur qui fait usage de la possibilité de réduire la rémunération d'un nouveau travailleur âgé de moins de 21 ans sans expérience professionnelle par rapport aux rémunérations minimales normalement applicables fixées par les CCT, est tenu de payer chaque mois un supplément compensatoire au nouveau travailleur.

Sur le plan fiscal, ce supplément :

- est exonéré d'impôt des personnes physiques (article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 32° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 26.03.2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale) ;
- n'est pas déductible dans le chef de l'employeur (article 53, 26° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 26.03.2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale) ;
- est à porter en déduction du précompte professionnel à verser (article 275/11 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 26.03.2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale).

Entrée en vigueur : 01.07.2018 et applicable aux contrats de travail conclus à partir du 01.07.2018.

2.3.28. Primes pour une assurance protection juridique

Les primes pour une assurance protection juridique telle que visée à l'article 145/49, § 1^{er} CIR 92 ne sont pas déductibles (article 53, 28° CIR 92).

2.3.29. Indemnisation dans le chef de l'assureur dans le cadre de l'assurance protection juridique

L'assureur est tenu de compenser l'État pour les dommages financiers qu'il a causés en délivrant à tort l'attestation visée à l'article 145/49, § 2 CIR 92 (article 22, § 2, alinéa 1^{er} de la Loi du 22.04.2019 visant à rendre plus accessible l'assurance protection juridique).

Les dommages visés à l'alinéa 1^{er} sont évalués forfaitairement au montant de la prime mentionné sur chaque attestation délivrée à tort, limité le cas échéant chaque fois au montant mentionné à l'article 145/49, § 1^{er}, alinéa 2 CIR 92 (article 22, § 2, alinéa 2 de la Loi du 22.04.2019 visant à rendre plus accessible l'assurance protection juridique).

L'indemnisation visée au présent paragraphe n'est pas déductible à titre de frais professionnels pour l'application des impôts sur les revenus (article 22, § 2, alinéa 3 de la Loi du 22.04. 2019 visant à rendre plus accessible l'assurance protection juridique).

2.3.30. COVID-19 : remboursement des indemnités exonérées dans le cadre des mesures d'aide prises par les régions, les communautés, les provinces ou les communes – droit passerelle de crise – droit passerelle de soutien à la reprise

Par dérogation aux articles 49, 183 et 235 CIR 92, la partie des indemnités qui a été antérieurement définitivement exonérée de l'impôt sur les revenus conformément à l'alinéa 1^{er}, et qui est remboursée au profit de la région, de la communauté, de la province ou de la commune concernée, n'est pas considérée comme des frais professionnels déductibles (article 6, alinéa 4 de la Loi du 29.05.2020 susmentionnée, tel qu'introduit par la Loi du 20.12.2020 portant des mesures de soutien temporaire en raison de la pandémie du COVID-19).

2.3.31. Commissions et autres rémunérations non déductibles des agents de sportifs – rémunérations d'agents

Ne sont pas considérés comme des frais professionnels les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature, dans la mesure où ils excèdent 3 % de la rémunération brute totale du sportif, calculée sur une base annuelle pendant la durée du contrat de travail, qui sont payés, directement ou indirectement, dans le cadre d'un contrat ayant pour but (article 198, § 1^{er}, 17^e CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 27.12.2021 – MB 31.12.2021) :

- d'assister un sportif lors de négociations visant la conclusion, la prolongation, le renouvellement ou la cessation d'un contrat de travail auprès d'un club sportif ;
- ou d'assister un redevable du précompte professionnel visé à l'article 270, 1^o ou 3^o, lors de négociations visant la conclusion, la prolongation, le renouvellement ou la cessation d'un contrat de travail avec un sportif ;
- ou de régler un prêt ou un transfert définitif en vue de l'arrivée ou du départ d'un sportif.

2.3.32. Autres

Frais à caractère contestable

A. Généralités

Ne peuvent être considérés comme des frais professionnels (article 53, 9^e, 10^e et 11^e CIR 92) :

1. les frais de toute nature qui se rapportent à la chasse, à la pêche, à des yachts ou autres bateaux de plaisance et à des résidences de plaisance ou d'agrément, sauf lorsque le contribuable prouve que :
 - qu'ils sont nécessités par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci ;

- ou qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés (fiches 281.10 et relevé 325.10).

2. tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ;
3. les allocations à des tiers en remboursement de frais dans la mesure où ces frais ne sont eux-mêmes pas considérés comme des frais professionnels.

Le Roi est en mesure de déterminer par Arrêté des critères et des normes qui permettent de déterminer dans quelle mesure les frais relatifs à des voitures mises à disposition des dirigeants d'entreprise doivent être considérés comme des frais qui excèdent de manière déraisonnable les frais professionnels en vertu de l'article 53, 10^e CIR 92 (article 196, § 1 CIR 92 tel que renuméroté par l'article 7 de la Loi du 24.12.2002 – MB 31.12.2002). Jusqu'à présent, aucun arrêté n'est intervenu.

B. Résidences d'agrément

Par « résidences de plaisance ou d'agrément », on entend les biens immobiliers qui ne sont ni affectés exclusivement ou principalement à l'exercice de l'activité professionnelle proprement dite, ni mis à la disposition, à usage d'habitation principale ou exclusive, de membres du personnel ou des organes de gestion (Com.IR nr. 53/173).

Il s'agit des biens immobiliers dans lesquels sont invités les membres des organes de gestion ou du personnel de cadre, les clients, les relations, etc., individuellement ou en groupe, afin d'y résider comme dans un hôtel.

Intérêts et sommes payées à un non-résident

Il s'agit des frais visés à l'article 54 CIR 92.

Impôts divers

Nous renvoyons à notre commentaire relatif aux impôts non déductibles.

Les frais engagés en vue de retirer des avantages financiers ou des avantages de toute nature dans le cadre d'une corruption ne sont pas déductibles (article 53.24^e CIR 92 tel que introduit par la Loi du 01.09.2006 – MB 04.05.2007).

Il s'agit plus particulièrement de commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont accordés, directement ou indirectement, à une personne :

- a. dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 504bis du même Code ;
- b. dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un État étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même Code.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

2.3.33. Frais refacturés avec limitation de déduction

2.3.33.1. « Approvisionnements et marchandises »

2.3.33.1.1. Pas de limitation de déduction applicable

La Loi du 21.01.2022 spécifie dans l'article 52, 13° CIR 92 que les « approvisionnements et marchandises » ont la nature de frais professionnel.

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2022.

La situation est clarifiée de la manière suivante :

- d'une part, les principes de l'article 49 CIR 92 s'appliquent à ces frais ; et
- d'autre part, par une réserve parallèle introduite pour ces frais à l'article 53 CIR 92, les limitations de déduction de l'article 53 CIR 92 ne s'appliquent pas à ces frais.

Sous réserve des dispositions des articles 53 à 66bis, constituent notamment des frais professionnels, l'achat de biens et services à comptabiliser dans la rubrique II.A. « approvisionnements et marchandises » du compte de résultats, telle que définie à l'article 3:90 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (article 52, 13° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 21.01.2022 portant dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

A première vue, les limitations de l'article 53 CIR 92 sont donc également applicables aux frais visés à l'article 52, 13° CIR 92 (cf. la formulation « sous réserve des dispositions des articles 53 à 66bis »), mais ceci est finalement exclu par le fait que l'article 53 CIR 92 mentionne explicitement que les limitations de déduction visées dans cet article ne s'appliquent pas aux frais visés à l'article 52, 13° CIR 92 (cf. la formulation « sans préjudice de l'article 52, 13° »).

Il peut donc être conclu que les frais visés à l'article 52, 13° CIR 92 ne sont soumis à aucune des limitations de déduction prévues à l'article 53 CIR 92.

2.3.33.1.2. *Interprétation large de la notion de 'biens et services'*

Il convient ici de donner au terme « biens et services » le sens le plus large possible. En particulier, tout ce qui, selon la comptabilité en partie double belge (classification minimale du système comptable général), pourrait être inscrit dans le sous-compte 60 (y compris, entre autres, les achats de services et les sous-traitances générales), et ce quelle que soit la législation comptable à laquelle l'entité est effectivement soumise (Edm de la Loi du 21.01.2022, Chambre, 2021-2022, DOC 55 2351-001).

2.3.33.1.3. *Pas de 'mention explicite et séparée sur la facture'*

Il convient de noter qu'il n'est pas nécessaire d'établir une « mention explicite et séparée sur la facture », comme c'est le cas pour la refacturation de certaines autres dépenses non comptabilisées dans le compte 60 (voir ci-dessous).

2.3.33.2. Refacturation de frais soumis à un régime légal – « mentionnés explicitement et séparément sur la facture »

2.3.33.2.1. *Frais de vêtements, de réception, de restaurant et frais de toute nature... (article 53, 7° à 9° CIR 92) (à partir de l'ex. 2022)*

2.3.33.2.1.1. *Transférer la limitation de déduction en cas de « mentionnés explicitement et séparément sur la facture »*

Le régime qui était déjà prévu légalement pour les frais de voiture et administrativement pour les frais de restaurant, à savoir que la limitation de déduction ne s'applique pas aux dépenses refacturées à des tiers, à condition que ces dépenses ou allocations soient explicitement et séparément mentionnées sur la facture, est légalement étendu/ancré pour les frais de vêtement, les frais de réception, les frais de restaurant et les dépenses de toute nature relatives à la chasse, la pêche, les yachts ou autres bateaux de plaisance et les résidences d'agrément

À cette fin, il est prévu que: 'Par dérogation à l'article 53, les frais ou les allocations visés à l'article 53, 7° à 9°, facturés à des tiers, pour autant que ces frais ou allocations soient explicitement et séparément mentionnés dans la facture, constituent des frais professionnels' (article 53/1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 21.01.2022 portant dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022; entrée en vigueur pour l'exercice d'imposition 2022).

Le preneur ne doit pas nécessairement être soumis à la limitation de la déduction belge.

Il est à noter qu'il n'est pas requis que la refacturation soit faite à un contribuable soumis à la limitation de déduction en Belgique. Cela évite un désavantage concurrentiel pour les contribuables s'ils répercutent les frais de réception et de restauration sur les clients qui ne sont pas soumis à la limitation de la déduction belge (Edm de la Loi du 21.01.2022, Chambre, 2021-2022, DOC 55 2351-001).

Le contribuable devra cependant pouvoir incontestablement démontrer que les frais qu'il déduit sans limitation de déduction ont été entièrement refacturés. (Edm de la Loi du 21.01.2022, Chambre, 2021-2022, DOC 55 2351-001).

2.3.33.2.1.2. *Historique : dispositif administratif en matière de frais de restaurant*

Le régime susmentionné ancré à présent dans la législation était déjà applicable « administrativement » pour les frais de restaurant avant l'exercice d'imposition 2022.

2.3.33.2.2. *Frais de voiture*

À partir du 01.01.2018, il est explicitement prévu que la limitation de déduction ne s'applique pas aux frais qui sont répercutés à des tiers, à condition que ces frais soient explicitement et séparément mentionnés dans la facture (article 66, § 2, 4° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ;

entrée en vigueur le 01.01.2018 et d'application à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018).

2.3.33.3. Autres frais

Le principe est que les frais soumis à une limitation de déduction doivent être limités dans le chef de celui qui supporte les frais.

Il n'existe aucune disposition légale stipulant que les frais refacturés doivent être limités du côté de la personne à qui les frais sont refacturés, et non du côté de la personne qui refacture.

3. DIVIDENDES DISTRIBUÉS

	Codes	Période imposable
Dividendes ordinaires	1301	.....|.....|.....|....., . .
Acquisition d'actions ou parts propres	1302	.....|.....|.....|....., . .
Décès, démission ou exclusion d'un associé	1303	.....|.....|.....|....., . .
Partie du partage de l'avoir social qui résulte d'une diminution de la réserve de liquidation et d'une diminution de la réserve spéciale de liquidation	1305	.....|.....|.....|....., . .
Partage de l'avoir social après déduction de la partie qui résulte d'une diminution de la réserve de liquidation et d'une diminution de la réserve spéciale de liquidation	1306	.....|.....|.....|....., . .
Dividendes distribués	1320	.....|.....|.....|....., . .
La société a connaissance de son obligation de déposer une déclaration au précompte mobilier (formulaire de déclaration 273 A) lorsque au moins une des rubriques « Dividendes ordinaires » (ligne 1301), « Acquisition d'actions ou parts propres » (ligne 1302), « Décès, démission ou exclusion d'un associé » (ligne 1303) ou « Partage de l'avoir social après déduction de la partie qui résulte d'une diminution de la réserve de liquidation et d'une diminution de la réserve spéciale de liquidation » (ligne 1306) est complétée, même si aucun précompte mobilier n'est dû	1322	.....|.....|.....|....., . .

3.1. Généralités

Le troisième élément du résultat fiscal, appelé « dividendes », comprend les dividendes ordinaires et les distributions assimilées à des dividendes.

3.2. Dividendes ordinaires

Les dividendes ordinaires sont tous les avantages attachés aux actions et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit, quelle que soit l'origine ou le fait que le bénéficiaire les ait perçus (article 18, 1^o CIR 92).

Les actions de bonus (nouvelles actions émises suite à l'incorporation de réserves dans le capital) ne sont pas considérées comme une distribution de dividendes imposables.

Les dividendes en actions (les dividendes émis sous forme d'actions en portefeuille ou de nouvelles actions ainsi que les obligations ou les autres détentions s'y rapportant) sont considérés comme des dividendes imposables.

Il y a également attribution de dividendes imposables quand l'assemblée décide de ne pas procéder à la distribution effective de tout ou partie des bénéfices, mais de consacrer tout ou partie de ceux-ci à la libération totale ou partielle d'actions ou parts sur lesquelles il n'a été versé qu'une partie, ou de parts simplement souscrites.

3.3. Les distributions assimilées à des dividendes

3.3.1. Distributions

Il s'agit de :

- la différence positive entre le prix d'acquisition ou, à défaut, la valeur des actions et la quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré représenté par ces actions, lorsqu'une société acquiert, de quelque façon que ce soit, ses propres actions (article 186 CIR 92) ;
- la différence positive entre les sommes allouées à l'intéressé ou à ses ayants droits, en espèces, en titres ou autrement et la quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré, lorsque l'avoir social d'une société est partagé partiellement, suite à un décès, à la démission ou à l'exclusion d'un associé (article 187 CIR 92) ;
- la différence positive entre les sommes réparties, en espèces, en titre ou autrement et la valeur réévaluée du capital libéré, lorsque l'avoir social d'une société est partagé suite à une dissolution ou toute autre cause (article 209 CIR 92) ;
- les remboursements totaux ou partiels de capital, à l'exception des remboursements de capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de réduction du capital, prise conformément aux dispositions du Code des sociétés (article 18, 2^o CIR 92) ;
- les remboursements totaux ou partiels de primes d'émission et de sommes souscrites à l'occasion d'émission

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

de parts bénéficiaires, à l'exception des remboursements de sommes assimilées à du capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de l'assemblée générale prise conformément aux dispositions du Code des sociétés applicables aux modifications des statuts (article 18, 2° bis CIR 92).

3.3.2. Indemnités pour coupons manquants

Les indemnités pour coupons manquants d'actions cotées sur un marché réglementé au sens de la Directive 93/22/CEE relative à la prestation de services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières, ou sur un marché réglementé d'un État non membre de l'Union Européenne dont la législation prévoit des conditions d'admission au moins équivalentes sont assimilés à des dividendes, lorsque ces indemnités sont allouées ou attribuées à l'occasion d'un prêt de ces actions en remplacement des dividendes y afférents (article 18, 3° CIR 92 ; applicable aux actions prêtées à partir du jour de la publication de la loi au Moniteur Belge, à savoir le 14.04.1999).

L'assimilation ne s'applique plus aux indemnités pour coupons manquants des actions relatives à des prêts d'actions conclus à partir du 1^{er} février 2005.

3.3.3. Requalification en dividendes des intérêts sur avances productives d'intérêts

A. Principe

Lorsqu'un contribuable octroie une avance en compte courant à sa société et perçoit des intérêts à cette occasion, dans certains cas, les intérêts seront requalifiés en dividendes.

Double limite

Sont assimilés aux dividendes, les intérêts payés ou attribués sur des avances productives d'intérêts dans la mesure où une des limites suivantes est dépassée :

- soit le taux maximum prévu à l'article 55 CIR 92 relatif à la déduction au titre de frais professionnels d'emprunts contractés auprès d'institutions financières non reprises à l'article 56, à savoir le taux du 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 ;
- soit lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède le capital libéré augmenté des réserves taxées, au début de la période imposable.

Et ce, quelle que soit la forme de la société qui les accorde.

Il suffit qu'une des limites susmentionnées soit dépassée pour qu'une partie des intérêts soit requalifiée en dividendes.

En ce qui concerne le calcul du montant des intérêts qui doit être considéré comme dividende pour cause de dépassement de la 2^{ème} limite (réserves taxées + capital), il faut partir des intérêts attribués après déduction du montant de ceux-ci considérés comme dividendes à la suite du dépassement de la 1^{ère} limite (taux du marché).

Quid des réserves négatives ?

En ce qui concerne la comparaison avec le montant des avances productives d'intérêts, les réserves négatives (notamment la perte reportée) ne doivent pas être déduites du capital libéré (QP du 22.10.1992, reprise dans la Circ. 15.10.1993, Ci.D.19/444.905, nr. I/18).

Calcul global

Le calcul doit être effectué globalement pour la totalité des avances productives d'intérêts prises en considération. Dans le cas où plusieurs administrateurs ou associés ont accordé des avances productives d'intérêts à leur société, le montant total des dividendes à taxer en raison du dépassement de la seconde limite est réparti de manière proportionnelle entre ces administrateurs ou associés.

Fluctuations

Il y a lieu d'effectuer la requalification dès que le montant total des avances productives d'intérêts prises en considération, excède, à un moment quelconque de la période à laquelle se rapportent les intérêts attribués, le capital libéré augmenté des réserves taxées au début de la période imposable pendant laquelle cette attribution a eu lieu.

Si le montant total des acomptes productifs pendant une période imposable est parfois plus haut puis à nouveau plus bas que la somme des réserves taxées au début de la période augmentée du capital libéré y compris les primes d'émission à la fin de période imposable, alors il faudra, pour les périodes de dépassement du montant plafonné, isoler du total des intérêts à prendre en considération, ceux qui se rapportent à la partie du montant total des avances qui excède ce montant plafonné.

Calcul des avances productives d'intérêts

Pour le calcul des avances productives d'intérêts, l'Administration préconise, en cas de fluctuations, de tenir compte d'une moyenne annuelle calculée mois par mois (Com.IR n° 36/86).

Toutefois, dans la pratique, le calcul se fait souvent sur une base annuelle : l'état de début d'année et de fin d'année sont additionnés et divisés par deux. Si les fluctuations sont faibles, l'Administration accepte cette position.

Nomination d'un chef d'entreprise pendant l'exercice

Dans le cas où quelqu'un devient administrateur ou associé durant l'exercice, les avances – et donc également les intérêts qui s'y rapportent – n'entrent en ligne de compte que pour la période au cours de laquelle les débiteurs ont eu la qualité d'administrateur ou d'associé.

Les conséquences du dépassement de la limite

Les intérêts qui restent en dessous de la limite sont considérés comme des intérêts ordinaires sur créances et emprunts qui sont fiscalement déductibles.

Dans la mesure où les intérêts dépassent une des limites décrites ci-dessus, les intérêts sont considérés comme des dividendes distribués soumis à l'impôt des sociétés. Il n'est pas possible de demander l'application du tarif réduit en matière de précompte mobilier sur dividendes de 15 % (réglementation – VVPR ancienne version : Ci.RH.233/463.721 du 18.02.1997, n° 18 ; réglementation VVPR à partir du 01.07.2013 : article 269, § 2, al.1 CIR 92).

L'augmentation de capital est stimulée

En tenant compte du capital réellement libéré à la fin de la période imposable au lieu du début de la période imposable comme auparavant (article 18, al. 1, 4° CIR 92 tel que modifié par l'article 3 de l'AR du 20.12.1996 – MB 31.12.1996), le législateur entend favoriser la capitalisation des entreprises dans le sens où une éventuelle requalification des intérêts en dividendes peut être évitée en réalisant une augmentation de capital par apport en nature ou en espèces.

Interaction avec l'article 55 CIR 92

En supposant que la partie d'intérêts figurant à l'article 55 CIR 92 dépasse le taux d'intérêt du marché, ces intérêts ne pourront pas être déduits en tant que frais professionnels, ce qui engendrera l'imposition de cette partie d'intérêts en tant que dividendes et mènera ainsi, à une double imposition.

La requalification de cette partie d'intérêts en dividendes exclut le risque de rejet sur base de l'article 55 CIR 92.

B. La notion de « taux du marché »

Pour l'appréciation de la notion de « taux du marché », il est renvoyé à l'article 55 CIR 92.

À partir de l'exercice d'imposition 2021

À l'article 55 CIR 92, le « taux du marché » pour les intérêts de prêts non hypothécaires sans terme bien défini est fixé sur le taux d'intérêt pratiqué par les IFM, publié par la Banque nationale de Belgique, augmenté de 2,5 % (voir article 55, al. 1, 1° CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

De cette manière, la problématique de la détermination de taux d'intérêt du marché pour le compte courant s'éteint.

Ainsi, le « taux du marché » s'élève :

- pour 2018 à 4,14 % ;
- pour 2019 à 4,09 % ;
- pour 2020 à 4,06 % ;
- pour 2021 à 4,07 % ;
- pour 2022 à 4,07 % ;
- pour 2023 à 5,7 % ;
- pour 2024 à 8,2 %.

C. La notion « d'avance »

Le prêteur de l'avance

La requalification est uniquement possible si les avances productives d'intérêts ont été consenties par :

- une personne physique à une société dont elle possède des parts, ou ;
- une personne à une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1° (administrateurs de la « première catégorie » au sens de l'article 32, alinéa 1^{er}, 1° CIR 92), ainsi que ;
- par le conjoint ou les enfants de ces personnes à cette société lorsque le conjoint ou les enfants ont la jouissance légale des revenus de ces personnes (article 18, alinéa 2 CIR 92).

La seconde catégorie inclut aussi bien les personnes physiques que les personnes morales.

La requalification n'est donc pas possible pour les personnes qui exercent au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail (administrateurs de la « seconde catégorie » au sens de l'article 32, alinéa 1^{er}, 2° CIR 92) (article 18, alinéa 2 CIR 92).

Avances (non) visées

La requalification ne vaut pas pour :

- les obligations et autres titres analogues émis dans le cadre d'un appel public à l'épargne, à savoir, les emprunts obligataires pour lesquels un prospectus a été émis et ensuite approuvé par la commission bancaire, financière et des assurances ;

Ces obligations peuvent en effet difficilement être accordées à un administrateur au sens de l'article 32, 1^{er} alinéa, 1° CIR 92 vu leur caractère public.

Si par contre, un administrateur de société souscrit à des obligations au porteur émises par la société (ou tout titre semblable), il peut y avoir requalification s'il n'a pas été fait appel public à l'épargne comme il en a été défini (question parlementaire du 19.01.1993).

- les prêts aux sociétés coopératives qui sont reconnues conformément à l'article 8:4 du CDS ; les intérêts sur acomptes productifs accordés aux sociétés coopératives sont en effet toujours considérés comme des intérêts de créances et d'emprunts au sens de l'article 19 CIR 92 ;
- des prêts d'argent consentis par des sociétés visées à l'article 179.

Par conséquent, seuls les acomptes accordés par des sociétés résidentes à des sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés ne sont pas sujets à la requalification.

Peuvent donc être requalifiées, les avances accordées par :

- les sociétés visées à l'article 180 CIR 92, c'est-à-dire, les sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés ;
- les ASBL et les autres personnes morales qui ne poursuivent aucun but lucratif et dont l'activité s'exerce

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

dans certains domaines privilégiés (article 181 CIR 92) ou qui se limitent à certaines opérations autorisées (article 182 CIR 92) et qui par conséquent sont soumises à l'impôt des personnes morales ;

- celles soumises à l'impôt des non-résidents / sociétés ;
- les sociétés non résidentes.

Le terme « consenti par » évite que la requalification ne s'applique uniquement à des titres dont on possède la pleine propriété. En effet, un morcellement du droit de propriété permettrait d'éviter la requalification.

Peu importe :

- quelle qualification est donnée à l'avance consentie (prêt, dépôt, etc.) ;
- ou que les avances soient représentées par des titres ou non (obligations, preuves des prêts, etc.) ;
- ou que ces avances aient été consenties avec de l'argent emprunté ou de l'argent propre.

Les intérêts que reçoivent les administrateurs d'institutions financières sur un compte d'épargne auprès de cette institution et qui bénéficient des mêmes conditions que des tiers qui ne sont pas administrateurs sont considérés comme des intérêts.

Avance = prêt (jusqu'à l'exercice d'imposition 2020 compris)

Est considéré comme avance tout prêt d'argent représenté ou non par des titres (art. 18, al. 2 CIR 92).

Dans la pratique, se pose la question de savoir ce qu'on entend par prêt d'argent.

1. Problème

Une discussion se présente au sujet d'un cas ou une somme d'argent est mise à disposition d'une société en raison de l'existence au passif d'une dette quelconque assortie d'un délai de paiement (avec paiement échelonné ou non) ou non. La question se pose de savoir s'il s'agit d'un prêt pour lequel il peut y avoir éventuellement une requalification. En effet, il n'est pas expressément question d'un prêt d'argent.

2. Circulaire administrative

Si le contribuable nie l'existence d'un prêt d'argent, l'Administration doit le cas échéant démontrer que l'intérêt porte sur un tel prêt. L'Administration n'est pas liée par la qualification que les parties ont donné au contrat. Il appartient à l'Administration de prouver que intentionnellement, le créancier a mis gratuitement une somme d'argent à disposition de la société.

L'existence de cette intention peut se déduire des éléments suivants (Circ. 11.01.2005) :

- les modalités de paiement en argent d'un prix quelconque, convenues entre les parties, sont telles qu'elles traduisent la mise en place d'une véritable formule de financement (ex. l'achat d'un bien à un prix payable en 20 ans, avec attribution d'intérêts) ;

- les conditions de paiement s'écartent fortement des pratiques habituelles de la société ;
- les échéances en matière de paiement ne sont pas respectées et le créancier n'entreprend aucune action pour récupérer la créance échue ;
- la société ne dispose pas de moyens suffisants pour s'acquitter de la créance. Si elle est contrainte au paiement, elle devra avoir recours à d'autres moyens de financement (ex. emprunt auprès d'un organisme de crédit) ;
- une demande préalable auprès d'un établissement de crédit a été refusée.

Quand un administrateur d'une société met des fonds à disposition de celle-ci, via un compte courant, cela donne naissance à une convention de créance de prêt d'argent, même si en l'espèce aucun acte formel écrit n'a été rédigé (Circ. 11.01.2005). Il doit, par conséquent, toujours être envisagé de voir si une requalification doit avoir lieu. Le montant du prêt (sujet à la requalification) pourra seulement être retenu à concurrence du solde créditeur minimum du compte à un moment quelconque de la période imposable.

L'Administration ajoute que la requalification des intérêts peut toujours s'appliquer. Si la circulaire du 11.01.2005 n'offre aucune possibilité, alors elle peut se prévaloir de l'article 344, § 1 CIR 92 pour appliquer la requalification.

Avance = créance (à partir de l'exercice d'imposition 2021)

Etant donné que la notion « prêt d'argent » a entraîné de nombreuses discussions, surtout lorsqu'une créance relative à une vente avec report du paiement du prix d'achat est comptabilisée au crédit du compte courant, il a été décidé de définir à nouveau les avances comme des « créances ».

Est considérée comme avance au sens de l'alinéa 1^{er}, 4^o, toute créance, représentée ou non par des titres, détenue par une personne physique sur une société dont elle possède des actions ou parts ou par une personne sur une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, alinéa 1^{er}, 1^o, ainsi que toute créance détenue le cas échéant par leur conjoint ou leurs enfants à cette société lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci (texte introductif de l'article 18, al. 8 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur le 01.01.2020 et applicable aux intérêts qui se rapportent aux périodes après le 31.12.2019.

Scission d'une créance en un prêt avec intérêts et une avance sans intérêts

Pour éviter la requalification des intérêts des avances productives d'intérêts en dividendes, un emprunt est parfois scindé en une partie avec intérêts et une partie sans intérêts. L'Administration examine cela avec méfiance et lors d'un abus, elle procédera à la requalification en se basant sur la disposition anti-abus de l'article 344, § 1 CIR 92 (voir Partie II, Chapitre 3, 3.3, « La réalité économique – Abus fis-

cal – Mesures anti – abus (article 344, § 1 CIR 92) ». Non sans succès, ainsi ressort la jurisprudence (Trib 17.03.2005).

Si différentes avances ont fait l'objet de différents contrats, alors seuls les avances productives d'intérêts entrent ligne de compte pour la requalification (Circ. 15.10.1993, Ci.D.19/444.905, nr. I/19 ; Bruxelles, 21.10.2004).

Aussi vis-à-vis d'une société non résidente

La requalification d'intérêts en dividendes est aussi possible dans le cas d'intérêts versés par une société privée néerlandaise à un associé belge comme rétribution des avances consenties par cet associé à la société. Cela, en vertu des dispositions expresses du CIR 92 (QP 16.09.1994).

Compte courant « dettes » sans intérêts

A titre informatif, nous attirons l'attention sur le fait que l'absence de prise en compte d'intérêts sur une situation de compte courant créateur d'un dirigeant d'entreprise n'engendre pas de conséquences fiscales.

Si la même situation se présente entre deux entreprises liées, il en résultera un avantage anormal ou bénévole sur lequel aucune déduction ne peut être calculée (article 206/3, § 1, article CIR 92). Les avances en général, et par conséquent les avances productives, ne sont plus véritablement assimilés à du capital libéré, même pas quand une partie des intérêts a été requalifiée en dividendes (article 184 CIR 92).

Les avances ne constituent pas du capital libéré

Les avances en général, et par conséquent les avances productives, ne sont plus véritablement assimilés à du capital libéré, même pas quand une partie des intérêts a été requalifiée en dividendes (article 184 CIR 92).

Les avances ne doivent désormais plus être assimilées à du capital libéré pour vérifier si la société doit être exclue ou non du bénéfice du taux réduit en raison du fait qu'elle a distribué en dividendes plus de 13 % du capital libéré (article 215, 3^{ème} alinéa, 3^o CIR 92). Par ailleurs, pour ce calcul, il est bien tenu compte de la requalification des intérêts en dividendes.

Caractère libératoire du précompte mobilier

Un taux de précompte mobilier identique doit être prélevé aussi bien sur les intérêts que les dividendes.

Auparavant, des différents taux étaient applicables (voir l'édition de l'exercice d'imposition 2013 et celles des années précédentes).

Le précompte mobilier qui a été supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire constitue une dépense non admise (article 198, premier alinéa, 1^o CIR 92) et doit être ajouté au montant de ce revenu pour le calcul du précompte mobilier (article 268 CIR 92). Elles ne s'appliquent pas lorsque le précompte mobilier complémentaire est mis à charge du bénéficiaire des revenus (p.ex. par le débit de son compte courant).

3.4. Principe du précompte mobilier

Lors l'attribution ou la mise en paiement des dividendes il est retenu un précompte mobilier.

La retenue de précompte mobilier est considérée pour les personnes physiques, non tenues de déclarer ces dividendes dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques, comme un impôt définitif (principe du précompte mobilier libératoire). Si malgré tout, elles décident de déclarer quand même certains revenus (déclaration facultative) elles seront imposées séparément à l'impôt des personnes physiques au tarif du précompte mobilier applicable, augmenté des centimes additionnels communaux (article 171 CIR 92), sauf lorsque la globalisation de ces revenus avec d'autres revenus et la taxation au taux progressif de l'impôt des personnes physiques sont plus avantageux (dans ce cas, le précompte mobilier retenu sera compensé avec l'impôt progressif calculé sur ces revenus et une partie en sera restituée au contribuable).

3.5. Taux du précompte mobilier

3.5.1. Taux de base 30 %

Jusqu'au 31.12.2015 compris, le taux du précompte mobilier est en principe de 25 %.

Jusqu'au 31.12.2016 compris, le taux du précompte mobilier est en principe de 27 %.

Le taux de base de précompte mobilier applicable aussi bien aux dividendes qu'aux intérêts mis en paiement à partir du 01.01.2013 s'élève à 30 %.

3.5.2. Part – VVPR-bis : 20 % ou 15 %

3.5.2.1. Contexte

Dans le cadre du plan de relance économique et plus particulièrement pour les PME, un nouveau régime VVPR (« VVPR-bis ») a été adopté pour remplacer l'ancien. Ce régime est applicable à partir du 01.01.2013 (pour un exposé sur les anciennes dispositions, voir les éditions de l'exercice d'imposition 2013 et antérieures).

Ce nouveau régime est applicable à partir du 01.07.2013.

Ces mesures ne s'appliquent pas uniquement en cas d'augmentations de capital mais aussi lors de la constitution d'une PME.

Le nouveau régime VVPR est prévu à l'article 269, § 2 CIR 92.

3.5.2.2. Taux réduits de précompte mobilier

Le précompte mobilier est de (article 269, § 2, al. 2 CIR 92) :

1. 20% pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport,
2. 15% pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport,

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

3.5.2.3. Uniquement pour « les petites sociétés »

Le taux de précompte mobilier sur les dividendes peut être réduit pour autant que la société qui distribue ces dividendes soit une société qui est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu (article 269, § 2, al.1, 1^o CIR 92).

La référence à l'année de l'apport implique que lorsqu'une petite société se développe et devient une grande société, elle peut continuer à bénéficier des taux réduits.

Ce taux est applicable tant aux sociétés belges qu'aux sociétés étrangères (cf. Exposé des motifs, Doc Parl. 2012-2013, N^o 2853/001 de la Loi Programme du 28.06.2013 – MB 01.07.2013, 2^{ème} Ed).

3.5.2.4. Nouvelles actions non préférentielles acquises au moyen d'apport en espèces

Les dividendes doivent provenir d'actions ou parts nouvelles nominatives émises à l'occasion de la constitution de la société ou d'une augmentation de son capital (article 269, § 2, al. 1^{er}, 2^o CIR 92).

L'exigence d'apport en argent est nécessaire pour attirer de nouveaux capitaux.

Il ne peut être créé à cette occasion d'actions ou parts préférentielles (article 269, § 2, al.12 CIR 92). Cela veut dire que ces nouvelles actions ou parts ne peuvent être assorties d'aucun droit préférentiel en matière de participation au capital ou aux bénéfices ou en matière de répartition de l'avoir social.

3.5.2.5. Apports exclus

Ces apports en numéraire ne peuvent pas provenir de la distribution des réserves taxées qui sont, conformément à l'article 537, alinéa 1^{er} CIR 92 soumises à un précompte mobilier réduit (article 269, § 2, al. 1, 4^o CIR 92).

Ces apports ne peuvent également pas provenir d'une réserve de liquidation (cf. (article 269, § 2, al. 8 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

Il ne peut également pas y avoir mouvements de capitaux de type « yo-yo » (voir ci-après, « mesure anti-abus »).

3.5.2.6. Exigence de libération ?

« Les sommes souscrites à l'occasion de l'émission des actions ou parts doivent être entièrement libérées » (article 269, § 2, al. 11 CIR 92, tel que réécrit par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

Suite à la réécriture de la disposition légale, il n'est plus possible de douter que, pour les dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 01.01.2022, la libération doit être effectué en totalité tant lors d'une augmentation de capital

que lors de la constitution. La loi utilise à présent de manière générale la notion de « à l'occasion de l'émission ».

C'est pourquoi il est précisé que : « Les sommes souscrites à l'occasion de l'émission des actions ou parts doivent être entièrement libérées. » (article 269, § 2, al. 11 CIR 92, tel que réécrit par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022)

La modification apportée par la loi du 21.01.2022 devrait mettre un terme aux tentatives visant à rendre le taux réduit de prm applicable même lorsqu'une société - qui n'a plus de capital après la réforme du droit des sociétés - dispense ses actionnaires de leur obligation initiale de libération et réduit en même temps son capital.

Moment de la libération

Dans la pratique, on suppose que ce paiement doit être un fait au moment où les dividendes sont alloués ou attribués (avec précompte réduit) (VAN DYCK, J., 'VVPRbis : quand évaluer le caractère 'préférentiel' des actions ou parts ?', Fiscologue 2021, nr. 1724, p. 4).

Libération totale, mais sans obligation de conservation

Le ministre a confirmé qu'il suffit qu'une libération intégrale ait eu lieu (du capital souscrit au moment de l'émission des actions), mais qu'il n'est pas nécessaire que les « montants effectivement libérés » soient conservés par la suite : une « réduction ultérieure des montants effectivement libérés n'empêche pas l'application ultérieure du régime dit VVPRbis » (Chambre, 2021-2022, Rapport, n^o 55-2351/004, 34). « Une réduction de capital pourra être effectuée a posteriori – c'est-à-dire après une libération – sans conséquences négatives » (Rapport, 44).

Toutefois, il faut tenir compte de l'exigence de l'article 269, § 2, al. 10 CIR 92 : si la société, qui a émis des actions ou parts ou augmenté son capital dans le cadre du régime dit VVPRbis « procède ultérieurement à des réductions de ce capital, ces réductions seront prélevées en priorité sur les capitaux libérés en exécution de l'opération de constitution ou d'augmentation en question ».

Disposition transitoire introduite par la Loi du 21.01.2022

Pour les sociétés qui ont décidé une dispense de libération des actions ou parts souscrites entre le 01.05.2019 et le 15.12.2021 en conséquence de quoi la condition mentionnée à l'alinéa 11 ne pourrait en principe jamais plus être remplie, et qui avant le 31.12.2022 procèdent à une augmentation de capital en numéraire qui a pour effet de porter de nouveau le montant du capital libéré en numéraire jusqu'à concurrence du montant initialement souscrit avant la dispense de libération, les dividendes qui se rapportent tant aux actions ou parts émises à l'occasion de la constitution après le 01.07.2013 qu'aux actions ou parts émises à l'occasion de l'augmentation de capital peuvent bénéficier du taux réduit pour autant que les autres conditions soient respectées. Le cas échéant, l'augmentation de capital peut ne pas être assortie de l'émission d'actions ou parts nouvelles (article 269, § 2, al. 12 CIR 92, tel que réécrit par la

Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

3.5.2.7. Durée limitée – Pas de transfert des actions

Le contribuable (qui a fait un apport) doit détenir la pleine propriété de ces actions ou parts nominatives de façon ininterrompue depuis l'apport en capital (article 269, § 2, al.1, 6° CIR 92).

La ratio legis de la disposition susmentionnée est de réduire l'impact budgétaire car le bénéfice du taux réduit n'est pas accordé pour une durée indéterminée, en ce sens que l'avantage s'éteint lorsque la personne qui a participé à l'augmentation de capital cède les actions.

La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation est considérée comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de détention ininterrompue visée à l'alinéa 1^{er}, 6° (article 269, § 2, al. 4 CIR 92).

La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts est considérée également comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de pleine propriété lorsque cette transmission résulte (article 269, § 2, al.5 CIR 92) :

1. d'une succession dévolue légalement ou d'une manière conforme à la dévolution légale ;
2. d'un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint légal survivant.

Les héritiers ou donataires se substituent au contribuable dans les avantages et obligations de la mesure (article 269, § 2, al. 6 CIR 92).

L'échange d'actions ou de parts en raison des opérations visées à l'article 45 ou l'aliénation ou l'acquisition d'actions ou de parts en raison d'opérations en neutralité d'impôt visées aux articles 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, 211, 214, § 1^{er}, et 231, §§ 2 et 3, sont censés ne pas avoir eu lieu pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 6° (article 269, § 2, al. 7 CIR 92). Cette fiction de non-réalisation est inspirée par celle applicable à la condition de permanence en matière de RDT (Exposé des motifs, Doc parlementaire 2012-2013, n°2853/001 de la Loi programme du 28/06/2013, MB 01.07.2013, 2^{ème} éd.)

3.5.2.8. Période d'attente

Ces dividendes peuvent être alloués ou attribués au plus tôt lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable qui suit celui de l'apport effectué lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de son capital, ou des exercices suivants (article 269, § 2, al.7 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

Le précompte mobilier est de (article 269, § 2, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022) :

1. 20 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable qui suit celui de l'apport effectué lors de la consti-

tution de la société ou d'une augmentation de son capital ;

2. 15 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du troisième exercice comptable qui suit celui de l'apport effectué lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de son capital, ou des exercices suivants.

L'article 269, § 1, 1° prévoit que le taux de 30 % reste d'application sur les dividendes de la répartition bénéficiaire avant le deuxième exercice comptable après celui de l'apport.

3.5.2.9. Pas pour les intérêts requalifiés

Le texte légal exclut expressément les intérêts requalifiés du taux réduit (article 269, § 2, al. 1 CIR 92).

3.5.2.10. Le capital minimum d'une SPRL doit être constitué (abrogé par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA)

Les sociétés sans capital social minimum sont exclues du bénéfice de la disposition sauf si, après l'apport en nouveau capital, le capital social de cette société est au moins égal au capital social minimum d'une SPRL, comme visé à l'article 214, § 1^{er}, du Code des sociétés (article 269, § 2, al. 3 CIR 92, tel qu'abrogé par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA).

Au moment de l'application de la loi, le capital fiscal doit être au moins égal à 18.550 EUR.

Cette disposition vise à attirer l'attention sur 3 formes de sociétés pour lesquelles la loi ne prescrit pas de capital minimum, à savoir : la société à commandite simple, société en nom collectif et la société coopérative à responsabilité illimitée (SCRI).

3.5.2.11. Mesures anti-abus

De même, les augmentations du capital qui sont réalisées après une réduction de ce capital organisée à partir du 01.05.2013, ne sont prises en considération pour l'octroi du taux réduit que dans la mesure de l'augmentation du capital qui dépasse la réduction (article 269, § 2, al. 8, CI 92, tel que modifié par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

Les sommes qui proviennent d'une réduction de capital ou de la distribution de réserves de liquidation visées à l'article 184quater ou 541 soumises à un taux de précompte mobilier réduit de 5 %, organisée à partir du 01.05.2013, d'une société liée ou associée à une personne au sens des articles 1:20 et 1:21 CSA, et qui sont investies par cette personne dans une augmentation de capital d'une autre société ne peuvent bénéficier du taux réduit précité (article 269, § 2, al. 9 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 21.01.2022 portant des dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022). On notera que cela fait référence aussi bien à une personne physique qu'à une personne morale.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

Pour l'application de l'alinéa précédent, on entend aussi par « personne », son conjoint, ses parents et ses enfants lorsque cette personne ou son conjoint a la jouissance légale des revenus de ceux-ci (article 269, § 2, al. 10 CIR 92).

Prélèvement prioritaire en cas de réduction de capital

Si la société, qui a augmenté son capital social dans le cadre de cette mesure, procède ultérieurement à des réductions de ce capital, ces réductions seront prélevées en priorité sur les capitaux nouveaux (article 269, § 2, al. 11 CIR 92).

3.5.3. Réserve de liquidation – VVPR-ter

3.5.3.1. Contexte

Comme pour la liquidation interne, le législateur a introduit, à l'occasion de l'augmentation du taux de précompte mobilier sur boni de liquidation au taux de 25 % (27 % à partir du 01.01.2016, 30 % à partir du 01.01.2017), un régime transitoire accordant la possibilité de distribuer les réserves constituées à un taux de 10 %, à condition que ces réserves soient immédiatement incorporées dans le capital.

Le législateur accorde, à partir de l'exercice d'imposition 2015, aux sociétés PME la possibilité de payer immédiatement un boni de liquidation sur les réserves comptabilisées en réserves de liquidation. La distribution de cette réserve au moment de la liquidation sera donc totalement exonérée d'impôt.

En cas de distribution de la réserve de liquidation avant la dissolution, l'exonération ne s'appliquera pas et le contribuable sera par conséquent redevable d'un précompte complémentaire dont le taux variera en fonction de la période qui s'écoule entre le moment de la constitution de la réserve et de la distribution.

La réserve de liquidation ne constitue pas uniquement un avantage fiscal pour les boni de liquidation, mais accorde également la possibilité d'être distribuée au cours de l'existence de la société.

C'est pour cette raison que cette réserve de liquidation (alias VVPR-ter) a été instaurée.

Entrée en vigueur

Cette disposition entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 pour les dispositions relatives à la constitution de la réserve de liquidation. Quant aux dispositions en matières d'IPP et de précompte mobilier, elles s'appliquent aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 01.01.2015.

3.5.3.2. Champ d'application personnel

Réservé aux petites sociétés – sociétés « PME »

Une société qui est considérée comme une petite société, peut constituer une réserve de liquidation (article 184quater, alinéa 1^{er} CIR 92).

La qualification de la société comme « petite société » doit être faite à la date de clôture de la période imposable au cours de laquelle la réserve de liquidation sera constituée.

Cela induit que la perte ultérieure du statut de « petite société » n'a pas d'incidence sur le maintien d'une réserve de liquidation et le traitement fiscal des dividendes qui proviennent de cette réserve.

Par ailleurs, le ministre vient de confirmer que les sociétés en liquidation peuvent constituer une réserve de liquidation dans l'hypothèse où elle réaliserait encore des bénéfices imposables pendant la durée de la liquidation (Compte rendu intégral, Commission des Finances de la Chambre, 01.04.2015, n° CRIV 54 COM 138, p. 13).

Quelle que soit la qualité des actionnaires

Les dispositions relatives à la réserve de liquidation sont applicables aussi bien aux actionnaires personnes physiques que morales.

Il est à noter que le régime de réserve de liquidation est désavantageux lorsque les actionnaires peuvent déduire du précompte mobilier. En effet, la cotisation distincte sur réserve de liquidation remplace (partiellement) le précompte mobilier lorsqu'il n'est pas déductible.

Également pour les sociétés étrangères ?

L'exposé des motifs ne donne aucune réponse à la question de savoir si les sociétés étrangères peuvent bénéficier de l'avantage de cette mesure, mais plusieurs dispositions légales adoptées permettent de penser qu'il faut également tenir compte du cas où les dividendes proviennent d'une réserve de liquidation constituée par une PME étrangère.

Ce sont les articles 21, 11° CIR 92 (sur les revenus imunités), 171 CIR 92 (taux distincts à l'impôt des personnes physiques) et 269 CIR 92 (précompte mobilier) qui comportent des dispositions indiquant la prise en compte des dividendes encaissés ou recueillis à l'étranger dans la mesure où leur attribution ou leur mise en paiement résulte d'un régime fiscal analogue.

3.5.3.3. Constitution de la réserve de liquidation – condition d'intangibilité

Cette réserve de liquidation est constituée par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt (article 184quater, alinéa 2 CIR 92).

Seul le bénéfice de l'exercice comptable tombe dans le champ d'application de cette mesure. La réserve de liquidation n'octroie donc pas la possibilité aux réserves qui ne peuvent pas bénéficier du régime transitoire, d'être utilisées pour constituer une réserve de liquidation.

Pertes reportées

L'existence de pertes comptables reportées d'une année de revenus précédente n'empêche pas la constitution de la

réserve de liquidation avec les bénéfices de l'année de revenus courante (Exposé des motifs, Doc. Parl., 2014-2015, Doc 54 0672/001, p. 17).

Condition d'intangibilité

La réserve de liquidation doit être portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peut servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques (article 184quater, alinéa 3 CIR 92).

3.5.3.4. Cotisation distincte de 10 % (prélèvement anticipatif)

3.5.3.4.1. Règle

Pour la période imposable au cours de laquelle une réserve de liquidation est constituée au sens de l'article 184quater, une cotisation distincte est établie (article 219quater, alinéa premier CIR 92 tel qu'inséré par la Loi-programme du 19.12.2014 – MB 29.12.2014 (2^{ème} éd.).

La base de cette cotisation est formée par les bénéfices visés à l'article 184quater, alinéa 2 CIR 92 (article 219quater, al. 2 CIR 92).

La cotisation distincte est égale à 10 % de la base déterminée à l'alinéa précédent (article 219quater, al. 2 CIR 92).

Cette cotisation distincte est indépendante de, et est, le cas échéant, complémentaire à d'autres impositions qui sont dues en vertu d'autres dispositions du Code ou, le cas échéant, dans le cadre de la mise en œuvre de dispositions légales particulières (article 219quater, al. 4 CIR 92).

3.5.3.4.2. Supportée par la société – de facto 22, 73 ou 13,64 % de taux d'imposition

Cette cotisation distincte est supportée par la société, et ne vient donc pas en diminution de la réserve de liquidation.

Exemple chiffré

Un bénéfice de 100 EUR a été affecté à la réserve de liquidation. En cas de distribution ultérieure des 100 EUR, un précompte mobilier 15 % (dans les cinq ans) ou 5 % (après les cinq ans) sera dû. Cela entraîne un impôt de 25 EUR (= 22,73 %) sur une distribution de 85 EUR ou de 15 EUR sur une distribution de 95 EUR (= 13,64 %).

Notons qu'à partir du 01.01.2016, le taux de 15 % applicable en cas de liquidation interne est porté à 17 %.

3.5.3.4.3. Application des déductions fiscales

Etant donné que, contrairement aux autres cotisations distinctes de l'article 219 CIR 92, aucune dispositions légales autorisent explicitement les sociétés disposant de latences fiscales à diminuer la base imposable de la cotisation lors de la constitution de la réserve de liquidation (la Loi-programme du 19.12.2014 n'a pas modifié l'article 207 CIR 92), il semble que l'application des déductions fiscales

n'est pas possible compte tenu de la nature même de la cotisation distincte.

L'article 219quater, alinéa 2 CIR 92 prévoit expressément que la base de cette cotisation est formée par les bénéfices visés à l'article 184quater, alinéa 2 CIR 92. Cette disposition implique qu'aucune déduction ne peut être appliquée.

3.5.3.4.4. Caractéristiques de la cotisation distincte

Non-déductible

La cotisation distincte de l'article 219quater CIR 92 n'est pas déductible (article 198, § 1, 1^o CIR 92, tel qu'inséré par la Loi-programme du 19.12.2014 – MB 29.12.2014 (2^{ème} éd.).

Pas soumise à la contribution complémentaire de crise

La cotisation distincte n'est pas soumise à la contribution complémentaire de crise (cf. article 463bis CIR 92 non adapté).

Versements anticipés

La cotisation distincte n'entraîne aucune majoration pour insuffisance de versements anticipés (cf. article 218 CIR 92 non adapté).

Imputable et restituable

En ce qui concerne l'imputation des précomptes et autres éléments imposables, il y a une certaine confusion. Ni l'article 304, § 2, alinéa 2 CIR 92, ni l'article 209, alinéa 2 CIR 92 n'ont été modifiés ou complétés par la Loi-programme du 19.12.2014.

Cela pourrait conduire à la conclusion que rien n'est imputable sur cette cotisation.

Toutefois, d'autres sont d'avis que la nouvelle cotisation n'a pas la nature d'impôt sur le résultat fiscal de la société, mais plutôt la nature d'un précompte, une sorte d'impôt à la source sur les dividendes à distribuer ultérieurement. Une cotisation anticipative sur laquelle une imputation du précompte est de toute façon impossible.

Impôt définitif

La cotisation distincte constitue un impôt définitif.

Cela a pour conséquence que la cotisation est perdue en cas de paiement non nécessaire, par exemple lorsque la condition d'intangibilité a été violée ou lorsqu'il existe des pertes reportées à côté de la réserve de liquidation lors de la liquidation.

3.5.3.5. Traitement dans la déclaration

Le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le ministre des Finances ou son délégué, à la déclaration aux impôts sur les revenus à partir de l'exer-

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

cice d'imposition au cours duquel la réserve de liquidation est constituée (article 184quater, alinéa 4 CIR 92).

3.5.3.6. Exonération en cas de distribution dans le cadre d'une liquidation

La distribution de dividendes provenant de la réserve de liquidation au moment de la liquidation constitue des revenus exonérés à l'impôt des personnes physiques.

3.5.3.7. Taux réduits complémentaires de précompte en cas de distribution avant la liquidation

3.5.3.7.1. 17 % < cinq ans, 5 % > cinq ans

Précompte mobilier

Le taux du précompte mobilier est fixé à 5 ou 17 %, les dividendes, autres que ceux visés à l'article 209, dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement résulte d'une diminution de la réserve de liquidation visée à l'article 184quater, ou les dividendes d'origine étrangère encaissés ou recueillis en Belgique dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement résulte de dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre État membre de l'Espace Economique Européen, et selon que la partie de ces réserves qui est diminuée a été conservée pendant une période d'au moins cinq ans ou de moins de cinq ans, à compter du dernier jour de la période imposable concernée, dans les conditions prévues à l'article 184quater, alinéa 3 (article 269, § 1, 8° CIR 92 tel qu'inséré par la Loi-programme du 19.12.2014, MB 29.12.2014 (éd.2)).

Impôt des personnes physiques

Les dividendes, autres que ceux visés à l'article 209, dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement résulte d'une diminution de la réserve de liquidation visée à l'article 184quater, ou les dividendes encaissés ou recueillis à l'étranger dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement résulte de dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre État membre de l'Espace Economique Européen, et selon que la partie de ces réserves qui est diminuée, a été conservée pendant une période d'au moins cinq ans ou de moins de cinq ans, à compter du dernier jour de la période imposable concernée, dans les conditions prévues à l'article 184quater, alinéa 3 (article 171, 3° septies CIR 92, tel qu'inséré par la Loi-programme du 19 décembre 2014 – MB 29 décembre 2014 (éd.2)).

Calcul de la période de cinq ans

La période de cinq ans débute à la date de clôture de la période imposable qui coïncide avec l'exercice comptable pour lequel est détaillé, sous la rubrique « affectations et prélèvements », le montant des bénéfices à affecter (Exposé des Motifs, Doc Parl, Chambre, 2014-2015, n° 54-0672/001, p.15).

Quand on parle du bénéfice de l'exercice comptable 2015 (exercice d'imposition 2016) qui est affecté en 2016, il doit être comptabilisé à partir du 31 décembre 2015 et la réserve de liquidation doit donc être maintenue jusqu'au 31.12.2020

(Exemple exposé des Motifs, Doc Parl, Chambre, 2014-2015, n° 54-0672/001, p.15).

3.5.3.7.2. Alias législation VVPR-ter

La cotisation de 5 % accorde la possibilité aux PME de réduire le taux d'imposition sur les dividendes à concurrence de 15 % :

- 10 % d'impôts des sociétés au moment de la constitution de la réserve ;
- 5 % de précompte mobilier au moment de la distribution de la réserve de liquidation.

Le régime VVPR-bis a été prolongé dans les faits, de sorte que l'on peut parler d'un régime VVPR-ter.

3.5.3.7.3. La méthode FIFO

En cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées (article 184quater, alinéa 5 CIR 92).

3.5.3.8. Exemple chiffré

(cf. Exposé des Motifs, Doc Parl, Chambre, 2014-2015, n° 54-0672/001)

Une petite « société A » a été créée le 1^{er} janvier 2014 et clôture son deuxième exercice comptable au 31 décembre 2015. En vertu de l'article 1:24, §§ 1 à 6, du CDS, celle-ci est qualifiée « petite » société pour son exercice d'imposition 2016 (exercice comptable 2015). Au terme de l'exercice comptable 2015, elle réalise des bénéfices après impôts d'un montant de 100 EUR qu'elle est libre d'affecter comme elle le souhaite, sous réserve des restrictions applicables à l'alimentation de la réserve légale.

Scénario 1

Dans ce scénario, l'Assemblée générale décide au mois de mai 2016 d'affecter ces 100 EUR à la constitution d'une réserve de liquidation, au sens de l'article 184quater CIR 92. La base sur laquelle s'établit la cotisation distincte est toujours de 100 EUR. Le montant de cette cotisation initiale est 10 % de 100 EUR, soit 10 EUR. Pour son exercice d'imposition 2016 (exercice comptable 2015), la société inscrit donc la totalité des 100 EUR sur un compte distinct du passif. Cela signifie que la période de cinq ans – déterminante pour le calcul du taux du précompte mobilier sur les dividendes découlant d'un prélèvement sur la réserve de liquidation – commence à compter de la date de clôture de la période imposable au cours de laquelle la réserve de liquidation a été créée (c.-à-d. l'exercice comptable pour lequel le montant du bénéfice à affecter est détaillé dans la rubrique « affectations et prélèvements »).

Il est donc important que cette réserve de liquidation soit conservée durant une période complète de cinq ans et ne soit pas diminuée par une attribution par exemple d'un dividende intermédiaire. En outre, l'existence de pertes comptables reportées d'une année de revenus précédente n'empêche pas la constitution de la réserve de liquidation avec les bénéfices de l'année de revenus courante.

Scénario 1.1

L'Assemblée générale décide au mois de mai 2020 de distribuer l'entière de la réserve de liquidation. Le taux du précompte mobilier est alors de 15 %. Les actionnaires reçoivent alors un revenu de 85 EUR (100 EUR – 15 EUR). Compte tenu de la cotisation distincte initiale, l'impôt payé au total est de 25 EUR.

Scénario 1.2

L'Assemblée générale décide au mois de mai 2021 de distribuer l'entière de la réserve de liquidation. Le taux de précompte mobilier s'élève dans ce cas à seulement 5 %, ce qui revient à payer un précompte mobilier de 5 EUR. Les actionnaires reçoivent donc un revenu net de 95 EUR (100 EUR – 5 EUR). En prenant en compte la cotisation distincte payée initialement, cela revient à un impôt total de 15 EUR.

3.5.3.9. Réserve spéciale de liquidation exercice d'imposition 2012 (bilan à cheval)

3.5.3.9.1. Exercices d'imposition 2013 et 2014

Pour une analyse détaillée des réserves spéciales de liquidations relatives aux exercices d'imposition 2013 et 2014, nous renvoyons à la lecture de cet ouvrage jusqu'à l'édition relative à l'exercice d'imposition 2017 compris.

3.5.3.9.2. Exercice d'imposition 2012

Dans un souci d'exhaustivité, nous renvoyons encore à la possibilité de constituer une réserve spéciale de liquidation pour l'exercice d'imposition 2012 telle qu'instaurée par la Loi du 25.12.2017 portant des dispositions fiscales diverses IV – MB 29.12.2017.

En raison de la discordance persistant entre la liquidation interne et la réserve spéciale de liquidation, il est prévu la possibilité de constituer une réserve spéciale de liquidation pour les sociétés qui tiennent une comptabilité par année civile et qui n'ont pas pu bénéficier du droit de constituer une réserve de liquidation pour l'exercice d'imposition 2012 étant donné que leur assemblée générale s'est tenue après le 31.03.

La réserve liée à l'exercice d'imposition 2012 peut encore être constituée en 2018. Il n'y a donc pas de correction à effectuer dans les comptes annuels et la déclaration relative à l'exercice d'imposition 2012.

Nous ne poursuivons pas l'analyse de la temporalité dans le cadre du présent ouvrage.

3.5.4. Bonis de liquidation : 10 % jusqu'au 01.10.2014, ensuite au taux général

Les distributions de bonis de liquidation réalisées avant le 01.10.2014. restent soumises au taux de précompte mobilier de 10 %. Pour les distributions réalisées à partir de cette date, le taux général du précompte mobilier s'applique (30 % à partir du 01.01.2017).

Régime transitoire – liquidation interne

Dans le cadre de l'augmentation du taux de précompte mobilier et du taux distinct de l'impôt des personnes physiques sur les bonis de liquidation, il a été prévu un régime transitoire permettant aux sociétés d'incorporer leurs réserves au capital avec l'application de l'ancien taux de 10%. Après une période d'attente, ce capital pourra être distribué par une réduction de capital, sans précompte mobilier. Après le 01.10.2014, le taux général est applicable uniquement aux réserves qui ne sont pas visées.

Ce régime transitoire est prévu à l'article 537 CIR 92.

La liquidation interne est commentée dans la Circulaire n° Ci.RH. 233/629.295 (AG fisc. n° 35/2013) du 01.10.2013.

Elle est suivie d'un addendum (addendum du 13.11.2013 à la Circulaire n° Ci.RH. 233/629.295 (AG fisc n° 35/2013) du 01.10.2013).

Pour un deuxième commentaire administratif, voir Circulaire n° Ci.RH. 421/629.923 (AG fisc n° 52/2013) du 12.12.2013.

L'Administration a publié une liste de FAQ (Voir FAQ liquidation interne 18.02.2013).

Pour le traitement comptable, voir avis de la CNC n° 2013/7 du 27.11.2013, « le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire vise à l'article 537 CIR 92 ».

Pour une troisième circulaire administrative (concernant la réduction de capital postérieure à l'augmentation de capital dans le cadre d'une liquidation interne), voir Circulaire nr. Ci.RH. 233/ 630. 825 (AG fisc n° 4/2014) du 23.01.2014).

3.5.5. Exonération en cas de distribution de dividendes entre sociétés mères et filiales

Généralités

À partir du 15 octobre 1991, le précompte mobilier ne doit plus être retenu sur :

- les dividendes alloués ou attribués par une société située en Belgique à sa société mère, également située en Belgique, si les deux sociétés sont assujetties à l'impôt des sociétés ;
- les dividendes alloués ou accordés par une société située en Belgique (assujettie à l'impôt des sociétés) à sa société mère située dans un autre État membre de la Communauté Européenne.

Conditions de participation et de permanence

Il est toutefois requis que la société mère détienne une participation minimum pendant une durée minimum d'un an dans le capital de sa société fille.

Une participation minimum de 25 % est requise pour les dividendes payés ou attribués avant le 1^{er} janvier 2005. Pour les dividendes payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2005, une participation minimum de 20 % est requise.

CHAPITRE 7 – Détermination du résultat fiscal

La condition de participation évoluera de la manière suivante :

- 15 % pour les dividendes payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2007 ;
- 10 % pour les dividendes payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2009.

En outre, pour les attributions transfrontalières de dividendes, il est exigé qu’aussi bien le redevable que le bénéficiaire des dividendes soit doté d’une forme juridique déterminé (en général : celle d’une S.A., S.C.A. ou S.P.R.L. ou une forme équivalente) ;

L’exonération précitée présente une énorme importance, pour les raisons suivantes :

- pas de préfinancement du précompte mobilier en ce qui concerne les opérations entre des sociétés belges. Par contre, il est prévu que si lors de la distribution des dividendes les actions de la société fille n’ont pas encore été détenues pendant une période ininterrompue d’une année par la mère, la fille est tenue de retenir, à titre provisoire, un montant qui correspond au précompte mobilier qui serait normalement dû ; s’il apparaît a posteriori que la mère ne répond pas in fine aux conditions de détention, la fille devra verser à titre de précompte mobilier, le montant retenu, augmenté des intérêts de retard ;
- pas de perte définitive du précompte mobilier retenu en ce qui concerne les opérations intracommunautaires ;
- pas de réduction du montant imputable du précompte mobilier dans le chef de la société belge bénéficiaire suite à une réduction de valeur des actions en raison des dividendes accordés (voir Chapitre 10, 4.3, « Précompte mobilier »).

Afin d’accorder l’exonération, la société bénéficiaire doit fournir une attestation au redevable, de laquelle il ressort que les conditions requises sont remplies.

Pas d'exigence de pleine propriété

Selon la jurisprudence (Anvers, 30 novembre 2004), la pleine propriété des actions n’est pas requise pour l’exonération du précompte mobilier. L’usufruit suffit et ce, contrairement à la déduction RDT pour laquelle la pleine propriété est expressément requise (article 202, § 2, 2^o CIR 92).

Extension aux États membres

Pour les dividendes payés à partir du 1^{er} janvier 2007, la directive mère-filiale a été étendue aux États membres. Aux mêmes conditions que celles en vigueur dans l’EU, les sociétés-mères établies dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition pourront recevoir un dividende d’une société filiale belge sans retenue à la source (article 106, § 5 et 117, § 4, 1^o alinéa AR/CIR 92).

3.6. Montant imposable

Comme mentionné ci-dessus, les dividendes et attributions similaires sont assujettis à l’impôt des sociétés à concurrence du montant attribué ou mis en paiement, peu importe si la société a ou n’a pas retenu le précompte mobilier.

Si la société prend le précompte mobilier, qui doit normalement être retenu, intégralement ou partiellement à sa charge, le montant du précompte non retenu indûment doit être ajouté au résultat fiscal, à titre de dépense non admise, de l’exercice comptable au cours duquel il est payé ou acquiert le caractère d’une dette certaine et liquide.

Exemple 1

Suite à la décision de l’assemblée générale, une société attribue le 20.05.2023 à ses actionnaires un dividende brut de 7.500 EUR (exercice d’imposition 2024).

Ce montant de 7.500 EUR doit être repris tel quel comme troisième élément du résultat fiscal, bien que la société ne distribuera que le dividende net suivant à ses actionnaires :

s’il s’agit de dividendes ordinaires :	
dividende brut :	7.500
Pr.M retenu : 7.500 × 30 % =	- 2.250
dividende net :	5.250

Exemple 2

Suite à la décision de l’assemblée générale, une société attribue le 20.05.2023 à ses actionnaires un dividende net de 7.500 EUR.

Comme troisième élément de bénéfice, un montant de 7.500 EUR doit également être repris au résultat fiscal, bien que la société prenne, le précompte mobilier normalement à retenir, en charge, de sorte que le dividende brut est égale à :

s’il s’agit de dividendes ordinaires :	
dividende net :	7.500
Pr.M pris en charge : 7.500 × 30/70 =	+ 3.214,29
dividende brut :	10.714,28

Le précompte mobilier pris en charge par la société sera ajouté à son résultat fiscal comme dépenses non admises pour l’année pendant laquelle il acquiert ou qu’il obtient le caractère d’une dette certaine et liquide.

Dans l’hypothèse où le dividende net de la première éventualité de l’exemple 2 résulte d’une répartition du bénéfice de l’exercice comptable 2023 (= exercice d’imposition 2024) suite à une décision de l’assemblée générale du 20 mai 2024 et que le précompte mobilier pris à charge par la société est payé et comptabilisé comme frais professionnel le 25 mai 2024 (= exercice d’imposition 2025), le résultat fiscal des exercices d’imposition 2024 et 2025 s’élèvera à :

exercice d’imposition 2024 : dividendes (troisième élément de bénéfice) :	7.500
exercice d’imposition 2025 : dépenses non admises (deuxième élément de bénéfice) :	3.214,29
montant global imposé = dividende brut :	10.714,28

CHAPITRE 8

Détermination du résultat impossible

Détail des bénéfices

Codes	Période imposable
Bénéfices réservés imposables (+)/(-)	(1080 PN)
Dépenses non admises et autres éléments du résultat	(1240)
Dividendes distribués	(1320)
Résultat de la période imposable (+)/(-)	1410 PN
Résultat effectif des activités de la navigation maritime, pour lesquelles le bénéfice est déterminé sur base du tonnage (+)/(-)	1411 PN
Résultat effectif des activités pour lesquelles le bénéfice n'est pas déterminé sur base du tonnage (+)/(-)	1412 PN
Éléments du résultat sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction	1420
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	1421
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tard le 31.12.2016 pour laquelle l'obligation d'investir ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée	1422
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tôt le 01.01.2017 pour laquelle l'obligation d'investir ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée	1425
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206)
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	(1233)
Commissions et autres rétributions d'agents de sportifs non déductibles	(1244)
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture	1423
Partie du transfert intra-groupe excédant le résultat négatif établi avant la reprise du transfert intra-groupe en tant que bénéfice de la période imposable	1426
Résultat après application de l'interdiction de déduction (+)/(-)	1427 PN
Pertes d'origine étrangère qui ne sont pas prises en considération pour déterminer la base imposable	1419
Résultat substantiel (+)/(-)	1430 PN
Partie du résultat substantiel soumise en principe à l'exit tax	1429

Détail des bénéfices

144

Détail des bénéfices

	Codes	Période imposable
Base imposable		
Imposable au taux normal	1460	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice subsistant	1450	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice provenant de la navigation maritime, déterminé sur base du tonnage	1461	.....|.....|.....|....., . .
Montant net des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	(1627)	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	(1421)	.....|.....|.....|....., . .
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tard le 31.12.2016 pour laquelle l'obligation d'investir ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée	(1422)	.....|.....|.....|....., . .
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tôt le 01.01.2017 pour laquelle l'obligation d'investir est respectée mais pas la condition d'intangibilité	1417	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206)	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	(1233)	.....|.....|.....|....., . .
Commissions et autres rétributions d'agents de sportifs non déductibles	(1244)	.....|.....|.....|....., . .
Partie du transfert intra-groupe excédant le résultat négatif établi avant la reprise du transfert intra-groupe en tant que bénéfice de la période imposable	(1426)	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice tax shelter antérieurement exonéré imposable à 33,99 %	1473	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice tax shelter antérieurement exonéré imposable à 29,58 %	1477	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfice tax shelter antérieurement exonéré imposable à 25 %	1478	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values réalisées et provisions pour risques et charges imposables à 33,99 %	1468	.....|.....|.....|....., . .
Réserve d'investissement imposable à 33,99 %	1469	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values réalisées et provisions pour risques et charges imposables à 29,58 %	1474	.....|.....|.....|....., . .
Réserve d'investissement imposable à 29,58 %	1475	.....|.....|.....|....., . .
Imposable au taux de l'exit tax de 15 %	1476	.....|.....|.....|....., . .
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture, imposables à 5 %	1481	.....|.....|.....|....., . .

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

1. PREMIÈRE ET DEUXIÈME OPÉRATION +
APERÇU

Le résultat fiscal est déterminé lors de la première opération. Lors de la seconde opération, le résultat fiscal est scindé, d’une part, suivant l’origine et, d’autre part, en détermi-

nant le résultat réel lié à navigation maritime pour laquelle le bénéfice est déterminé sur base du tonnage.

Ci-après, un aperçu sous forme de schéma des différentes opérations.

Opération fiscale	Avant réforme Isoc	Après réforme Isoc	Limitations de déduction	
3	Eléments non imposables	Eléments non imposables		
4	RDT (de l’année en cours + report)	RDT (de l’année en cours)		
5	Déduction pour revenus de brevets + déduction pour revenus d’innovation	Déduction pour revenus de brevets (mesure transitoire jusqu’au 30.06.2021)		
6	Déduction pour capital à risque (DCR)	Déduction pour revenus d’innovation (de l’année en cours)		
7	Pertes reportables	Déduction pour investissement (de l’année en cours et report)	Règle des 25 %	
8	/	Déduction « transfert intra-groupe » (à partir de l’ei 2020)	N/A	
9 (auparavant 8)	Déduction pour investissement	DCR (de l’année en cours)	Limitation limitée à 70 % du résultat restant > 1 mio EUR	
10 (auparavant 9)	DCR reportée	RDT reportés		
11	/	Déduction pour revenus d’innovation reportée		
12	/	Pertes antérieures reportées		
13	/	DCR reportée (illimitée)		
14	/	DCR reportée (limitée à sept ans)		60 % du résultat restant > 1 mio EUR (excl. DCI de l’année même)

Ordre des déductions

L’ordre des déductions est déterminé conformément à l’article 207, al. 2 et 3 CIR 92, tel qu’introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l’impôt des sociétés – MB 29.12.2017.

2. TROISIÈME OPÉRATION, PREMIÈRE
PARTIE

Dans le cadre de la première partie de la troisième opération, le bénéfice exonéré par convention est déduit du résultat (voir Chapitre 9 « Détermination du résultat fiscal et du résultat imposable des sociétés belges ayant des établissements étrangers ») ainsi que le résultat effectif du secteur de

la navigation maritime dont le bénéfice est déterminé sur base du tonnage.

Depuis l’exercice d’imposition 2005, on peut opter pour une détermination forfaitaire du bénéfice imposable sur base du tonnage dans le secteur de la navigation maritime (Loi-programme 02.08.2002 – MB 29.08.2002).

Sur le plan de la technique fiscale, le bénéfice effectif du secteur de la navigation maritime est déduit du résultat fiscal. A la suite de toutes les opérations fiscales, le résultat fiscal forfaitaire issu de la navigation maritime est réintroduit dans le résultat imposable (code 1461, déclaration de l’exercice d’imposition 2023).

3. TROISIÈME OPÉRATION, DEUXIÈME PARTIE : ÉLÉMENTS NON IMPOSABLES

3.1. Introduction

Au cours de la troisième opération, deuxième partie, on déduit globalement du résultat fiscal :

- les libéralités à des institutions agréées qui sont comprises parmi les dépenses non admises.

3.2. Libéralités aux institutions agréées

Toutes les libéralités, y compris les libéralités aux institutions agréées, sont systématiquement éliminées des frais professionnels de la société et ajoutées au résultat fiscal à titre des dépenses non admises. Nous nous référons à l'article 104, 3° CIR 92 pour les institutions agréées.

Les libéralités aux institutions agréées, à l'exclusion de celles faites en nature ou sous la forme d'œuvres d'art aux musées de l'État, etc., peuvent pourtant être déduites du résultat fiscal, au cours de la troisième opération, deuxième partie (article 199 CIR 92), mais limitées à (article 200 CIR 92) :

- 5 % du résultat fiscal ;
- avec un maximum de 500.000 EUR (non indexé) par période imposable,

pour autant :

- que le montant atteigne au moins 40 EUR par institution bénéficiaire et par période imposable (montant indexé pour l'exercice d'imposition 2024) ;
- qu'elles fassent l'objet d'un reçu du donataire joint à la déclaration.

La partie de la libéralité qui ne peut faire l'objet d'une déduction en raison d'une base taxable insuffisante ne peut être reportée sur les périodes imposables suivantes.

Les libéralités en nature n'entrent pas en ligne de compte pour la déduction à l'ISOC.

3.3. Exonération pour passif social en vertu du statut unique

3.3.1. Introduction

Une exonération au profit des industriels, des titulaires d'activités commerciales, agricoles, de professions libérales, charges, offices et autres occupations lucratives y compris les sociétés a été introduite par la Loi du 26 décembre 2013 sur le statut unique.

Suite à l'accord sur le statut unique, les coûts de licenciement d'un employé après cinq ans d'ancienneté vont dans certaines situations augmenter. Il s'agit particulièrement de travailleurs qui sont ou étaient ouvrier ou employé de rang inférieur. En fait, il s'agit d'introduire une exonération d'impôt général pour tous les employés, malgré la date à laquelle ils ont été engagés.

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

Le Roi règle l'exécution du présent article (article 67quater, al. 6 CIR 92)

Cette nouvelle réglementation a été insérée par la Loi du 26.12.2013 (en vigueur à partir du 01.01.2014).

3.3.2. Le principe de l'exonération

Des bénéfices et profits sont exonérés d'impôts jusqu'à un certain montant de rémunération attribuée à leurs travailleurs qui ont, chez le contribuable concerné, au moins cinq années de service après le 1^{er} janvier 2014 (article 67quater, al. 1 CIR 92).

La possibilité d'exonération pour passif social existe à partir du moment où le travailleur est occupé, dans le cadre du statut unique, depuis plus de cinq années par le même contribuable. Cela veut donc dire que cette exonération s'appliquera pour la première fois au cours de l'exercice d'imposition 2020.

Elle s'appliquera également aux travailleurs qui étaient en services avant le 1^{er} janvier 2014. Leur ancienneté dans le cadre du statut unique pour l'application de l'exonération pour passif social commence à compter du 1^{er} janvier 2014.

3.3.3. Montant exonéré

3.3.3.1. Principe

Par travailleur visé à l'alinéa 1^{er}, le montant des bénéfices et profits à exonérer pour la période imposable s'élève à (article 67quater, al. 2 CIR 92) :

- trois semaines de rémunération, de la sixième année de service jusqu'à la vingtième année incluse commencée par ce travailleur après le 01.01.2014 ;
- une semaine de rémunération, à partir de la vingt et unième année de service commencée par ce travailleur après le 01.01.2014.

3.3.3.2. Étalement dans le temps

Le montant des bénéfices et profits à exonérer visé à l'alinéa 2 qui est, le cas échéant, limité en application de l'alinéa 4, est étalé sur la période imposable et les quatre périodes imposables suivantes à concurrence de 20 % par période imposable (article 67quater, al. 3 CIR 92).

Cet étalement a pour objectif de lisser le coût budgétaire de cette exonération pour les premières années d'application.

3.3.3.3. Limitation de la rémunération

L'exonération ne s'applique pas uniquement aux travailleurs pour lesquels les coûts de licenciement augmentent suite à l'adoption du statut unique. C'est pourquoi le Roi est habilité à fixer, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, le montant maximum de rémunération mensuelle à prendre en compte dans le calcul du montant exonéré.

Cet arrêté sera, a posteriori, ratifié par le législateur en vue du respect des règles constitutionnelles.

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

Le Roi peut établir, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, un montant maximum en ce qui concerne les rémunérations visées au § 2, sur lesquelles l'exonération est calculée. Il saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent alinéa (article 67quater, al. 3 CIR 92).

3.3.4. Reprise de l'exonération

Lorsque le travailleur concerné quitte l'entreprise, le montant total déjà exonéré pour ce travailleur doit être repris dans les bénéfices et profits de la période imposable dont l'emploi prend fin (article 67quater, al. 4 CIR 92).

Ce résultat sera diminué des frais de licenciement (indemnité de préavis, salaire durant la période de préavis ...).

3.3.5. Effet des opérations réalisées en neutralité fiscale

En ce qui concerne les contribuables qui prennent part à des opérations visées aux articles 46 et 211, les dispositions du présent article restent applicables comme si ces opérations n'avaient pas eu lieu (article 67quater, al. 5 CIR 92).

3.3.6. Déclaration fiscale

Les montants exonérés doivent être mentionnés dans la cadre 'Eléments non imposables', rubrique 'Exonération pour passif social en vertu du statut unique', code 1607 (déclaration exercice d'imposition 2023).

3.4. Indemnités compensatoires (cf. travaux sur le domaine public)

Les indemnités compensatoires de pertes de revenus attribuées par les régions conformément à la Loi du 3 décembre 2005 instaurant une indemnité compensatoire de pertes de revenus en faveur des travailleurs indépendants victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public, ou conformément à une autre réglementation régionale, en faveur des entreprises victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public, sont exoné-

rées (article 67quinquies CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 22.10.2017 portant des dispositions fiscales diverses).

Notons qu'il y a un revers à cette médaille. Les indemnités compensatoires remboursées ne sont pas déductibles (article 53, 25° CIR 92).

3.5. Autres éléments non imposables (article 206/5 CIR 92)

Conformément aux dispositions de l'article 206/5 CIR 92, les autres éléments non taxables faisant partie des bénéfices et non repris dans l'article mentionné ci-dessus peuvent être déduits du résultat fiscal, lors de la 3^{ème} opération.

Par exemple, un remboursement d'une amende non déductible, perçu pendant la période imposable, et rejetée en tant que frais professionnel auparavant, pourra être exclu par la société du résultat fiscal, afin d'éviter une double taxation (taxation comme dépense non admise et compris dans le résultat fiscal).

3.6. Ordre de la déduction

Les éléments non imposables mentionnés ci-dessus et les exonérations sont déduits, de manière globale, du résultat fiscal (cf. code 1432 dans le cadre 'détail des bénéfices', plus précisément dans le cadre 'éléments non imposables', plus loin dans la déclaration (déclaration exercice d'imposition 2023)).

En ce qui concerne le calcul d'une reprise d'une exonération octroyée antérieurement, à la suite d'engagement de personnel supplémentaire, il convient de tenir compte du fait que celle-ci doit être déduite du résultat fiscal de l'année pendant laquelle elle a été octroyée.

Cela permet au contribuable d'éviter de devoir rembourser plus que ce qui n'a été octroyé.

3.7. Déclaration (technique)

Les « éléments non imposables » (code 1432, cadre 'détail des bénéfices', déclaration exercice d'imposition 2023) sont à détailler dans la cadre « éléments non imposables de la déclaration ».

4. REVENUS DÉFINITIVEMENT TAXÉS

	Codes	Etablissements belges	Etablissements étrangers	Total
Revenus définitivement taxés				
Revenus attribués par une société établie dans un Etat membre de l'EEE				
Montant net, revenus belges	1631	.....	.....	.....
Précompte mobilier, revenus belges	1632	.....	.....	.....
Montant net, revenus étrangers	1633	.....	.....	.....
Précompte mobilier, revenus étrangers	1634	.....	.....	.....
Autres revenus				
Montant net, revenus belges	1635	.....	.....	.....
Précompte mobilier, revenus belges	1636	.....	.....	.....
Montant net, revenus étrangers	1637	.....	.....	.....
Précompte mobilier, revenus étrangers	1638	.....	.....	.....
Revenus définitivement taxés	1640	.....	.....	.....
Revenus d'apports effectués à l'occasion d'une opération de fusion, scission ou d'une opération y assimilée, non rémunérés en raison de la détention par la société absorbante ou bénéficiaire d'actions ou parts de la société absorbée ou scindée ou de dispositions d'effet analogue dans un autre état membre de l'UE	1643	.....	.....	.....
Bénéfices distribués par une société étrangère contrôlée	1645	.....	.....	.....
Plus-values non exonérées sur actions ou parts d'une société étrangère contrôlée	1646	.....	.....	.....
Revenus définitivement taxés	1650	.....	.....	.....

4.1. Principe

Comme on l'a expliqué ci-avant (voir Chapitre 7, 3, « Dividendes distribués »), les dividendes font partie du résultat fiscal du redevable à concurrence du montant alloué ou attribué. S'ils sont attribués à une société assujettie à l'impôt des sociétés située en Belgique, ils seront évidemment repris dans le résultat comptable et, partant, dans le résultat imposable du bénéficiaire. Ainsi, ces dividendes sont, en réalité, imposés deux fois.

Par montant imposable, il convient d'entendre le montant net augmenté du précompte mobilier retenu et taxé au titre de dépense non admise.

Les dividendes qui entrent en considération pour la déduction RDT peuvent provenir :

- soit d'actions ;
- soit de participations bénéficiaires (voir Chapitre 11, 2.1.4, "Participations Bénéficiaires").

Les dividendes visés à l'article 101, § 1, al. 1, 1^o et 2^o CIR 92 recueillis en raison d'actions acquises dans le cadre d'une convention constitutive d'une sûreté réelle ou d'un prêt portant sur des instruments financiers, ne sont pas déductibles dans le cadre de la déduction RDT (article 202, § 2, al. 7 CIR 92).

Ainsi, dans l'exemple précédent, on pourra chaque fois déduire $10.000 \times 95 \% = 9.500$ EUR du résultat fiscal qui contient ce montant.

Il convient de noter qu'en cas de boni de liquidation, le montant qui est considéré comme un boni de liquidation dans le chef de la société liquidée ne correspond pas au montant que le bénéficiaire de la liquidation prend en compte pour la détermination du régime RDT (article 202, § 1, 2^o CIR 92).

4.2. Champ d'application matériel

Les revenus pris en considération pour la déduction-RDT sont mentionnés à l'article 202, § 1 CIR 92.

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

4.3. Condition de taxation

Pour que les dividendes soient pris en compte pour la déduction-RDT, il est requis que la société qui distribue les dividendes soit soumise à taxation. Il s'agit de la condition de taxation.

L'article 203, § 1, alinéa 1^{er} CIR 92 contient un certain nombre de situations dans lesquelles aucune déduction RDT ne peut être octroyée parce que la condition de taxation n'est pas remplie.

La condition de taxation implique que les dividendes ne sont déductibles que s'ils ont été payés ou attribués par (article 203, § 1-3 CIR 92) :

1. une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique ou qui est établie dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives (article 203, § 1, alinéa 1^{er} CIR 92);
2. une société de financement, de trésorerie ou d'investissement qui, bien qu'assujettie, dans le pays de son domicile fiscal à un impôt similaire bénéficie dans celui-ci d'un régime fiscal exorbitant du droit commun (article 203, § 1, alinéa 1^{er}, 2^o CIR 92) ;
3. une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers, une société immobilière réglementée ou une société étrangère :
 - qui a pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la mise à disposition d'utilisateurs, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des entités dont l'objet social est similaire ;
 - qui est soumise à des contraintes, tenant au moins à l'obligation de distribution d'une partie de ses revenus à ses actionnaires ;
 - qui, bien qu'assujettie dans le pays de son domicile fiscal, à un impôt visé au 1^o, bénéficie dans celui-ci d'un régime fiscal exorbitant du droit commun ; dans la mesure où les revenus de biens immobiliers qu'elle recueille :
 - ne proviennent pas de biens immobiliers situés dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition à condition que cette convention ou un quelconque autre accord prévoit l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la législation nationale des États contractants, ou ;
 - n'ont pas été soumis à l'impôt des sociétés, l'impôt des non-résidents ou à un impôt étranger analogue à ces impôts, ou bénéficient d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun (article 203, § 1, alinéa 1^{er}, 2^obis CIR 92) ;
4. une société dans la mesure où les revenus qu'elle recueille, autres que des dividendes, trouvent leur source en dehors du pays de son domicile fiscal et bénéficient

dans le pays du domicile fiscal d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun (article 203, § 1, alinéa 1^{er}, 3^o CIR 92);

5. une société dans la mesure où elle réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis d'une manière globale à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique (article 203, § 1, alinéa 1^{er}, 4^o CIR 92, tel que modifié par l'article 10, 1^o de la Loi du 24.12.2002 – MB 31.12.2002, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2004) ;
6. une société, autre qu'une société d'investissement, qui redistribue des dividendes qui ne pourraient pas eux-mêmes être déduits à concurrence d'au moins 90 % (article 203, § 1, alinéa 1^{er}, 5^o CIR 92).

Non soumis à l'ISOC (condition de taxation subjective)

Les dividendes de sociétés établies dans des pays dans lesquels il n'existe pas d'ISOC ou un impôt similaire sont exclus de la déduction RDT.

La liste des pays exclus de la déduction RDT figure dans l'AR 01.03.2016 – MB 10.03.2016.

Les dispositions communes en matière d'impôts (condition de taxation objective)

Les alinéas 2 et 3 du § 1 de l'article 203 déterminent quand les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont considérées comme étant notablement plus avantageuses qu'en Belgique. Ceci est le cas lorsque :

- soit le taux nominal de droit commun sur les bénéfices est inférieur à 15 % ;
- soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 %.

Les dispositions du droit commun en matière d'impôts qui sont applicables aux sociétés établies dans un État Membre de l'UE sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique (article 203, § 1, al. 3 CIR 92).

Afin de préciser cette exception et en vue d'augmenter la sécurité juridique, un AR a défini une liste de pays dans lesquels les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique (« paradis fiscaux », article 73^{quater} AR/CIR 92).

Application de la déduction RDT

L'article 203, §§ 2 à 4 CIR 92 prévoit un certain nombre d'exceptions dans lesquelles la déduction RDT peut être appliquée :

- La condition de taxation (article 203, § 1, 2^o CIR 92) ne s'applique pas aux sociétés SICAV RDT, à savoir les sociétés d'investissement dont les statuts prévoient la distribution annuelle d'au moins 90 % des revenus qu'elles ont recueillis, déduction faite des rémunérations, commissions et frais, pour autant et dans la mesure où ces revenus proviennent de dividendes qui répondent eux-mêmes aux conditions de déduction visées au § 1, 1^o à 4^o ou de plus-values qu'elles ont

réalisées sur des actions susceptibles d'être exonérées en vertu de l'article 192, § 1 CIR 92 (article 203, § 2, al. 2 CIR 92).

- La condition de taxation (article 203, § 1, al. 1, 2° CIR 92) ne s'applique pas aux dividendes distribués par des *pricaf* privées visées à l'article 119 de la Loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement dans la mesure où les revenus proviennent de plus-values réalisées sur des placements visés à l'article 192, § 3, 1° et 2°, ou de dividendes provenant de ces placements (article 203, § 2, al. 3 CIR 92). Des sociétés d'investissement qui, dans un État membre de l'Union européenne, répondent aux caractéristiques d'un organisme de placement collectif à nombre fixe de parts au sens de l'article 6, alinéa 1^{er}, 2°, de la loi du 20 juillet 2004, qui revêtent la forme statutaire, constitués pour une durée déterminée et dont l'objet exclusif est le placement collectif dans des instruments financiers autorisés émis par des sociétés non cotées et dont les instruments financiers sont détenus de manière privée conformément aux dispositions analogues de cet État membre en ce qui concerne l'appel public à l'épargne, sont assimilées aux *pricaf*s privées visées à l'article 119 de cette loi (article 203, § 2, al. 4 CIR 92).
- Les conditions de taxation (article 203, § 1, 2° et 5°) ne s'appliquent pas aux dividendes recueillis en raison d'une participation directe ou indirecte dans une société de financement résidente d'un État membre de l'Union européenne qui répond, pour l'actionnaire à des besoins légitimes de caractère économique ou financier, pour autant et dans la mesure où la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période, de la société de financement n'excède pas 33 % des dettes (article 203, § 2, al. 5 CIR 92).
- La condition de taxation (article 203, § 1, 4° CIR 92) ne s'applique pas lorsque l'impôt effectivement appliqué de manière globale sur les bénéfices provenant de l'établissement étranger atteint au moins 15 % ou lorsque la société et son établissement étranger sont situés dans des États membres de l'Union européenne (article 203, § 2, al. 6 CIR 92).
- La condition de taxation (article 203, § 1, 5° CIR 92) ne s'applique pas lorsque la société qui redistribue est :
 - une société résidente ou une société étrangère établie dans un pays avec lequel la Belgique a signé une convention préventive de double imposition et qui y est soumise à un impôt analogue à l'impôt des sociétés sans bénéficier d'un régime fiscal exorbitant du droit commun, et dont les actions sont inscrites à la cote d'une bourse de valeurs mobilières d'un État membre de l'Union européenne suivant les conditions de la directive du conseil des communautés européennes du 5 mars 1979 (79/279/CEE) portant coordination des conditions d'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de valeurs, ou d'un État tiers dont la législation prévoit des conditions d'admission au moins équivalentes ;
 - une société dont les revenus recueillis ont été exclus du droit à la déduction organisé par le présent article

en Belgique ou par une mesure d'effet équivalent de droit étranger. (article 203, § 2, al. 7 CIR 92) ;

- par ailleurs, les dividendes alloués ou attribués directement ou indirectement par des sociétés visées à l'article 203, § 1, 1° et 2° CIR 92, sont considérés comme ne répondant pas aux conditions de déduction (article 203, § 3 CIR 92) ;
- le seuil de 90 % visé au § 2, alinéa 2, pour l'octroi du régime des revenus définitivement taxés aux dividendes provenant de sociétés à capital fixe agréées par l'Autorité des services et marchés financiers pour l'investissement en actions non cotées, est censé atteint lorsque ces sociétés d'investissement ont distribué le bénéfice de l'exercice en application de l'article 35 de l'arrêté royal du 10 juillet 2016 relatif aux organismes de placement collectif alternatifs investissant dans des sociétés non cotées et des sociétés en croissance et pour autant qu'elles y soient tenues en application de cet article (article 203, § 4 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 02.05.2019).

Disposition anti-abus en matière de prêts hybrides – PPL's

Les revenus visés à l'article 202, § 1^{er}, 1° et 2° (les dividendes, note de la rédaction) ne sont en outre pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par une société dans la mesure où elle a déduit ou peut déduire ces revenus de ses bénéfices (article 203, § 1, alinéa 1^{er}, 6° CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 01.12.2016 portant des dispositions fiscale, applicable aux revenus perçus ou attribués à partir du 01.01.2016).

Cette disposition a pour objectif d'éviter une double exemption de précompte en cas de prêts hybrides où la rémunération est considérée dans le premier pays comme un intérêt (déductible) et dans le second comme un dividende non imposable.

Moment auquel il doit être satisfait à la condition de taxation

Il convient d'apprécier cette condition au moment où les dividendes sont distribués (ruling du 17.04.2007 n°400.193).

4.4. Condition de participation

La société bénéficiaire doit détenir une participation de minimum 10 % ou d'une valeur de minimum 2.500.000 EUR dans le capital de la société distributrice lors de l'attribution ou du paiement. Cette condition n'est pas prévue pour les dividendes suivants (jusqu'au 31.12.2009, le montant minimum s'élevait à 1.200.000 EUR) :

1. qui sont recueillis par des sociétés d'investissement ou des sociétés immobilières réglementées (article 202, § 2, al. 3, 1° CIR) ;
2. qui sont alloués ou attribués par des sociétés d'investissement ou à des sociétés immobilières réglementées (article 202, § 2, al. 3, 3° CIR).

La condition de participation est d'application en cas de cession par une société mère de sa société fille à la suite

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

d'une opération réalisée en neutralité fiscale, telle que prévue à l'article 211, § 2, al. 3 CIR 92 (article 202, § 2 CIR 92 tel que modifié par la loi du 11.12.2008 implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 – MB 12.01.2009). Dans le cas contraire, l'exonération du boni de liquidation perçu par la société mère à la suite de cette opération n'est pas possible.

Pour l'application de la condition de participation minimale, le prêt d'actions mentionné à l'article 18, al. 1, 3° CIR 92, n'est pas considéré comme une aliénation (article 202, § 2, d. al. CIR 92).

Il convient également de tenir compte des participations bénéficiaires pour calculer la participation minimum (voir Chapitre 11, 2.1.4, "Participations bénéficiaires"). Cela implique que la condition de participation minimum peut également être atteinte avec une combinaison d'actions et de participations bénéficiaires.

4.5. Condition de permanence

Une année

Depuis l'exercice d'imposition 2004, il est expressément requis que les actions soient ou ont été détenues pendant une période ininterrompue d'au moins un an (article 202, § 2, al. 1, 2° CIR 92), pour que les dividendes puissent bénéficier du régime des RDT.

L'échange d'actions ou de parts en raison des opérations visées à l'article 45 ou l'aliénation ou l'acquisition d'actions ou de parts en raison d'opérations en neutralité d'impôt visées aux articles 46, § 1^{er}, al. 1, 2°, 211, 214, § 1^{er} et 231, §§ 2 et 3 CIR 92 sont censés ne pas avoir lieu pour l'application de la condition de permanence (article 202, § 2, al. 2 CIR 92).

Cette fiction relative à l'absence de cession n'est pas applicable pour la détermination du respect de la condition de participation (article 202, § 2, al. 4 CIR 92).

La condition de permanence n'est pas d'application en cas de cession par une société mère de sa société fille à la suite d'une opération réalisée en neutralité fiscale, telle que prévue à l'article 211, § 2, al. 3 CIR 92 (article 202, § 2 CIR 92 tel que modifié par la loi du 11.12.2008 implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 – MB 12.01.2009). Dans le cas contraire, l'exonération du boni de liquidation perçu par la société mère à la suite de cette opération n'est pas possible.

La condition de permanence ne s'applique pas aux revenus (article 202, § 2, al. 3 CIR 92) :

- qui sont recueillis par des sociétés d'investissement ou des sociétés immobilières réglementées (article 202, § 2, al. 3, 1° CIR 92) ;
- qui sont attribués ou alloués par des sociétés d'investissement ou à des sociétés immobilières réglementées (article 202, § 2, al. 3, 3° CIR 92).

4.6. Condition de qualification

En pleine propriété

Depuis l'exercice d'imposition 2004, il expressément requis que les actions soient détenues en pleine propriété pour que les dividendes puissent bénéficier du régime RDT (article 202, § 2, 2° CIR 92).

Avant l'ex. d'imposition 2004, cette position était contestée. La jurisprudence n'exigeait pas cette pleine propriété.

Immobilisations financières

De l'exercice d'imposition 2004 (loi du 24.12.2002 – MB 31.12.2002) au 31.12.2010 (voir ci-après), les dividendes doivent se rapporter à des actions qui ont la nature d'immobilisations financières (article 202, § 2, al. 1, 2° CIR 92).

Il convient de respecter un critère de durabilité. Les actions ne peuvent être acquises dans l'unique but de produire des plus-values et des dividendes.

La condition d'avoir la nature d'immobilisation financière n'est plus d'application (Loi portant des dispositions diverses du 14.04.2011, MB 06/05/2011).

4.7. Limitation de la déduction

4.7.1. Limitation de la déduction à 95 % (100 % à partir de l'exercice d'imposition 2019)

Le montant déductible est limité à 95 % du montant imposable afin de tenir compte des dépenses qui sont déjà reprises dans les frais professionnels généraux et qui ne concernent que les dividendes perçus (article 204 CIR 92).

De cette manière, un montant de $(10.000 \times 95 \% = 9.500 \text{ EUR})$ pourra être déduit du résultat fiscal dans lequel ce montant est repris.

La limitation de la déduction ne s'applique pas en cas de reprise par une société mère de sa société fille à la suite d'une opération de fusion ou de scission réalisée en neutralité fiscale, telle que prévue à l'article 211, § 2, al. 3 CIR 92 (article 204, al.2 CIR 92, tel que modifié par la loi implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 du 11.12.2008 – MB 12.01.2009).

À partir de l'exercice d'imposition 2019

À partir du 01.01.2018, tous les revenus visés par la déduction-RDT seront déductibles à 100 %.

La disposition qui prévoyait que les revenus n'étaient déductibles qu'à concurrence de 95 % des revenus étaient censés se retrouver dans le bénéfice de la période imposable a été supprimée (cf. article 204 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur : le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

4.7.2. Limitation de la déduction au titre de dépenses non admises

À partir de l'exercice d'imposition 2005, la limitation de la base de calcul pour la déduction RDT n'est pas applicable aux dividendes attribués ou payés par une société fille établie dans un État membre de l'Espace Economique Européen pour autant que les conditions d'application prévues à l'article 202, § 2, al. 1^{er}, 1^o et 2^o CIR 92 (condition de détention et de participation minimum) soient remplies (article 205, § 2, al. 2 CIR 92), tel que modifié par la Loi portant des dispositions diverses du 14.04.2011 – MB du 06.05.2011 en vigueur à partir du 01.01.2011.

L'interdiction d'appliquer la déduction RDT sur certaines dépenses non admises reste applicable aux dividendes perçus par des sociétés qui ne répondent pas aux conditions mentionnées ci-avant.

La déduction RDT susvisée est limitée au solde du résultat fiscal tel qu'il subsiste après la troisième opération, diminué des dépenses non admises, à l'exception (article 205, § 2 CIR 92) :

1. des libéralités non déductibles à titre de frais professionnels, à l'exception des libéralités déduites des bénéfices en application des articles 199 et 200 CIR 92 ;
2. des frais visés à l'article 53, 6^o à 11^o, 14^o et 21^o à 24^o CIR 92 ;
3. des intérêts, redevances et rémunérations visés à l'article 54 CIR 92 ;
4. des intérêts non déductibles visées à l'article 55 CIR 92 ;
5. des cotisations et primes visées à l'article 52, 3^o, b CIR 92 et les primes y assimilées de certaines assurances-vie, dans la mesure où ces cotisations et primes ne satisfont pas aux conditions et limites fixées par les articles 59 CIR 92 et 195 CIR 92, ainsi que des pensions, pensions complémentaires, rentes et autres allocations en tenant lieu dans la mesure où ces sommes ne satisfont pas aux conditions et à la limite fixées par l'article 60 CIR 92 ;
6. de la partie non déductible des frais et moins-values afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'article 66 CIR 92 ;
7. des ristournes considérées comme des bénéfices, visées à l'article 189, § 1^{er} CIR 92 ;
8. certaines taxes :
 - la taxe annuelle sur les participations financières visée à l'article 183bis du Code des droits et taxes divers (article 198, § 1, 4^o CIR 92) ;
 - la taxe exceptionnelle sur les versements affectés à une épargne long terme visée à l'article 183duodécies du Code des droits et taxes divers (article 198, § 1, 8^o CIR 92).

4.8. Disposition générale anti-abus

Les revenus visés à l'article 202, § 1, 1^o et 2^o (les dividendes, note de la rédaction) ne sont pas déductibles lorsque

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

(article 203, § 1, al. 1, 7^o CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 01.12.2016 portant des dispositions fiscales) :

- ils sont alloués ou attribués par une société qui distribue des revenus liés à un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques ;
- dont l'Administration, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents a démontré ;
- sans preuve du contraire ;
- que cet acte ou cet ensemble d'actes n'est pas authentique ;
- et est mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, la déduction des revenus visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, la renonciation visée à l'article 266, alinéa 1^{er}, de ces revenus ou un des avantages de la Directive 2011/96/EU dans un autre État membre de l'Union européenne.

4.9. Possibilité de report (dixième opération) (limitation : corbeille)

4.9.1. Principe

À la suite de l'arrêt de la Cour européenne de Justice (Cobelfret C138/07 du 12.02.2009), l'Administration a admis le principe du report de la déduction RDT.

En ce qui concerne les dividendes issus d'une société établie dans un état membre de l'Espace Economique Européen, pour autant que les conditions de l'article 202, § 2, 1^o et 2^o soient satisfaites, le report est régi par la loi (article 205, § 3 CIR 92).

Le report des autres dividendes est régi par une circulaire (Circulaire AFZ/INTERN.IB2006/0549 du 12.10.2009).

En résumé, on peut considérer que la déduction est reportable lorsque les dividendes proviennent :

- d'un état membre de l'UE ;
- de Belgique ;
- d'un pays avec convention prévoyant cette même clause.

4.9.2. Possibilité de report en cas de réorganisation fiscalement neutre

À partir de l'exercice d'imposition 2019, la limitation de déduction qui s'applique aux pertes reportables en cas de réorganisations fiscalement neutres est également applicable en matière de déduction-RDT (cf. article 206, § 2 CIR 92 tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur : le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

4.9.3. Limitation : la corbeille

Dans le cadre de la réforme de l'impôt des sociétés, la déduction-RDT reportable est reprise dans la corbeille (voir 11.3 'Limitation du report des déductions – corbeille déductible – limitation de la corbeille – introduction d'une base imposable minimale – impôt minimum (neuvième à quatorzième opération)').

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

5. DÉDUCTION POUR REVENUS DE BREVETS (RÉGIME TRANSITOIRE JUSQU'AU 30.06.2021) (CINQUIÈME OPÉRATION)

5.1. Abrogé à partir du 01.07.2016

À partir de l'exercice d'imposition 2008, entre en vigueur le nouveau régime de la déduction pour revenus de brevets (article 205/1 à 4 CIR 92).

Ce régime de faveur porte la pression fiscale à maximum 6,8 % des revenus.

La déduction pour revenus de brevets est supprimée et remplacée à partir du 01.07.2016 par une exonération (temporaire) et une déduction (définitive) des revenus d'innovation (voir ci-après).

Pour une analyse détaillée de la déduction pour revenus de brevets, nous renvoyons à la lecture de cet ouvrage jusqu'à l'édition relative à l'exercice d'imposition 2017 compris.

5.2. Régime transitoire abrogé à partir du 01.07.2016 (jusqu'au 30.06.2021)

5.2.1. Généralités

Le contribuable peut demander l'application de la déduction pour revenus de brevets conformément aux articles 205/1 à 205/4 ou à l'article 236bis, tels qu'ils existaient avant leur abrogation par Loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales diverses (MB 11.08.2016, 2^{ème} édition), pour les revenus de brevets reçus jusqu'au 30 juin 2021 inclus, provenant de brevets éligibles pour lesquels les demandes ont été introduites avant le 1^{er} juillet 2016 ou, dans le cas de brevets ou de droits de licence acquis, qui sont acquis avant le 1^{er} juillet 2016 (article 543, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.12.2017 portant des dispositions fiscales diverses II).

Le choix est irrévocable. À partir du moment où une société opte pour la déduction pour revenus d'innovation pour un brevet, elle ne peut plus appliquer le régime transitoire.

5.2.2. Disposition anti-abus

L'alinéa 1^{er} n'est pas applicable aux brevets directement ou indirectement obtenus d'une société associée à partir du 1^{er} janvier 2016, qui ne sont pas pris en considération pour la déduction pour revenus de brevets ou pour un régime analogue de droit étranger dans le chef de la société transférante (article 546, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 03.08.2016 précitée).

Cette disposition anti-abus vise à éviter que dans un groupe de sociétés, des brevets qui ne sont pas pris en considération pour la déduction pour revenus de brevets ou pour un régime analogue étranger sont transférés dans le but d'encore bénéficier de la disposition transitoire prévue à l'alinéa précédent (edm de la Loi du 03.08.2016 précitée, Trav. Parl., Chambre, session 2015-2016, DOC 54 – 1920/001, p. 6-7 ; voir aussi Circulaire AAFisc N° 41/2016 (n° Ci.707.658) du 02.12.2016).

Cette disposition transitoire reste applicable jusqu'au 30 juin 2021, ce qui implique que pour la période imposable pendant laquelle cette date tombe, seuls les revenus de brevets obtenus jusqu'au 30 juin 2021 peuvent continuer à donner lieu à la déduction pour revenus de brevets (edm de la Loi du 03.08.2016 précitée).

5.2.3. Transfert des brevets dans le cadre d'une fusion fiscalement neutre

Il a été décidé que le transfert des brevets dans le cadre de la fusion par absorption de Y par X, ne constituait pas une acquisition au sens de l'article 205/2, § 1^{er}, premier alinéa, 2^e tiret CIR 92. Par conséquent, la déduction pour revenus de brevet peut être appliquée intégralement après la fusion dans le chef de la société absorbante X, comme si la fusion n'avait jamais eu lieu. (Décision anticipée 2016.789 du 20.12.2016).

6. DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION (SIXIÈME OPÉRATION, DE L'ANNÉE EN COURS)

6.1. Contexte

La déduction pour revenus d'innovation vise à remplacer la déduction pour revenus de brevets abrogée par la Loi du 03.08.2016 par un nouveau régime conformément aux directives du plan d'action BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), rédigé par l'OCDE.

Afin d'éviter que les bénéfices de sociétés 'disparaissent' ou soient artificiellement déplacés dans une vision d'optimisation fiscale, il est désormais prescrit de limiter les stimuli fiscaux en matière de propriété intellectuelle en proportion de la présence économique effective de la société.

Il n'est en outre plus possible d'octroyer la déduction pour les revenus bruts provenant de la propriété intellectuelle prise en considération, mais seulement sur la partie restante après la déduction des coûts de R&D.

En réponse à ces limitations auxquelles la déduction doit désormais répondre et pour maintenir la compétitivité du cadre fiscal pour l'innovation, le Gouvernement a décidé d'étendre sensiblement le nouveau régime applicable aux revenus d'innovation par rapport à l'ancien régime de la déduction pour revenus de brevet.

Entrée en vigueur

La Loi du 09.02.2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (MB 20.02.2017, deuxième édition) entre en vigueur le jour de la publication au Moniteur belge et produit ses effets à partir du 01.07.2016.

6.2. Pourcentage d'exonération

Les bénéfices de la période imposable sont réduits de 85 % des montants fixés conformément à l'article 205/3. Cette réduction est dénommée « déduction pour revenus d'innovation » (article 205/1, § 1, al. 1 CIR 92).

6.3. Possibilité de report (neuvième opération) (limitation : corbeille)

6.3.1. Report de principe

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices permettant d'appliquer en totalité la déduction pour revenus d'innovation pour cette période imposable, la partie qui n'a pas pu être déduite, peut être reportée sur les périodes imposables postérieures (article 205/1, § 1, al. 2 CIR 92).

6.3.2. Limitation : corbeille

La déduction pour revenus d'innovation reportée également incluse dans la corbeille en application de la réforme de l'impôt des sociétés (voir 11.3 'Limitation du report des déductions – corbeille déductible – limitation de la corbeille – introduction d'une base imposable minimale – impôt minimum (neuvième à quatorzième opération)').

6.4. Terminologie

6.4.1. Qu'est-ce qu'un « droit de propriété intellectuelle » ?

6.4.1.1. Aperçu

Pour l'application de cette sous-section, on entend par droits de propriété intellectuelle (article 205/1, § 2, 1^o CIR 92) les droits visés ci-dessous dont la société est pleine propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licences ou de droits :

- a. un brevet ou certificat complémentaire de protection qui n'a pas été utilisé par la société, un preneur de licence ou une entreprise liée pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 1^{er} janvier 2007 ; ou
- b. un droit d'obtention végétale dont la demande est introduite au plus tôt le 01.07.2016 ou, dans le cas d'un droit d'obtention végétale acquis, qui est acquis après le 30.06.2016 ; ou
- c. un médicament orphelin, limité aux 10 premières années de son inscription comme tel auprès du Registre européen des médicaments orphelins, et dont la demande est introduite au plus tôt le 01.07.2016 ou, dans le cas d'un médicament orphelin acquis, qui est acquis après le 30.06.2016 ; ou
- d. l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale, limitées aux 11 premières années, attribuées par les pouvoirs publics après le 30.06.2016 en application :
 - de l'article 59 du Règlement (CE) n° 1107/2009 du Parlement européen et du Conseil du 21.10.2009 concernant la mise sur le marché des produits phytopharmaceutiques et abrogeant les Directives 79/117/CEE et 91/414/CEE du Conseil ;
 - de l'article 14.11 du Règlement (CE) n° 726/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31.03.2004 établissant des procédures communautaires pour l'autorisation et la surveillance en ce qui concerne les médicaments à usage humain et à usage vétérinaire, et instituant une Agence européenne des médicaments ;

- des articles 10.1, 10.5 ou 74bis de la Directive 2001/83/CE du Parlement européen et du Conseil du 06.11.2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments à usage humain ;
- des articles 13.1, 13.5 ou 13bis de la Directive 2001/82/CE du Parlement européen et du Conseil du 06.11.2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments vétérinaires ;
- de l'article 8 du Règlement (CE) n° 141/2000 du Parlement européen et du Conseil du 16.12.1999 concernant les médicaments orphelins ;
- des dispositions analogues de droit national ou international ; ou
- e. un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur, y compris une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, résultant d'un projet ou d'un programme, de recherche ou de développement, visés à l'article 275/3, § 3, et qui n'a pas déjà généré de revenus avant le 01.07.2016.

Une telle limitation (à partir du 01.07.2016) n'est pas imposée aux brevets, vu qu'ils bénéficiaient déjà dans le passé de la déduction pour revenus de brevets.

6.4.1.2. Programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur

6.4.1.2.1. Contexte

La catégorie de « programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur » déroge aux quatre autres catégories en ce sens que les droits d'auteur ne requièrent pas de demande, mais qu'ils naissent automatiquement à partir du moment où ils sont considérés comme protégés par le droit d'auteur.

L'ajout de cette catégorie permet que des programmes d'ordinateur difficilement brevetables puissent tout de même donner droit à la déduction pour revenus d'innovation (Exposé des motifs).

6.4.1.2.2. Reconnaissance BELSPO

Les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur, y compris des œuvres dérivées ou des adaptations de programmes d'ordinateur existants, sont considérés comme protégés par le droit de propriété intellectuelle dans le cadre de la présente loi s'ils sont le résultat d'un projet ou programme, de recherche et/ou de développement au sens de l'article 275/3, § 3 CIR 92, pour l'application de la dispense de versement du précompte professionnel.

Des projets ou programmes de recherche ou de développement qui ont été notifiés à BELSPO et pour lesquels un avis contraignant a été reçu sont dans tous les cas considérés comme droit de propriété intellectuelle au sens de la présente loi.

Si aucun avis contraignant n'a été demandé par le contribuable dans ce cadre de la dispense de versement du précompte professionnel, un avis contraignant peut encore être

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

demandé à BELSPO aux seules fins de l'application de la déduction pour revenus d'innovation (par exemple, parce que le programme d'ordinateur a été développé par des personnes qui ne possèdent pas un diplôme qualifiant ou par des pigistes).

Si aucun avis n'a été demandé par le contribuable (pour la dispense de versement du précompte professionnel ou aux fins de la déduction pour revenus de l'innovation), l'Administration fiscale peut demander un avis contraignant à BELSPO (conformément à l'article 275/3, § 3, al. 6 CIR 92) (Exposé des motifs).

6.4.1.3. Propriété intellectuelle relative au marketing

On insiste également dans les travaux préparatoires sur le fait que toute propriété intellectuelle relative au marketing est exclue de la déduction pour revenus d'innovation. Les revenus provenant de nom, logos, formes ... pour distinguer un produit ou un service ne sont donc pas pris en considération. Les modèles d'utilité ne sont pas pris, eux non plus, en considération pour la déduction pour revenus d'innovation (Exposé des motifs).

6.4.2. Qu'entend-on par « revenus d'innovation à prendre en considération » ?

6.4.2.1. Aperçu

Pour l'application de cette sous-section (article 205/1, § 2, 2° CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.12.2017), les revenus d'innovation à prendre en considération sont les revenus repris ci-dessous, qui lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des redevances et la société bénéficiaire, ne sont pris en considération que dans la mesure où ils ne sont pas plus élevés que ceux qui auraient été convenus entre entreprises non liées :

- des redevances de licences, dans la mesure où ces redevances se retrouvent dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable ;
- des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services prestés par ou pour le compte de la société étaient produits ou prestés par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société et dans la mesure où ces redevances se retrouveraient dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable ;
- des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si le processus de production, lié indissociablement aux droits visés au 1° et suivi par ou pour le compte de la société, était suivi par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société et dans la mesure où ces redevances se retrouveraient dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable ;
- des indemnités dues à la société, soit sur la base d'une décision judiciaire ou arbitrale, soit sur la base d'un accord amiable, soit sur la base d'un contrat d'assurance, suite à la violation d'un droit de propriété intellectuelle, et dans la mesure où ces indemnités ont trait directement au droit de propriété intellectuelle et se retrouvent

dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable ;

- des rémunérations obtenues à l'occasion d'une aliénation d'un droit de propriété intellectuelle qui a la nature d'une immobilisation et est constitué au plus tard lors de la période imposable précédente ou, s'il concerne un droit de propriété intellectuelle acquis, est acquis au moins 24 mois avant l'aliénation.

6.4.2.2. Redevances conformes au marché

Dans tous ces cas, il s'agit de redevances conformes au marché, ce qui signifie que la redevance ou le prix ne doit pas être plus élevé que celui qui aurait été conclu entre des parties indépendantes.

6.4.2.3. Innovation du procédé

Pour aussi encourager ultérieurement l'innovation de procédé, une catégorie supplémentaire est ajoutée qui permet de prendre en considération pour la déduction pour revenus d'innovation les revenus qui en résultent également (voir article 205/1, § 2, 2°, troisième tiret CIR 92).

L'innovation de procédé ne conduira en effet pas toujours à un surcoût pour le produit ou le service, parce qu'il ne s'agit pas nécessairement d'un produit ou service protégé.

C'est pourquoi la partie de la marge du prix de vente du produit ou de la prestation du service qui correspond à l'indemnité qu'un tiers devrait à la société pour la poursuite du processus de production ou de prestation protégé, est pris en considération en tant que revenus d'innovation. Cela ne concerne pas seulement le procédé du processus de production, mais aussi des produits protégés qui sont utilisés dans le processus de production (Exposé des motifs).

6.4.2.4. Aliénation d'une droit de propriété intellectuelle

En ce qui concerne les montants obtenus à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle, le prix de vente total sera considéré comme revenu d'innovation brut au lieu de la plus-value comptable étant donné que dans un stade suivant les revenus d'innovation seront diminués des frais directement liés, parmi lesquels les frais (y compris les amortissements) réalisés pour constituer ou acquérir le droit de propriété intellectuelle, le prix de vente total sera considéré comme revenu d'innovation brut au lieu de la plus-value comptable (Exposé des motifs).

6.4.2.5. Revenus mondiaux

6.4.2.5.1. Principe

Quel que soit le pays dans lequel un produit, un service ou un procédé jouit d'une protection, les revenus d'innovation mondiaux en découlant seront pris en considération pour la déduction pour revenus d'innovation.

Par exemple lorsqu'une société se limite à prendre un brevet dans le pays où son seul concurrent est actif, les revenus du produit, service ou procédé protégés provenant des

autres pays seront aussi bien pris en considération pour la déduction (Exposé des motifs).

6.4.2.5.2. Résultat imposable en Belgique

Les revenus d'innovation ne sont pris en considération que s'ils se retrouvent dans le résultat imposable en Belgique. On n'accorde donc pas de déduction pour des revenus qui sont attribués à des établissements stables étrangers (Exposé des motifs).

6.4.3. Que sont les « revenus nets » ?

6.4.3.1. Principe

Pour l'application de cette sous-section, on entend par revenu net le montant brut des revenus d'innovation, diminué des dépenses visées au 5° reprises en frais, faites ou supportées pendant cette période imposable, et qui ne sont pas inférieures aux frais qui auraient été applicables entre entreprises non liées (article 205/1, § 2, 3° CIR 92).

Seule la partie de ces coûts qui ont exclusivement trait au droit de propriété intellectuelle doit être portée en diminution. Les paiements d'intérêt, les coûts afférents aux terrains et bâtiments et les autres coûts qui ne représentent pas des activités R&D proprement dites, ne doivent pas être compensés avec des revenus d'innovation (Exposé des motifs).

6.4.3.2. Ce n'est pas la « nature » qui est déterminante mais bien « l'utilisation »

Pour déterminer si un coût a directement trait aux revenus d'innovation, il ne faudra pas tant regarder la « nature » des coûts, mais bien plutôt leur véritable utilisation. Prenons l'exemple des coûts salariaux d'un chercheur qui se consacre exclusivement au développement d'une propriété intellectuelle, dans ce cas ces coûts salariaux devront être comptabilisés selon leur « nature » dans les comptes de charges concernant les rémunérations, charges sociales ou pension, sans égard au fait que le travailleur pour lequel les coûts salariaux sont exposés s'occupe exclusivement de recherche et développement (Exposé des motifs).

6.4.3.3. Dépenses qualifiantes

Pour l'application de cette sous-section, il faut entendre par dépenses qualifiantes des dépenses de recherche et développement qui se rattachent directement à un droit de propriété intellectuelle visé au 1°, à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, et qui sont faites par la société pour des activités de recherche et développement effectuées par la société elle-même, ou sont payées par la société (article 205/1, § 2, 4° CIR 92) :

- à une entreprise non liée ; ou
- à une entreprise liée, pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à une entreprise non liée.

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

6.4.3.4. Dépenses globales

Pour l'application de cette sous-section, par dépenses qualifiantes, il faut entendre la totalité (article 205/1, § 2, 5° CIR 92) :

- des dépenses qualifiantes visées au 4° ; et
- des dépenses pour l'acquisition du droit de propriété intellectuelle visé au 4°, à l'exclusion des intérêts ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle ; et
- des dépenses de recherche et développement qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle visé au 4°, à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, qui sont faites à une entreprise liée, à l'exclusion des dépenses visées au 4°, deuxième tiret.

6.4.4. Qu'est-ce qu'une « entreprise liée » ?

Pour l'application de la présente sous-section, il faut entendre par :

- entreprise liée : une entreprise à l'égard de laquelle la société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance (article 205/1, § 2, 6° CIR 92) ;
- entreprise non liée : une entreprise à l'égard de laquelle la société ne se trouve pas directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance (article 205/1, § 2, 7° CIR 92).

6.5. Revenus d'innovation à prendre en considération

6.5.1. Contexte

Afin de limiter la déduction en proportion de la présence économique effective de la société, on regardera qui supporte véritablement les frais de recherche et développement (R&D), dans le but final de prendre encore désormais uniquement en considération les revenus résultant de brevets dont les activités R&D véritables ont été entreprises par la société même.

6.5.2. Revenus exclusivement liés à un droit de propriété intellectuelle

Pour déterminer la déduction pour revenus d'innovation pour une période imposable, les revenus d'innovation à prendre en considération correspondent à la partie des revenus nets qui se rattache exclusivement à un droit de propriété intellectuelle. Lorsque pour une partie de cette période imposable relative à ce droit de propriété intellectuelle, la déduction pour revenus de brevets est aussi appliquée conformément aux articles 205/1 à 205/4, tels qu'ils existaient avant d'être abrogés par les articles 4 à 7 de la Loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, les revenus d'innovation relative à cette partie de la période imposable ne sont pas pris en considération (article 205/2, § 1, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.12.2017).

Lorsqu'un savoir acquis par la concrétisation d'un droit de propriété intellectuelle peut aussi être utilisé par la produc-

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

tion de produits ou la fourniture de services qui ne sont pas protégés par cette propriété intellectuelle, les revenus de ce savoir ne seront pas pris en considération pour la déduction pour innovation concernant la propriété intellectuelle (Exposé des motifs).

6.5.3. Revenus d'innovation déterminés distinctement par droit de propriété intellectuelle

6.5.3.1. Principe

La détermination des revenus d'innovation telle que visée à l'alinéa 1^{er}, doit être effectuée distinctement par droit de propriété intellectuelle. Si la société peut prétendre à la dérogation visée à l'article 205/4, § 1^{er}, alinéa 2, elle peut déterminer les revenus d'innovation, soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services (article 205/2, § 1, al. 2 CIR 92).

6.5.3.2. Exception

Lorsque la société peut cependant démontrer que cela n'est pas ou est difficilement réalisable d'un point de vue pratique, il peut en être fait abstraction et les revenus d'innovation peuvent être déterminés par type de produit ou service, ou par groupe de produits ou services. Cela peut par exemple être le cas lorsqu'un produit ou service s'appuie sur un nombre élevé de droits de propriété intellectuelle différents (Exposé des motifs).

6.5.4. Pertes reportables

Si la détermination des revenus d'innovation engendre un résultat négatif, ce résultat négatif est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant soit le même droit de propriété intellectuelle, soit le même type de produit ou service, soit le même groupe de produits ou services de chacune des périodes imposables suivantes (article 205/2, § 1, al. 3 CIR 92).

6.5.5. Déduction des coûts historiques

6.5.5.1. Principe

Pour la période imposable pour laquelle les revenus d'innovation sont déterminés distinctement conformément au § 1^{er} pour la première fois, ce montant est diminué des dépenses globales reprises en frais, dans des périodes imposables antérieures se terminant après le 30.06.2016 et qui ne sont pas déjà déduites pour la détermination de l'exonération visée à l'article 194quinquies. Des frais faits ou supportés au cours d'une période imposable durant laquelle la société a appliqué la déduction pour revenus de brevets conformément aux articles 205/1 à 205/4, tels qu'ils existaient avant d'être abrogés par les articles 4 à 7 de la Loi du 03.08.2016 portant des dispositions fiscales urgentes, relative soit à ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services, ne doivent pas être déduits. Lorsque la déduction pour revenus de brevets visée ci-dessus n'est appliquée qu'à une partie de la période imposable, seuls les frais faits ou supportés relatifs en proportion de la partie de la période imposable pour laquelle la déduction

pour revenus de brevets est appliquée, ne sont pas déduits (article 205/2, § 2, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.12.2017).

6.5.5.2. Interaction avec la réserve exonérée pour revenus d'innovation

Bien sûr, lorsqu'une société avait déjà constitué par le passé une réserve exonérée pour les revenus d'innovation afférents à la même propriété intellectuelle, produit ou service, ou groupe de produits ou services elle ne doit pas porter en diminution une deuxième fois les coûts déjà portés en diminution dans le cadre de l'exonération. Aussi les frais relatifs à un brevet faits ou supportés pendant une période imposable au cours de laquelle la société a appliqué la déduction pour revenus de brevets et qui ont diminué ou non le montant de la déduction pour revenus de brevets, ne doivent pas être pris en compte (Exposé des motifs).

En ce qui concerne des exemples d'interaction entre la réserve exonérée et la déduction pour revenus d'innovation, il est renvoyé aux exemples 2.1 et 2.2 de l'Exposé des motifs.

6.5.5.3. Reportabilité de la pertes résultant de la déduction des coûts historiques

Après application de l'alinéa 1^{er}, le résultat négatif éventuel est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant soit le même droit de propriété intellectuelle, soit le même type de produit ou service, soit le même groupe de produits ou services de chacune des périodes imposables suivantes (article 205/2, § 2, al. 2 CIR 92).

6.5.5.4. Étalement des « coûts historiques »

6.5.5.4.1. Principe

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la société peut, au cours de la période imposable pour laquelle les revenus d'innovation sont pour la première fois déterminés distinctement conformément au § 1^{er}, opter irrévocablement pour l'étalement linéaire des dépenses visées à l'alinéa 1^{er} durant une période de maximum sept périodes imposables consécutives (article 205/2, § 2, al. 3 CIR 92).

6.5.5.4.2. « Recapture » en cas d'arrêt anticipé de l'exonération pour revenus d'innovation

Pour la période imposable au cours de laquelle le délai choisi visé à l'alinéa 3 vient à échéance ou, éventuellement plus tôt, si la déduction pour revenus d'innovation concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services n'est plus appliquée, le bénéfice de la période imposable est augmenté d'un montant égal à la différence positive entre la déduction pour revenus d'innovation octroyée ou reportée pour cette période imposable et au maximum pour les sept périodes imposables antérieures concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services et la déduction pour revenus d'innovation qui aurait été appliquée concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services si le

contribuable n'avait pas opté pour la méthode visée à l'alinéa 3 (article 205/2, § 2, al. 4 CIR 92).

De plus, lorsque la déduction pour revenus d'innovation concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services, continue d'être appliquée après l'échéance du délai visé à l'alinéa 4, le solde des dépenses visées à l'alinéa 1^{er} qui n'auraient pas été déduites si le contribuable n'avait pas opté pour la méthode de l'étalement linéaire visée à l'alinéa 3, continuera à être déduit conformément à l'alinéa 2 lors des périodes imposables suivantes (article 205/2, § 2, al. 5 CIR 92).

6.5.6. Fraction « dépenses qualifiantes » / « dépenses globales »

6.5.6.1. Règle générale

6.5.6.1.1. Principe

Ensuite, les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2 CIR 92 sont multipliés par une fraction dont le numérateur est égal aux « dépenses qualifiantes » et le dénominateur est égal aux « dépenses globales » (notions déjà définies ci-avant).

Les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2 sont multipliés par une fraction dont (article 205/3, § 1, al. 1 CIR 92) :

- le numérateur est égal aux dépenses qualifiantes faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services duquel résultent ces revenus d'innovation. Ensuite, le chiffre ainsi obtenu peut être majoré de 30 %, jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur ;
- le dénominateur est égal aux dépenses globales faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services duquel résultent ces revenus d'innovation.

Après application de cette fraction, les dépenses restantes reflètent les activités R&D qu'une société a supportées elle-même (les activités R&D sous-traitées à une société non liée y sont aussi incluses), et desquelles les revenus d'innovation donnent droit au présent incitant fiscal (Exposé des motifs).

6.5.6.1.2. Cumulatif

Pour obtenir à tout moment une représentation correcte de ce rapport, les « dépenses qualifiantes » et les « dépenses globales » afférentes à ce droit de propriété intellectuelle ou produit ou service, ou groupe de produits ou services, sont cumulées au fil des ans. Aussi longtemps que des revenus d'innovation sont produits, toutes les dépenses reprises au cours des périodes imposables précédentes resteront maintenues dans la fraction (Exposé des motifs).

6.5.6.1.3. Répartition des « coûts mixtes »

Il n'est pas requis que les dépenses qualifiantes ou globales aient exclusivement trait à un droit de propriété intellectuelle, produit ou service, ou un groupe de produits ou services pour lesquels la fraction est déterminée.

Ainsi, il peut par exemple se faire qu'un chercheur soit concerné par plusieurs projets, ou que ces actifs soient utilisés pour plusieurs projets. Vu que ces dépenses ont bel et bien un lien direct avec le développement d'une propriété intellectuelle, elles sont réparties proportionnellement sur les différentes propriétés intellectuelles auxquelles elles ont directement trait. Cette répartition doit avoir lieu sur base du temps qu'un chercheur a effectivement consacré ou un actif est effectivement utilisé pour le développement de la propriété intellectuelle.

6.5.6.1.4. « L'intention » est déterminante pour établir la nature des dépenses

Ensuite, il peut se faire qu'une propriété intellectuelle résulte d'un projet R&D plus grand et qu'à partir du moment de la concrétisation de la propriété intellectuelle on peut estimer que des dépenses R&D déterminées n'ont pas directement trait à cette propriété intellectuelle.

Il faut plutôt regarder à « l'intention » des dépenses.

Lorsqu'au moment où les dépenses ont été faites celles-ci pouvaient être considérées comme ayant un lien direct avec la propriété intellectuelle (étant toujours en développement), elles seront aussi prises en considération comme dépenses globales et, si les conditions sont remplies, en tant que dépenses qualifiantes (Exposé des motifs).

6.5.6.2. Régime transitoire exercices d'imposition 2019 et antérieurs

6.5.6.2.1. Règle de base : majoration du numérateur de 30 %

Pour ne pas trop désavantager les sociétés qui s'appuient sur un droit de propriété intellectuelle acquis ou qui sous-traitent les activités de R&D à une société liée, le numérateur de la fraction peut être majoré de 30 %, et limité au montant du dénominateur.

Pour les exercices d'imposition 2019 et antérieurs, par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2, sont, pour autant que la tenue à disposition des documents probants conformément à l'article 205/4, § 1^{er}, n'a pas pu être effectuée au moins pour trois périodes imposables successives, multipliés par une fraction dont (article 205/3, § 1, al. 2 CIR 92) :

- le dénominateur est égal à toutes les dépenses dans le cadre des projets ou programmes de recherche ou de développement tels que visés à l'article 275/3, § 3, qui sont faites durant cette période imposable et durant une des deux périodes imposables précédentes ;
- le numérateur est égal au chiffre du dénominateur à l'exclusion des dépenses pour l'acquisition d'un droit de propriété intellectuelle et des dépenses constituant

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

des rétributions à une entreprise liée, sauf dans la mesure où ces rétributions sont versées sans marge à une entreprise non liée par l'entreprise liée. Ensuite, le chiffre ainsi obtenu peut être majoré de 30 %, jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur.

À partir de la période imposable au cours de laquelle une société qui, au cours des périodes imposables précédentes, a appliqué la fraction relative soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services visée dans le présent article sur la base de la méthode visée à l'alinéa 2, conformément à l'article 205/4, § 1^{er}, peut garder à disposition les preuves relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services pendant trois périodes imposables successives, et au plus tard à partir de l'exercice d'imposition 2020, la fraction est déterminée sur la base de l'alinéa 1^{er} et est limitée aux dépenses qui ont été faites durant la première période imposable pour laquelle la société pouvait garder à disposition les preuves relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services, et dans les périodes imposables suivantes (article 205/3, § 1, al. 3 CIR 92).

6.5.6.2.2. *Adaptation ad hoc en fonction de la valeur ajoutée*

A. Principe

Par dérogation au § 1^{er}, la société peut déterminer la fraction par laquelle les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2 sont multipliés, sur la base de la proportion de la valeur ajoutée des activités de recherche et développement effectuées par elle-même dans l'ensemble des activités de recherche et développement, relative soit à un droit de propriété intellectuelle, soit à un type de produit ou service, soit à un groupe de produits ou services, aux conditions ci-après (article 205/3, § 2, al. 1 CIR 92) :

- la fraction déterminée conformément au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er} ou 2, s'élève au minimum à 25 %, avant application de la majoration de 30 % ;
- la société démontre que la fraction déterminée conformément au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er} ou 2, ne correspond pas à la valeur ajoutée des activités de recherche et développement effectuées par elle-même en proportion de l'ensemble des activités de recherche et développement, relative soit à un droit de propriété intellectuelle, soit à un type de produit ou service, soit à un groupe de produits ou services, en raison de circonstances exceptionnelles.

B. Preuve

La société fournit chaque année la preuve que les conditions visées à l'alinéa 1^{er} sont toujours accomplies (article 205/3, § 2, al. 2 CIR 92).

C. Par décision anticipée

Vu que l'application de cette dérogation conformément au plan d'action BEPS doit faire l'objet d'un échange d'informations entre les États membres différents de l'OCDE,

cette dérogation s'applique par décision anticipée (Exposé des motifs).

L'alinéa 1^{er} s'applique par décision anticipée conformément à la Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (article 205/3, § 2, al. 3 CIR 92).

6.6. Reprises

Les reprises effectuées dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation sont régularisées via les dépenses non admises (codes 1230 et 1231, déclaration exercice d'imposition 2023).

6.7. Formalités – déclaration

6.7.1. Documents probants par droit de propriété intellectuelle

Afin de pouvoir vérifier si les revenus d'innovation et la fraction par laquelle ils sont multipliés sont déterminés d'une façon correcte, la société est soumise à une obligation de documentation étendue.

Le contribuable tient à la disposition de l'Administration les documents probants permettant par droit de propriété intellectuelle d'établir (article 205/4, § 1, al. 1 CIR 92) :

- la valeur réelle des droits de propriété intellectuelle acquis d'une entreprise liée de laquelle provient le droit de propriété intellectuelle ;
- les revenus d'innovation visés à l'article 205/1, § 2, 2^o, qui se rattachent exclusivement au droit de propriété intellectuelle ;
- les frais qui sont déduits des revenus d'innovation pour arriver aux revenus nets visés à l'article 205/1, § 2, 3^o ;
- les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 4^o, qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle ;
- les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 5^o, reprises en frais qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle.

Surtout lorsqu'une société dispose de plusieurs droits de propriété intellectuelles pour lesquels des revenus d'innovation distincts sont déterminés, la détermination du lien entre les revenus d'innovation et les dépenses qualifiantes et globales, d'une part, et le droit de propriété intellectuelle, d'autre part, est essentielle. Une mauvaise attribution de revenus et/ou de dépenses conduira en effet dans ce cas à une mauvaise image de la part d'activités R&D effectuées en propre par droit de propriété intellectuelle et, par conséquent, à un montant de déduction pour revenu d'innovation qui n'est pas conforme avec les objectifs de cet avantage fiscal.

6.7.2. Exception si non réalisable en pratique

Lorsque la société peut démontrer que l'établissement des revenus d'innovation par droit de propriété intellectuelle réalisable d'un point de vue pratique, elle peut établir les revenus d'innovation, soit par type de produit ou service, soit

par groupe de produits ou services, qui résultent des droits de propriété intellectuelle (article 205/4, § 1, al. 2 CIR 92).

Le Roi détermine les modalités et le délai de l'obligation visée au § 1^{er} (article 205/4, § 2 CIR 92).

6.7.3. Relevé à joindre en annexe

Afin de justifier l'avantage de la déduction pour revenus d'innovation, le contribuable doit joindre à sa déclaration aux impôts sur les revenus un relevé dont le modèle est arrêté par le ministre des Finances ou son délégué, pour chaque exercice d'imposition pour lequel (article 205/4, § 3 CIR 92) :

- soit, la déduction pour revenus d'innovation est appliquée ;
- soit, le délai de la méthode de l'étalement linéaire visée à l'article 205/2, § 2, alinéa 2, choisi dans une période imposable précédente, n'est pas déjà échu, sauf si la déduction pour revenus d'innovation concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services n'est plus appliquée ;
- soit, le délai du remploi visé au § 5, suite à l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle dans une période imposable précédente, n'est pas déjà échu.

6.7.4. Déclaration

La déduction pour revenus d'innovation figure au code 1439 du cadre « détail des bénéfices » (déclaration exercice d'imposition 2023).

Dans le cadre « déduction pour revenus d'innovation » (avec le code 1880, déclaration exercice d'imposition 2023) on mentionne le montant compris dans la rubrique « déduction pour revenus d'innovation » qui est adapté en fonction de la valeur ajoutée de celle-ci.

6.8. Incompatibilité avec la déduction pour revenus de brevets

Si la société applique la déduction pour revenus de brevets conformément à l'article 543, les articles 205/1 à 205/4 ne sont pas d'application pour cette période imposable ainsi que pour les périodes imposables suivantes se clôturant avant le 01.07.2021, concernant le brevet pour lequel la déduction pour revenus de brevets est appliquée (article 205/4, § 4 CIR 92).

6.9. Condition de remploi en cas de revenus d'innovation résultant de plus-values suite à l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle

Lorsque la société :

- n'a pas affecté les sommes obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle visée à l'article 205/1, § 2, 2^o, cinquième tiret ;
- dans un délai de cinq ans prenant cours le premier jour de l'année civile de l'aliénation et au plus tard à la cessation de l'activité professionnelle ;
- à des dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 4^o, concernant une ou plusieurs autres droits de propriété intellectuelle tels que visés à l'article 205/1, § 2, 1^o ;

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

le montant total des bénéfices exonérés pour une période imposable antérieure en vertu des articles 205/1 à 205/4 relatif à cette aliénation, est considéré comme un revenu de la période imposable (article 205/4, § 5 CIR 92).

Rien n'est prévu en ce qui concerne les intérêts de retard.

7. DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT (SEPTIÈME OPÉRATION)

7.1. Principe

Une déduction pour investissement déductible dans le cadre de la septième opération du résultat fiscal restant après application des déductions proposées ci-avant est accordée à concurrence d'une quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et des immobilisations incorporelles neuves, lorsque ces immobilisations sont affectées en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle (article 68 CIR 92).

7.2. Désactivation

La déduction pour investissement est en principe ramenée à 0 pour les sociétés (article 201, § 1, al. 8 CIR 92).

À partir de l'exercice d'imposition 2014, une déduction pour investissement ordinaire a été réintroduite pour les petites sociétés pour tous les investissements liés à l'activité de la société (voir ci-après).

7.3. Pourcentages du taux majoré de déduction pour investissement

7.3.1. Montant de base

Pour l'exercice d'imposition 2023, le pourcentage de base s'élève à 3,5 % à l'impôt des personnes physiques.

Le pourcentage de base de l'Isoc a été mis à zéro pour les « grandes » sociétés par une législation extraordinaire. Les augmentations de la déduction pour investissement sont, aussi pour l'Isoc, basés sur le taux de base à l'IPP.

Pour les petites sociétés, on applique le taux de base de 20 % pour les immobilisations acquises ou constituées 01.01.2018 et 31.12.2019 (article 201, § 1, al. 1, 1^o CIR 92, tel que complété par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

À partir du 01.01.2020 le pourcentage de base s'élève à nouveau à 8 %.

COVID-19 – corona : augmentation temporaire à 25 % (entre 12.03.2020 et 31.12.2022)

Pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 12.03.2020 et le 31.12.2022, le pourcentage de base de la déduction est fixé à 25 % (article 201, § 1, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92, tel que complété par l'article 12 de la Loi du 15.07.2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

raison de la pandémie du COVID-19 - MB 23.07.2020 et modifié par la Loi-programme du 20.12.2020 (entrée en vigueur le 01.01.2021)).

7.3.2. Déduction pour investissement opérée en une fois

7.3.2.1. Montants

Des pourcentages majorés sont prévus pour des investissements spécifiques. Le pourcentage de 10,5 % (exercice d'imposition 2024) est majoré de :

- 10 points pour :
 - les investissements destinés à l'acquisition de brevets (1) (article 69, § 1, al. 1, 2°, a) CIR 92) ;
 - les investissements en immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effet sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement (article 69, § 1, al. 1, 2°, b) CIR 92) ;
 - les investissements en immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus précisément, à la récupération d'énergie dans l'industrie (1) (article 69, § 1, al. 1, 2°, c) CIR 92) ;
 - les investissements dans un système d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement horeca (article 69, § 1, al. 1, 2°, d) CIR 92) ;
 - les camions sans émission carbone et l'infrastructure de recharge pour l'hydrogène bleu, vert ou turquoise, et l'infrastructure de recharge électrique relative aux camions sans émission carbone (article 69, § 1, al. 1, 2°, e) CIR 92) ;
 - les immobilisations en actifs numériques visant à intégrer et exploiter des systèmes de paiement et de facturation digitaux et les systèmes qui tendent à la sécurisation de la technologie de l'information et de la communication (investissements numériques) (article 69, § 1, al. 1, 2°, f) CIR 92, tel qu'inséré par la Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015, seconde édition) ; entrée en vigueur exercice d'imposition 2016).
- 17 points pour les investissements en immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et leur contenu ; et des véhicules d'entreprise visés à l'article 44bis, § 1, al. 3 CIR 92, les investissements en systèmes de « suite » (track et tracingsystems) donnent également droit à la déduction majorée (article 69, § 1, premier alinéa, 3° CIR 92 ; pour les modalités pratiques voir l'article 49 AR/CIR 92) ; À partir de l'exercice d'imposition 2008, cette approbation n'est plus requise (article 69, § 1, al. 1 CIR 92).

Le pourcentage applicable pour les immobilisations visées au 2°, e), est majoré de (article 69, § 1, al. 1, 4° CIR 92) :

- 21,5 points pour les immobilisations acquises ou constituées en 2022 ou 2023 ;

- 16 points pour les immobilisations acquises ou constituées en 2024 ;
- 10,5 points pour les immobilisations acquises ou constituées en 2025 ;
- 5 points pour les immobilisations acquises ou constituées en 2026.

7.3.2.2. Conditions requises pour les investissements en vue de la sécurisation des locaux professionnels

7.3.2.2.1. Uniquement pour les petites sociétés

Cette déduction pour investissement majorée est uniquement d'application pour les sociétés résidentes qui sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées (article 201, § 1, al. 7 CIR 92, tel que modifié par le Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

Le critère doit par conséquent s'apprécier pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées.

7.3.2.2.2. En ce qui concerne la nature des investissements

Les investissements susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal sont répertoriés dans l'AR/CIR 92 (article 49/1, § 1 AR/CIR 92, et annexe II, introduits par l'AR du 17.08.2007).

7.3.2.3. Conditions requises pour les investissements en sécurisation de véhicules d'entreprise

Par véhicule d'entreprise, on entend (article 44bis CIR 92) :

- 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, et les remorques et semi-remorques avec un poids maximal admis d'au moins 4 tonnes.

Les conditions auxquelles sont soumises les investissements en sécurisation de véhicules d'entreprise, sont définies à l'article 49/1, § 1, 5° AR/CIR 92 (introduit par l'AR du 14.12.2010 – MB 24.12.2010).

7.3.2.4. Conditions requises pour les investissements en systèmes d'extraction de fumées ou d'aération dans le domaine de l'horeca

Les établissements horeca qui sont visés par les interdictions de fumer peuvent obtenir une dérogation à ces interdictions s'ils prévoient un fumoir qui répond aux normes requises et dans lequel est installé un système d'extraction de fumées ou d'aération.

Des incitants fiscaux sont prévus au profit des établissements qui réalisent de tels investissements. Il s'agit d'une déduction pour investissement majorée pour les investissements réalisés à partir du 01.01.2006.

L'Administration fiscale décrit le régime applicable dans la Circulaire du 22.09.2008.

7.3.2.5. Conditions requises pour les immobilisations en actifs numériques visant à intégrer et exploiter des systèmes de paiement et de facturation digitaux et les systèmes qui tendent à la sécurisation de la technologie de l'information et de la communication (investissements numériques)

7.3.2.5.1. Petites sociétés

Pour ces immobilisations, la déduction pour investissement n'est applicable que pour les sociétés qui sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées (article 201, § 1, al. 6 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015, seconde édition, et tel que modifié par la Loi du 18.12.2015 transposant la Directive 2013/34/UE – MB 30.12.2015).

7.3.2.5.2. Immobilisations admissibles

Le Roi détermine, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres (article 77 CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 10.08.2015 – MB 18.08.2015, seconde édition) :

- la nature des immobilisations qui entrent en ligne de compte pour la déduction majorée conformément à l'article 69, § 1, al. 1, 2°, f) ;
- les critères auxquels les immobilisations visées au premier tiret doivent répondre pour donner droit à la déduction majorée conformément à l'article 69, § 1, al. 1, 2°, f).

L'AR du 02.12.2015 modifiant l'AR/CIR 92 en ce qui concerne la déduction pour investissement pour les investissements numériques (MB 08.12.2015) a établi une liste des investissements admissibles.

7.3.3. Déduction pour investissement étalée

7.3.3.1. Principe

Pour certains investissements spécifiques, la déduction étalée reste d'application.

7.3.3.2. Montants

En cas de déduction pour investissement étalée relative à des investissements spécifiques, le pourcentage est majoré de 17 points (article 70, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

7.3.3.3. Champ d'application ratione personae

La disposition en vertu de laquelle la déduction pour investissement majorée peut uniquement bénéficier aux entreprises qui occupent moins de 20 travailleurs, ne s'applique pas en matière de déduction pour investissement en recherche et développement.

Cette condition figure en effet uniquement à l'article 70, al. 3 CIR 92, qui concerne la déduction majorée pour des investissements ordinaires

7.3.3.4. Champ d'application ratione materiae

La déduction pour investissement doit se rapporter à :

- des immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement (article 70, al. 1, 1^o CIR 92, tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition) ;
- des immobilisations en moyens de production de produits de haute technologie à condition qu'il s'agisse de produits dont la mise en production est nouvelle et que ces produits incorporent, directement ou indirectement, des dépenses élevées en recherche et développement au moment de leur première mise en production de série (article 70, al. 1, 2^o CIR 92 tel que modifié par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition ; entrée en vigueur : applicable aux investissements acquis ou constitués à partir du 01.01.2016).

7.3.4. Pourcentage fixe de 3 % pour les emballages réutilisables

7.3.4.1. Champ d'application ratione materiae

Contrairement au pourcentage de base mentionné au point 1, la déduction pour investissement est égale à 3 %, s'il s'agit d'immobilisations corporelles qui sont exclusivement destinées à assurer le processus de production de récipients réutilisables contenant des boissons et produits industriels, tels que visés au livre III « Eco-taxes » de la Loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État (article 201, § 2, al. 1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition).

Ce pourcentage s'applique également aux immobilisations corporelles exclusivement destinées à assurer la reprise dans les points de vente, le stockage temporaire, l'acheminement vers la ligne d'embouteillage ou vers une centrale de distribution en vue d'un triage et d'un nettoyage, et le triage et le nettoyage en vue du transfert des récipients réutilisables visés à l'alinéa 1^{er} vers les installations d'embouteillage respectives (article 201, § 2, al. 2 CIR 92).

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

La déduction pour investissements en emballages réutilisables est commentée dans une circulaire administrative (Circ. 19.10.2007).

7.3.4.2. Champ d'application ratione personae

Afin d'éviter toute confusion, il convient de faire remarquer que, dans ce sous-chapitre, la déduction pour investissement s'applique à toutes les sociétés, y compris aux sociétés qui ne répondent pas aux « critères de PME ».

	PME/petite société	Autre	Société novatrice : + 5 %
Pourcentage de base	8 %	0 %	
Pourcentage de base majoré des déductions	10,5 %	10,5 %	10,5 %
Brevets, investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement, investissements économiseurs d'énergie et systèmes d'extraction ou d'épuration d'air dans des établissements horeca	20,5 %	20,5 %	
Camions sans émission carbone, infrastructure de recharge pour l'hydrogène bleu, vert ou turquoise, et infrastructure de recharge électrique relative aux camions sans émission carbone, acquis ou constitués entre le 01.01.2022 et le 31.12.2023 (« camions verts »)	42 %	42 %	
Investissements numériques	20,5 %	-	
Réceptacles réutilisables		3 %	
Investissements en navires	30 %	30 %	
Investissements en sécurisation	27,5 %	-	
Taxation étalée			
Investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement (quel que soit le nombre de travailleurs occupés)	27,5 %	27,5 %	
Autres investissements	0 %	0 %	

Les taux applicables pour l'exercice d'imposition 2024 sont repris dans « l'Avis du 25.08.2023 relatif à la déduction pour investissement – exercice d'imposition 2024 ».

7.4. Application pratique

Les déductions pour investissement susvisées, y compris la quotité de la déduction pour investissement étalée, sont opérées, en une fois et pour leur montant global, sur les bénéfices de la période imposable qui reste après la sixième opération et ceci pour la période imposable au cours de laquelle les immobilisations ont été acquises ou constituées (article 69, alinéa 1^{er} CIR 92).

7.4.1. Application de la déduction unique

Au cours de la période imposable 2019 (ex. d'imp. 2020), une société achète une nouvelle machine (investissement économiseur d'énergie) d'une valeur de 10.000 EUR.

La déduction pour investissement en une seule fois, qui peut être déduite au cours de la septième opération, s'élève à :

10.000 × 13,5 % = 1.350

7.3.5. Pourcentage fixe de 30 % pour les navires

La Loi-programme du 2 août 2002 prévoit des incitants fiscaux pour la navigation maritime. Une des mesures consiste en une déduction pour investissement exceptionnelle de 30 %.

7.3.6. Aperçu général

Pour l'exercice d'imposition 2024 les taux sont les suivants :

7.4.2. Application de la déduction étalée

Au cours de la période imposable 2023 (ex. d'imp. 2024), une société, qui occupe moins de vingt travailleurs au premier jour de la période imposable, réalise un investissement non polluant pour la recherche et le développement pour 10.000 EUR qui est amorti en cinq ans.

La déduction pour investissement étalée, qui peut être déduite au cours des cinq années successives au cours de la septième opération, s'élève à :

10.000 × 20 % (taux d'amortissement) = 2.000 × 20,5 % = 410

7.5. Pourcentage de base pour les petites sociétés

7.5.1. Généralités – dispositions légales

7.5.1.1. Jusqu'au 31.12.2017

Dans les cas visés à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^o, le pourcentage de base de la déduction pour investissement est fixé à, pour les immobilisations acquises ou constituées par une

société qui est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elle a effectué ces investissements, 8 % de la valeur d'investissement ou de revient des nouvelles immobilisations corporels ou incorporels pour autant que ces immobilisations soient directement liées à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société (article 201, § 1, al. 1, 1^o CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 26.12.2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat – MB 30.12.2015, seconde édition, applicable aux investissements acquis ou constitués à partir du 01.01.2016).

7.5.1.2. Du 01.01.2018 au 31.12.2019

Toutefois, pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 01.01.2018 et le 31.12.2019, le pourcentage de base de la déduction est fixé à 20 % (article 201, § 1, al. 1, seconde phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

7.5.2. Champ d'application personnel : petites sociétés

La déduction pour investissement est maintenue pour les petites sociétés telles que définies à l'article 1:24 du CDS.

7.5.3. Champ d'application matériel : investissements ordinaires

La déduction pour investissement visée ici s'applique dans les mêmes cas que ceux visés à l'article 201, alinéa 1^{er} CIR 92. Il s'agit donc d'investissements « ordinaires ». Cela signifie que les investissements qui entrent déjà en ligne de compte pour un régime spécial de déduction pour investissement (investissements économiseurs d'énergie, etc.), ne sont pas visés ici (Exposé des motifs, Parl. La Chambre 2013-2014, 53 3147/001, p. 36)

Sans préjudice de conditions plus strictes applicables dans le cadre de la déduction pour investissement visée ici, toutes les conditions générales de la déduction pour investissement s'appliquent également ici.

7.5.4. Lien direct avec l'activité économique existante ou prévue

Les actifs visés doivent donc « être directement liés à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société » (article 201, al. 2 CIR 92).

L'exposé des motifs nous donne quelques éclaircissements sur ce sujet (Exposé des motifs, Doc. Parl., La Chambre 2013-2014, 53 3147/001, p. 38).

Cette condition renforce la condition existante de la déduction pour investissement qui prévoit que la déduction pour investissement ne s'applique pas aux immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle (article 75, 1^o CIR 92).

Cela implique le fait qu'il ne suffit pas que l'investissement s'inscrive dans l'objet social de la société.

Ainsi, par exemple, une société médicale, l'investissement visé au présent paragraphe ne peut pas bénéficier de la déduction pour l'achat d'un appartement à la mer, même si l'objet social de la société autorise ou permet ce type d'investissement. Pour une société médicale, l'achat d'un ou plusieurs appartements à la mer ne fait pas partie de son activité économique existante ou futures exerce effectivement ou à exercer.

De même, l'acquisition ou la construction d'un logement pour le directeur et sa famille ne pourra pas bénéficier de la déduction pour investissement visée ici. Un tel investissement ne devrait jamais faire partie de l'activité économique existante ou future que la société exerce effectivement ou exercera.

Lorsque l'investissement, toutefois, porte sur l'acquisition ou la construction d'un bâtiment (neuf) qui est à usage mixte (en partie pour l'activité économique existante ou prévue qui est ou sera réellement exercée par la société et en partie pour le logement du gérant et sa famille), la déduction pour investissement visée ici peut effectivement porter sur ces parties du bâtiment qui sont utilisées exclusivement pour l'activité économique existante ou prévue qui est ou sera réellement exercée par la société. Si par exemple un tel investissement est réalisé dans un bâtiment avec un magasin au rez-de-chaussée et un logement au premier étage, la déduction pour investissement visée ici sera possible pour le magasin, mais pas pour la partie habitable. Pour ce principe, il peut être fait référence à la Circulaire Ci.RH.242/561.087 (AFER 4/2004) du 19.01.2004.

Les investissements ne doivent pas nécessairement être liés à une activité existante. Ils peuvent également se rapporter à une activité prévue. On vise ici, entre autres, la situation où l'activité existante est l'exploitation d'une affaire commerciale (par exemple, un boucher) et qu'il est investi dans un bâtiment voisin, en vue d'y exercer une autre activité commerciale (par exemple, une fromagerie), qui permettra d'élargir l'activité économique réellement exercée.

Cfr. déduction pour capital à risque

Les actifs dont la valeur, sur base de l'article 205ter CIR 92, serait déduite dans le calcul du capital à risque pour la déduction pour capital à risque ne sont, pour l'application de l'alinéa qui précède, jamais censés être des actifs affectés à l'activité économique (article 201, al. 3 CIR 92).

7.5.5. Pas de cumul avec la déduction pour capital à risque

Cette déduction pour investissement n'est applicable que si la société, pour la période imposable au cours de laquelle l'investissement est effectué, renonce irrévocablement à la déduction pour capital à risque visée aux articles 205bis à 205novies (article 201, al. 4 CIR 92).

L'incompatibilité ne concerne que la déduction pour capital à risque visée aux articles 205bis à 205novies CIR 92. Elle n'empêche pas l'application du régime transitoire de l'article 536 CIR 92 (Exposé des motifs, Parl. La Chambre 2013-2014, 53 3147/001, p. 38). Ce dernier point ne s'ap-

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

plique pas à la déduction pour capital à risque des exercices antérieurs reporté.

7.5.6. Pas de déduction étalée

La déduction visée est toujours appliquée en une fois (article 201, al. 5 CIR 92).

La possibilité d'étalement sur plusieurs périodes impossibles prévue à l'article 70 CIR 92 ne s'applique donc pas.

7.5.7. Report limité

En ce qui concerne la déduction pour investissement visée à l'article 201, § 1, alinéa 1^{er} CIR 92, le report de l'exonération non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices visé à l'article 72, est limité à la période imposable suivante (article 201, § 1, alinéa 5 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 26.12.2013 (MB 31.12.2013)).

Le report de l'exonération non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices visé à l'article 72, est limité à la période imposable suivante et aux deux périodes impossibles suivantes pour les immobilisations acquises ou constituées du 01.01.2019 au 31.12.2021 (article 201, § 1, alinéa 5 CIR 92, tel que complété par l'article 12 de la Loi du 15.07.2020 portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 - MB 23.07.2020 et modifié par la Loi-programme du 20.12.2020 (entrée en vigueur le 01.01.2021)).

7.6. Report et cession

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices d'une période imposable pour laquelle la déduction pour investissement peut être opérée, l'exonération non accordée pour cette période imposable est reportée successivement sur les bénéfices des périodes impossibles suivantes (article 72, alinéa 1^{er} CIR 92). Ensuite, le montant reporté peut être déduit des bénéfices de chacune des périodes impossibles suivantes conjointement avec les nouvelles déductions pour investissements.

Le montant reporté doit néanmoins être limité, par période imposable, à (article 72, alinéa 2 CIR 92) :

- à 1.160.890,00 EUR ;
- ou
- à 25 % du montant total reporté qui excède 4.643.550,00 EUR (exercice d'imposition 2024).

7.7. Modification de contrôle

Voir Chapitre 8, 11.1.8 « Caducité des déductions en cas de changement de contrôle ou de reprise ».

7.8. Investissements exclus

La déduction pour investissement ne s'applique pas :

- aux immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- aux immobilisations acquises ou constituées en vue de céder à un tiers le droit d'usage en vertu d'un contrat

de crédit-bail ou d'une convention d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans les cas où ces immobilisations sont amortissables dans le chef de l'entreprise qui dispose de ces droits (il y a une déduction pour investissement dans le chef du preneur en leasing) (article 75, 2^o CIR 92) ;

- aux immobilisations dont le droit d'usage a été cédé à un autre contribuable, selon des modalités différentes de celles visées ci-avant, à moins que cette cession n'ait été effectuée à une personne physique ou à une société, qui satisfait elle-même aux conditions, critères et limites d'application de la déduction pour investissement à un pourcentage identique ou supérieur, qui affecte ces immobilisations en Belgique à la réalisation de bénéfices ou de profits et qui n'en cède pas l'usage à une tierce personne en tout ou en partie (article 75, 3^o CIR 92, tel que modifié par la Loi portant des dispositions fiscales et financières du 13.12.2012, MB du 20.12.2012, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013 et pour autant que les immobilisations aient été acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2012. Toute modification apportée, à partir du 28.11.2011, à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence) (article 75, 3^o CIR 92) ;
- cette exclusion ne s'applique pas aux oeuvres audio-visuelles dont les droits de distribution, à l'exclusion de tous autres droits, sont concédés temporairement à des tiers en vue de la diffusion de ces oeuvres à l'étranger (article 76, al. 1 CIR 92).
- aux immobilisations non amortissables (article 75, 4^o CIR 92) ;
- aux immobilisations dont l'amortissement est réparti sur moins de 3 périodes impossibles (article 75, 4^o CIR 92) ;
- aux voitures et voitures mixtes, sauf s'il s'agit (article 75, 5^o CIR 92) :
 - de voitures qui sont affectées exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sont exemptées à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
 - de voitures qui sont affectées exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipées à cet effet ;
- aux frais accessoires au prix d'achat et aux coûts indirects de production, lorsque ces frais ou coûts ne sont pas amortis en même temps que les immobilisations auxquelles ils se rapportent (article 75, 6^o CIR 92).

7.9. Réalisation d'un élément de l'actif pour lequel la déduction pour investissement a été accordée

Si une immobilisation pour laquelle une déduction pour investissement a été opérée est réalisée, la déduction pour investissement n'entre pas en compte pour la détermination des plus-values ou moins-values ultérieures sur les immobilisations en raison desquelles elle a été accordée (article 73 CIR 92). Ainsi, on évite que la déduction pour investissement antérieurement accordée soit reprise au moment de la réalisation.

Lors de la réalisation d'une immobilisation pour laquelle on a opéré des déductions pour investissement étalées, la différence positive entre la déduction unique qui aurait pu être opérée normalement et le total des déductions étalées effectuées est considérée comme une déduction pour investissement déductible pour l'année de la réalisation (article 71 CIR 92). De cette manière, on évite qu'en appliquant la déduction pour investissement étalée, on ne bénéficie de moins de déduction pour investissement que si on applique la déduction pour investissement en une seule fois.

7.10. Modification de la destination des investissements pour la recherche et le développement

Les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de la recherche et développement des nouveaux produits, etc. et pour lesquelles on applique un taux plus élevé de déduction pour investissement, doivent être utilisées à ces fins pour toute la durée de la période d'amortissement. Dès le moment où l'on modifie la destination de l'investissement, une partie de la déduction pour investissement antérieurement accordée doit être reprise et taxée pour la période imposable au cours de laquelle la modification s'est produite. Cette quotité est égale à 1 % de la valeur d'investissement ou de revient de l'immobilisation concernée, multipliée par le produit des deux fractions suivantes :

1. la différence entre le taux qui a été accordé initialement et le taux normal ;
2. une fraction :
 - ayant pour dénominateur le nombre de périodes imposables sur lesquelles s'étend la durée d'amortissement de l'immobilisation concernée ;
 - ayant comme numérateur le nombre de ces périodes qui ne sont pas encore écoulées au moment où la modification se produit.

Cette reprise s'opère en reprenant le montant parmi des dépenses non admises de la période imposable au cours de laquelle la modification s'est produite.

7.11. Formalités

Pour pouvoir bénéficier de la déduction pour investissement mentionnée ci-dessus, la société concernée doit joindre à sa déclaration à l'impôt des sociétés de la période imposable pendant laquelle les immobilisations corporelles ont été acquises ou constituées (article 47 AR/CIR 92) :

1. un formulaire 276 U complété, daté et signé ;
2. un relevé, établi par catégorie d'actif, mentionnant pour chaque élément d'actif :
 - a. la date d'acquisition ou de constitution ;
 - b. la dénomination exacte ;
 - c. la valeur d'acquisition ou de placement ;
 - d. la durée normale d'utilisation ou durée d'amortissement.

Certaines attestations et/ou justificatifs doivent également être tenus à disposition lorsqu'il s'agit de brevets, d'investissements économiseurs d'énergie ou des investissements écologiques réalisés dans le cadre de la recherche

et du développement de nouveaux produits et pour promouvoir des technologies futures ou des investissements dans le domaine de la sécurité (article 47bis et suivants, AR/CIR 92).

Une description desdites attestations et/ou justificatifs à tenir à disposition est reprise dans les articles 47bis, 48, 49, 49/1 et 49bis de l'AR/CIR 92.

7.12. Conversion de la déduction pour investissement en crédit d'impôt pour brevets / recherche et développement

À partir de l'exercice d'imposition 2007, une société peut opter pour le remplacement de la déduction pour investissements en brevets et pour les investissements réalisés de matière de recherche et développement par le crédit d'impôt pour recherche et développement (nouvel article 289quater CIR 92).

Ce crédit d'impôt correspond à l'épargne réalisée en vertu de la déduction pour investissement. Un avantage consiste dans le fait que le crédit est reportable et remboursable après cinq années. Un autre avantage est que le taux de l'impôt diminue, ce qui rend la Belgique plus attractive sur le plan international.

Pour un exposé plus détaillé, voir Chapitre 10, 4.5.2. « Crédit d'impôt pour brevets / Recherche et développement écologiques ».

8. DÉDUCTION DES TRANSFERTS INTRA-GROUPE (CONSOLIDATION FISCALE) (HUITIÈME OPÉRATION)

8.1. Description

Le régime applicable aux « transferts intra-groupe » est une forme de consolidation « light ».

Ce système permet un « glissement » des bénéfices entre les entités d'un même groupe afin d'assurer une correcte compensation entre les bénéfices réalisés par certaines entités au sein du groupe et les pertes subies par d'autres.

À l'issue d'un exercice fiscal donné, le groupe devrait ainsi être taxé sur son résultat total réel. De la sorte, la charge fiscale pesant sur les groupes de sociétés ne devrait pas être plus lourde que la charge fiscale pesant sur les activités exercées par une seule entité.

On a opté pour une méthode qui n'oblige pas les différentes sociétés du groupe de souscrire à une déclaration de groupe commune.

Le système des transferts intra-groupe est en lui-même optionnel.

Entrée en vigueur : le 01.01.2019 et d'application à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2019.

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

Le concept peut être résumé ainsi :

- la société en bénéfice peut déduire de son résultat fiscal une partie de son bénéfice en faisant usage de la déduction prévue à la huitième opération (article 205/5 CIR 92) ;
- la société déficitaire augmente son résultat (et donc diminue sa perte) en adaptant à la baisse sa situation de début des réserves.

Un examen plus approfondi des transferts intra-groupe sort du cadre de cet Almanach.

8.2. Compensation de l'impôt évité

8.2.1. Compensation par la société en bénéfice à concurrence de l'impôt évité

Dans cette convention le contribuable s'engage à payer une compensation à cette société étrangère ou cet établissement belge qui est égale au supplément d'impôt qui serait dû si le montant du transfert intra-groupe repris dans la convention n'était pas repris en réduction des bénéfices de la période imposable (article 205/5, § 4, al. 4 CIR 92).

8.2.2. Non imposable dans le chef de la société déficitaire qui perçoit

Dans le chef de la société déficitaire qui perçoit la compensation, l'exonération s'opère par une majoration de la situation de début des réserves (cf. article 194septies CIR 92).

8.2.3. Non déductible dans le chef de la société en bénéfice qui paye

La compensation visée à l'article 205/5, § 3, alinéa 5, qui, en exécution de la convention de transfert intra-groupe visée à l'article 205/5, § 3 est payée en échange de l'inclusion du montant du transfert intra-groupe dans les bénéfices de la société résidente qui entre en considération ou de l'établissement belge d'une des sociétés étrangères qui est prise entre en considération (article 198, § 1, 15°/1 CIR 92).

La non-déductibilité s'opère via les dépenses non admises.

9. DÉDUCTION POUR CAPITAL À RISQUE (OU DÉDUCTION DES INTÉRÊTS NOTIONNELS) (NEUVIÈME OPÉRATION) (LIMITATION : CORBEILLE) (SUPPRIMÉE À PARTIR DU 1^{ER} JANVIER 2023)

9.1. Introduction

La déduction pour capital à risque ou déduction des intérêts notionnels a été introduite à partir de l'exercice d'imposition 2007. Elle a pour objet de créer une nouvelle déduction fiscale en raison des fonds propres comparable à la déduction des intérêts des fonds empruntés. L'Administration a commenté la déduction pour capital à risque dans trois circulaires (03.04.2008, 02.06.2008 et 09.10.2008).

Suppression à partir de l'exercice d'imposition 2024

La Loi-programme du 26.12.2022 a supprimé la déduction des intérêts notionnels, à l'exception des déductions reportées.

La suppression s'applique aux périodes imposables clôturées à partir du 31 décembre 2023 (article 124 Loi-programme du 26.12.2022).

Toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 11 octobre 2022 et qui n'est pas justifiée par le contribuable par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus, reste sans effet pour l'application de cette suppression (article 124 Loi-programme du 26.12.2022).

9.2. Méthode de calcul

9.2.1. Capital à risque

9.2.1.1. Point de départ : les fonds propres

Introduction – contexte

À partir de l'exercice d'imposition 2019, le calcul existant du capital à risque pris en considération pour la déduction pour capital à risque est transformé par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 en un système qui ne couvre que le capital incrémental. Ce qui signifie que l'on ne prend dorénavant en considération pour l'application de la déduction pour capital à risque que les accroissements de capitaux propres.

Seul le capital supplémentaire vu en rapport à une moyenne reprenant les cinq années précédentes est éligible comme base de calcul.

Ainsi, la déduction est répartie sur une période de cinq ans et le système est moins sensible aux abus.

Le taux applicable est celui de l'année des revenus à laquelle la déclaration se rapporte.

La formation et les exclusions de cette DCR incrémentale restent identiques au système actuel.

La disposition transitoire prévue à l'article 536 CIR 92 pour la DCR reportée jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 y compris reste en vigueur. Les stocks accumulés de DCR restent, autrement dit, conservés, sous les restrictions de l'article 536 CIR 92.

Entrée en vigueur : op 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

Capital à risque pris en considération

Description

En des termes plus simples, la formule de calcul du capital à risque peut être résumée ainsi : la déduction pour capital

à risque est déterminée sur base d'un cinquième de la différence positive entre le montant annuel de capital à risque de la période imposable concernée et celui de la cinquième période imposable précédente.

Il est ainsi précisé que pour déterminer la déduction pour capital à risque pour une période imposable, le capital à risque à prendre en considération est égal au cinquième de la différence positive entre (article 205ter, § 1, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) :

- le montant annuel de capital à risque correspondant, sous réserve des dispositions des §§ 2 à 6, au montant des capitaux propres de la société, au début de la période imposable, déterminés conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et pour le montant pour lequel ces éléments figurent au bilan ; et
- le montant annuel de capital à risque correspondant, sous réserve des dispositions des §§ 2 à 6, au montant des capitaux propres de la société, au début de la cinquième période imposable précédente, déterminés conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et pour le montant pour lequel ces éléments figurent au bilan.

Montant annuel de capital à risque

Le calcul de ce qui est appelé maintenant le « montant annuel de capital à risque » correspond au calcul du « capital à risque » tel qu'il était fait avant les modifications apportées par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Exemple chiffré

Montant annuel de capital à risque : 500 (année X-5) ; 600 (année X-4) ; 450 (année X-3) ; 800 (année X-2) ; 1200 (année X-1) et 1000 (année X).

Le capital à risque pris en compte pour cette année « X » est égal à $1000 - 500 = 500$ divisé par $5 = 100$.

Démarrage – périodes imposables non existantes

Le montant annuel de capital à risque d'une période imposable pour laquelle la société n'existe pas encore est égal à zéro pour cette période imposable (article 205ter, § 1, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Ainsi, pour les quatre premières périodes imposables d'une société à partir de la période imposable de sa constitution, la déduction pour capital à risque est déterminée sur base d'un cinquième du montant annuel de capital à risque de la période imposable concernée.

Quid en cas de fonds propres négatifs

Il n'est pas explicitement précisé ce qu'il advient en cas de fonds propres négatifs et, par exemple, lorsque ceux-ci évoluent de -500 à -200. Eu égard au fait que le texte de loi parle d'une évolution positive, l'augmentation devrait

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

dans ce cas être égale à 300 (HUYGHE, A., 'La 'déduction pour capital à risque' réduite comme peau de chagrin', *Fiscologue* 2018, nr. 1550, p. 1).

9.2.1.2. Première correction

Il convient de déduire du capital à risque (article 205ter, § 2, al. 2 CIR 92) :

- la valeur fiscale nette au début de la période imposable précédente des actions propres et des immobilisations financières consistant en participations et autres actions et parts ; et
- la valeur fiscale nette au début de la période imposable précédente de parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduit des bénéfices en vertu des articles 202 et 203 CIR 92.

Pour l'application du § 1 de l'article 205ter, dans le chef des établissements de crédit, des sociétés d'assurance et des sociétés de bourse, il faut entendre par immobilisations financières consistant en participations et autres actions et parts, les actions ou parts qui ont la nature d'immobilisations financières, ce qui signifie (article 205ter, § 5 CIR 92) :

- dans le chef des établissements de crédit visés à l'article 56, § 1^{er}**, les actions comptabilisées dans le poste VII « Immobilisations financières » tel que ce poste du bilan est défini dans l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes annuels des établissements de crédit ;
- dans le chef des entreprises d'assurances visées à l'article 56, § 2, 2^o, h :**
 - les actions et participations comptabilisées dans le poste C.II. « Participations dans des entreprises liées et participations » ;
 - les actions et participations comptabilisées dans le poste C.III. « Autres investissements financiers » pour autant que ces actions et participations aient la nature d'autres immobilisations financières selon la rubrique IV.C.I de l'article 3:89 de l'AR/CSA ;

tel que ces postes de bilan C.II. et C.III. sont décrits par l'arrêté royal du 17 novembre 1994 relatif aux comptes annuels des sociétés d'assurance ;
- dans le chef des sociétés de bourse visées à l'article 47 de la loi du 6 avril 1995 relative au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle**, les actions comptabilisées dans le poste IV « Immobilisations financières » tel que ce poste du bilan est défini dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

9.2.1.3. Deuxième correction

Cette correction a été réécrite pour se conformer à l'arrêt Argenta (CJUE, N° 305/11 du 04.07.2013). L'Administration a publié une circulaire qui prévoit que lorsqu'une procédure administrative n'a pas été entamée à ce jour, les sociétés concernées peuvent introduire, le cas échéant :

- soit une réclamation en vertu de l'article 366 CIR 92 dans le délai de 6 mois visé à l'article 371 CIR 92 ;
- soit une demande de dégrèvement d'office en vertu de l'article 376, § 1^{er} CIR 92, l'arrêt de la CJUE constituant

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

un élément nouveau (par analogie avec le fait qu'un arrêt de la Cour constitutionnelle a été considéré comme un fait nouveau ne répondant pas au prescrit de l'article 376, § 2 CIR 92 – cf. Circ. AFER 49/2005, Ci.RH. 861/573.445 – Ci.RH. 862/536.019 du 13.12.2005).

Les litiges administratifs ou judiciaires encore pendants ou qui apparaîtraient, doivent faire l'objet respectivement d'une décision directoriale ou de conclusions, en conformité avec l'enseignement de cet arrêt de la CJUE (Circulaire AGFisc n° 19/2014 (n° Ci.RH.421/629.195) dd. 16.05.2014). Cette position a été contestée par la doctrine, et dans une décision rendue en première instance, le juge estime que l'Administration a tort (Trib. Anvers, 12.12.2014, 12/4123/A affaire H&M).

Lorsque la société dispose dans un autre État membre de l'Espace économique européen d'un ou plusieurs établissements stables, d'immeubles ou de droits relatifs à de tels immeubles, non affectés à un établissement stable dont les revenus sont exonérés en vertu de conventions préventives de la double imposition, la déduction, déterminée conformément à l'article 205bis, est diminuée du plus petit des deux montants suivants (article 205quinquies, al. 1 CIR 92) :

1. le montant déterminé conformément à l'alinéa 3 ;
2. le résultat positif généré par ces établissements stables, ces immeubles et ces droits relatifs à de tels immeubles déterminé conformément au présent Code.

Lorsque la société dispose dans un État qui ne fait pas partie de l'Espace économique européen d'un ou plusieurs établissements stables, d'immeubles ou de droits relatifs à de tels immeubles, non affectés à un établissement stable étranger dont les revenus sont exonérés en vertu de conventions préventives de la double imposition, la déduction, déterminée conformément à l'article 205bis, est diminuée du montant déterminé conformément à l'alinéa 3 (article 205quinquies, al. 2 CIR 92).

Le montant visé aux alinéas 1^{er} et 2 est déterminé en multipliant le taux visé à l'article 205quater avec la différence positive déterminée à la fin de la période imposable précédente, sous réserve des dispositions de l'article 205ter, §§ 2 à 5, entre, d'une part, la valeur comptable nette des éléments d'actif de ces établissements stables étrangers, immeubles ou droits, visés à respectivement l'alinéa 1^{er} et à l'alinéa 2, à l'exception des actions, parts et participations visées à l'article 205ter, § 1^{er}, alinéa 2, et d'autre part, le total des éléments de passif qui ne font pas partie des capitaux propres de la société et qui sont imputables à ces établissements stables, immeubles ou droits, visés à respectivement l'alinéa 1^{er} ou à l'alinéa 2 (article 205quinquies, al. 3 CIR 92).

9.2.1.4. Troisième correction

Le capital à risque est diminué des valeurs suivantes déterminées au début de la période imposable précédente (article 205ter, § 2 CIR 92) :

1. la valeur comptable nette des actifs corporels ou d'une partie de ceux-ci, dans la mesure où les frais y afférents dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ;

2. la valeur comptable des éléments détenus à titre de placement et qui, par leur nature, ne sont normalement pas destinés à produire un revenu périodique imposable ;
3. la valeur comptable nette des biens immobiliers ou autres droits réels sur de tels biens dont des personnes physiques qui exercent un mandat ou des fonctions visés à l'article 32, al. 1, 1°, leur conjoint ou leurs enfants lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, ont l'usage.

Lorsqu'un bien immobilier est destiné partiellement à des fins privées et partiellement à des fins professionnelles et que la partie destinée à des fins professionnelles est clairement mentionnée au bilan et dans le compte de résultats et que l'usage n'en a pas été cédé à un tiers visé à l'article 205ter CIR 92, la déduction pour capital à risque peut être appliquée sur la valeur comptable de la partie professionnelle (QP 10.1.2007). Attention : si la société n'opère pas elle-même la distinction dans sa comptabilité, c'est la valeur totale du bien qui est ôtée de la base de calcul.

9.2.1.5. Quatrième correction

Le capital à risque est en outre diminué des plus-values exprimées mais non réalisées (article 44, § 1, 1° CIR 92) qui ne portent pas sur des éléments de l'actif visés à l'article 205ter, § 2 à 4 CIR 92, les crédits d'impôts pour recherche et développement et les subsides en capital (article 205ter, § 3 CIR 92).

9.2.1.6. Cinquième correction

La cinquième correction concerne les modifications intervenues durant la période imposable.

Lorsque des variations des éléments faisant l'objet d'une des cinq corrections interviennent en cours de période imposable, le capital à risque à prendre en considération est augmenté ou diminué, selon le cas, du montant de ces variations, calculées en moyenne pondérée et en considérant que les variations ont eu lieu le premier jour du mois civil qui suit celui de leur survenance (article 205ter, § 4 CIR 92 et article 73quinquies AR/CIR pour les établissements étrangers).

9.2.1.7. Sixième correction

La sixième correction est liée aux apports en capital provenant de pays sans convention ou sans échange d'information.

Pour la détermination du capital à risque à prendre en compte, les montants annuels de capital à risque déterminés au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en ce qui concerne chaque période imposable sont diminués des apports en capital reçus d'un contribuable visé à l'article 227 ou d'un établissement étranger, qui est établi dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu un accord ou une convention, ni participe à la conclusion d'un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral, qui permettent l'échange d'informations en matière fiscale, à moins que la société ne prouve que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique (article 205ter, § 2, 8°

Aperçu :

CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 30.07.2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus ; applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

9.2.1.8. Septième correction

La septième correction a trait à une disposition anti-abus contre le « double dip ».

Pour la détermination du capital à risque à prendre en compte, les montants annuels de capital à risque déterminés au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en ce qui concerne chaque période imposable sont diminués des apports en capital reçus d'une société liée lorsqu'ils trouvent directement ou indirectement leur origine dans des prêts souscrits par une société liée dont celle-ci déduit les intérêts à titre de charges (article 205ter, § 2, 9^o CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 30.07.2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus ; applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

9.2.1.9. Plus-values d'apport en cas de fusion

En date du 4.12.2007, la commission ruling a émis un avis disposant qu'une plus-value d'apport réalisée à l'occasion d'une fusion telle que prévue à l'article 211, § 1^{er}, al. 1, 1^o CIR 92 est assimilée à une plus-value exprimée mais non réalisée visée à l'article 44, § 1, al.1, 1^o CIR 92. Cette plus-value doit dès lors être exclue de la base de calcul pour la déduction pour capital à risque conformément à l'article 205ter, § 5 CIR 92 (Circ. 03.04.2008, n^o 26 et 27).

9.2.2. Taux applicable

Le taux applicable est fixé en ayant égard à la moyenne des indices de référence J publié mensuellement par le Fonds des rentes (obligations linéaires à dix ans – article 9, § 1 Loi du 4 août 1992 relative au crédit hypothécaire) pour la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 205quater, § 3 CIR 92). En d'autres termes, pour l'exercice d'imposition 2020, on se réfère à la moyenne des indices de référence de l'année 2019.

À partir de l'exercice d'imposition 2014, le mode de calcul du taux de la déduction pour capital à risque se base sur le taux moyen des OLO à dix ans du troisième trimestre de 2012 et non plus sur la moyenne de toute l'année. Le même régime est applicable, mutatis mutandis, aux exercices suivants.

Pour les sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elles bénéficient de la déduction pour capital à risque, le taux est majoré d'un demi-point (article 205quater, § 6 CIR 92).

Lorsque la période imposable ne comporte pas 12 mois, une adaptation proportionnelle doit avoir lieu (taux × nombre de jours/365).

	Taux de base	Taux majoré
E.I. 2007	3,442	3,942
E.I. 2008	3,781	4,281
E.I. 2009	4,307	4,807
E.I. 2010	4,473	4,973
E.I. 2011	3,8	4,3
E.I. 2012	3,425	3,925
E.I. 2013	3	3,5
E.I. 2014	2,742	3,242
E.I. 2015	2,630	3,130
E.I. 2016	1,63	2,13
E.I. 2017	1,131	1,631
E.I. 2018	0,237	0,737
E.I. 2019	0,746	1,246
E.I. 2020	0,726	1,226
E.I. 2021	-0,092	0,408
E.I. 2022	-0,16	0,34
E.I. 2023	-0,057	0,443

9.2.3. Constitution d'une nouvelle société ou exercice comptable de moins de 12 mois

A. Constitution d'une nouvelle société

Pour les nouvelles sociétés, on peut tenir compte de la valeur des différents éléments tels qu'ils figurent dans les comptes au début de la période imposable (article 734sexies, § 1, AR/CIR 92).

B. Exercice comptable de plus ou moins 12 mois

Si l'exercice est plus court ou plus long que 12 mois, le taux d'intérêt de l'intérêt notionnel doit être multiplié par une fraction dont le numérateur est égal au nombre total de jours de l'exercice et dont le dénominateur est égal à 365 (article 734sexies, § 2, AR/CIR 92).

9.3. Report (treizième et quatorzième opération) (limitation : corbeille)

9.3.1. Réglementation à partir de l'exercice d'imposition 2013

9.3.1.1. Abrogation

La possibilité de report de la déduction pour capital à risque de l'exercice d'imposition est supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2013 (abrogation de l'article 205quinquies CIR 92).

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

Toute modification apportée à partir du 28.11.2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de la règle susmentionnée.

Cette abrogation a été expliquée par l'Administration dans l'addendum du 18.11.2014 à la Circulaire AG Fisc 36/2008 (nr. Ci.RH 421/574.945) du 9.10.2008.

9.3.1.2. Règle de report

1^o Sept années suivantes

Les exonérations pour capital à risque reportées conformément à l'article 205quinquies, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 48 de la Loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, qui n'ont pu être déduites des bénéfices d'une période imposable clôturée au plus tard le 30 décembre 2012, ainsi que l'exonération non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices pour cette période imposable, sont successivement déduites des bénéfices des sept périodes imposables suivant celle au cours de laquelle la déduction pour capital à risque n'a pu être déduite initialement, dans les limites et selon les modalités prévues au présent article (article 536, alinéa 1 CIR 92).

Par ex. : le report de déduction pour capital à risque non utilisée relatif à la période imposable 2009 peut encore être déduit jusqu'à la période imposable 2016.

2^o Treizième opération – quatorzième opération – réintégration dans la corbeille

Après la réforme de l'impôt des sociétés, l'ordre des déductions n'est plus réglé par l'article 536, al. 2 CIR 92 ancien (qui a été abrogé), mais bien par l'article 207, al. 3 CIR 92.

En substance, la DCR reportée est traitée en dernier recours dans la treizième et quatorzième opération (respectivement pour la DCR reporté limité et illimité).

La DCR reportée est également incluse dans la corbeille (voir 11.3 'Limitation du report des déductions – corbeille déductible – limitation de la corbeille – introduction d'une base imposable minimale – impôt minimum (neuvième à quatorzième opération)').

3^o Limitation par exercice d'imposition

Lorsque le résultat obtenu après les autres déductions, prévues par les articles 199 à 206, est supérieur à un million d'euros, le montant exonéré au-delà de cette limite en vertu du présent article est lui-même limité à 60 % (article 536, alinéa 3 CIR 92).

En d'autres termes, le montant de la DCR non utilisée qui peut être pris en compte pour l'exercice d'imposition est limité à 60 % du bénéfice subsistant et cette restriction ne s'applique pas au premier million.

En termes de chiffres, cela signifie que pour une base imposable de 2.000.000 EUR (exercice d'imposition 2013) et un montant de déduction pour capital à risque reporté de

5.000.000 EUR, seul un montant de 1.600.000 EUR peut être déduit de la base imposable.

4^o Report illimité de la DCR reporté non déduite en raison de la limitation de 60 %

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les montants qui n'ont pas pu être déduits en raison de cette limitation à 60 % sont successivement déduits, dans les limites et selon les modalités prévues aux alinéas 2 et 3, des bénéfices des périodes imposables suivantes, même après l'échéance de la période de déduction déterminée à l'alinéa 1^{er}, de telle sorte que la limitation n'ait pas pour effet de diminuer le montant qui aurait pu être déduit si la limitation n'avait pas existé (article 536, alinéa 4 CIR 92).

Dans l'exemple susvisé, les 400.000 pourront encore être déduits après le délai de sept ans.

Un autre exemple : A supposer que le stock de DCR s'élève à 1.800.000 EUR et le solde de bénéfice est égal à 1.500.000 EUR. En appliquant la limite de 60 %, seul 1.300.000 EUR pourra être déduit de la base imposable. Ainsi le solde de déduction pour capital à risque reporté est établi comme suit :

- 200.000 EUR à reporter sans limite de temps ; et
- 300.000 EUR à reporter de manière limitée.

9.3.2. Règles applicables jusqu'à l'exercice d'imposition 2012

Consulter le présent ouvrage jusqu'à l'exercice d'imposition 2017 compris.

9.4. Champ d'application personnel

9.4.1. Sociétés exclues

En principe, toutes les sociétés peuvent bénéficier de la déduction pour capital à risque.

Toutefois, certaines sociétés sont exclues de la déduction pour capital à risque (article 205octies CIR 92) :

1. les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV), à capital fixe (SICAF) ou en créances (SIC) définies respectivement aux articles 14, 19 et 24 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement ;
2. les sociétés coopératives en participation, en application de la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés ;
3. les sociétés de navigation maritime qui sont soumises à l'impôt conformément aux articles 115 à 120 ou à l'article 124 de la Loi-programme du 02.08.2002.

Si la société constitue une réserve d'investissement immunisée visée à l'article 194quater pendant une période imposable, la déduction pour investissement n'est pas d'application pour cette période imposable ni pour les deux périodes imposables suivantes.

tués en Belgique ainsi que leurs droits liés à ces biens (article 236 CIR 92).

173

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

vées avant cet apport ou cette absorption ne sont définitivement déductibles qu'en proportion de la part que représente l'actif net fiscal de la société absorbante ou bénéficiaire avant cette opération dans le total de l'actif net fiscal de cette société et de la valeur fiscale nette des éléments apportés ou absorbés, également avant l'opération (article 206, § 2 CIR 92). Les pertes sont multipliées par la fraction suivante :

$$\frac{\text{valeur fiscale nette de la société absorbante avant l'opération}}{\text{valeur fiscale nette totale de la société absorbante et les éléments absorbés avant l'opération}}$$

Pertes de la société reprise

Les pertes professionnelles qu'une société absorbée a éprouvées avant cette fusion restent également déductibles en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant la fusion des éléments absorbés de la société citée en premier lieu, dans le total, également avant la fusion, de l'actif net fiscal de la société absorbante et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés (article 206, § 2 CIR 92). Les pertes sont multipliées par la fraction suivante :

$$\frac{\text{valeur fiscale nette des éléments absorbés avant l'opération}}{\text{valeur fiscale nette totale éléments absorbés et de la société absorbante avant l'opération}}$$

Les pertes étrangères d'une société intra-européenne reprise encourues avant l'opération ne peuvent être déduites des bénéfices de la société après l'opération car ces pertes étrangères antérieures ne présentent aucun lien avec la Belgique et parce que dans l'autre pays étranger, il existe une réglementation relative aux pertes.

En cas de scission

En cas de scission en exemption d'impôt, la fraction susvisée s'applique à la partie des pertes professionnelles qui est déterminée en proportion de la valeur fiscale nette des éléments absorbés dans le total de l'actif net fiscal de la société absorbée. Par conséquent, dans le chef de la société absorbante, la fraction suivante doit être appliquée :

$$\text{pertes} \times \frac{\text{valeur fiscale nette des éléments absorbés}}{\text{valeur fiscale nette totale de la société absorbante}} \times \text{la fraction précitée}$$

Pour la détermination des valeurs fiscales nettes précédentes, la valeur des participations réciproques n'est pas exclue.

Valeur fiscale nette = 0 ou négatif

Aucune perte professionnelle antérieure n'est imputable lorsque la valeur fiscale nette de la société absorbante ou

bénéficiaire avant l'opération est nulle (article 206, § 2, al. 1 CIR 92 introduit par la loi implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 du 11.12.2009 – MB 12.01.2009).

Une valeur fiscale nette ne peut jamais être négative (article 184ter, § 3 CIR 92).

Apport d'un établissement belge

En cas d'opération visée à l'article 231, § 2 ou § 3, les pertes professionnelles qu'a éprouvées la société absorbante ou bénéficiaire avant cette opération ne sont définitivement déductibles qu'en proportion de la part que représente la valeur fiscale nette de la société absorbante ou bénéficiaire avant l'opération dans le total des valeurs fiscales nettes, également avant l'opération, de cette société et de l'établissement belge présent en Belgique avant cette opération et des autres éléments apportés situés en Belgique de la société absorbée, scindée ou apporteuse (article 206, § 2, al. 5 CIR 92).

Aucune perte professionnelle antérieure ne peut être imputée si la valeur fiscale nette de la société absorbée ou absorbante est nulle avant l'opération (art. 206, § 2, al. 1 CIR 92 introduit par la Loi implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 du 11.12.2009 – MB 12.01.2009). Une valeur fiscale nette ne peut jamais être négative (article 184ter, § 3 CIR 92).

En ce qui concerne les pertes professionnelles éprouvées par la société absorbée, scindée ou apporteuse avant cette opération dans son établissement belge, et la proportion visée à l'alinéa 2 est fixée uniquement sur la base de la valeur fiscale nette de l'établissement belge avant l'opération dans le total des valeurs fiscales nettes, également avant l'opération, de la société résidente absorbante ou bénéficiaire et de cet établissement belge absorbé ou reçu (article 206, § 2, al. 6 CIR 92).

Société absorbante ou absorbée est une société intra-européenne

Lorsque la société absorbante ou absorbée est une société intra-européenne, la loi du 11.12.2008 (MB 12.01.2009) implémentant la directive Fusions a introduit l'article 240bis CIR 92.

Lorsque la société intra-européenne absorbante ou absorbée ne disposait pas d'un établissement stable avant l'opération, les pertes professionnelles de la société absorbée sont maintenues au sein de l'établissement belge issu de l'opération en proportion de la part que représente la valeur fiscale nette des éléments reçus ou absorbés dans l'établissement à l'occasion de l'opération dans le total des valeurs fiscales nettes, également avant l'opération, de l'établissement belge de la société absorbante ou acquéreuse, existant avant l'opération et des éléments reçus ou absorbés dans l'établissement à l'occasion de l'opération.

Les pertes professionnelles d'établissements étrangers dont dispose la société absorbée ou scindée avant l'opération dans le cadre de laquelle une société intra-européenne est la société absorbante ou bénéficiaire, ne sont pas déductibles

après l'opération des bénéfices de l'établissement belge de la société absorbante ou bénéficiaire.

La limitation des pertes est-elle conforme aux directives européennes ?

Selon certains, la limitation des pertes en fonction de la valeur fiscale nette serait contraire aux directives européennes en la matière qui disposent qu'une fusion doit être fiscalement neutre (p.ex. KLEYNEN, JDF, 1996, p. 128). En effet, il en résulte une déperdition de pertes ce qui est contraire au principe de neutralité. Cette question sera certainement débattue sur le plan européen très bientôt.

10.4. Modification du montant des pertes reportables

Moment de la contestation

L'Administration a le droit de contester la réalité et le montant des pertes reportables au moment où le contribuable déduit les pertes (QP 24.03.2006).

D'autre part, si l'Administration modifie le montant des pertes reportables, par ex. par le rejet de pertes, mais que cette modification n'entraîne pas l'enrôlement d'une imposition, le contribuable peut contester directement cette modification devant le tribunal de première instance. La prescription de la procédure administrative, en tant que condition d'accès à la procédure judiciaire, est sans objet car aucune procédure administrative n'est prévue (Trib. Mons, 18.01.2001).

Caractère non probant de la comptabilité

En pratique, l'Administration fiscale a tendance à analyser en profondeur le caractère probant de la comptabilité lorsqu'il existe une importante somme de pertes reportables. En effet, aucune perte reportable ne peut être constituée si la comptabilité n'est pas probante. Ceci a été confirmé par la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 18.10.2007).

Parfois, un accord suivant lequel le montant des pertes reportables est porté à 0 est conclu.

Un contribuable qui invoque qu'il n'était pas conscient qu'il signait de cette manière un accord qui a pour conséquence de réduire les frais professionnels obtient gain de cause lorsqu'il prétend que l'accord constitue une erreur de droit et viole les principes de bonne administration (Mons, 06.09.2005).

10.5. Influence de la modification de l'activité sur les pertes récupérables

Généralement, l'Administration part du principe que les pertes reportées ne peuvent être compensées qu'avec des bénéfices plus récents résultant d'une activité identique.

La jurisprudence est divisée. D'une part, elle se réfère au principe de légalité (il n'y a pas de disposition légale qui gêne la compensation) (Trib. Hasselt, 04.12.2002).

D'autre part, l'Administration défend avec succès le point de vue suivant lequel le transfert d'une société florissante

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

vers une société qui accumule des pertes est une opération anormale. Les bénéfices que la société « repreneuse » réalise sont des avantages anormaux et bénévoles sur lesquels aucune perte ne peut être imputée (application de l'article 207 CIR 92) (Cass., 29.04.2005).

10.6. Possibilité de report illimité

La déduction des pertes antérieures n'est pas limitée, ni en ce qui concerne le montant annuel déductible, ni dans le temps.

Les pertes reportables sont, en application de la réforme de l'impôt des sociétés, reprises dans la corbeille (voir ci-après 11 « Limitation des déductions du résultat fiscal »).

10.7. Passage IPM vers ISOC

Une ASBL qui est soumise à l'impôt des sociétés mais qui auparavant était soumise à l'impôt des personnes morales ne peut reporter ses pertes « antérieures » en IPM en ISOC (QP 01.10.1999).

10.8. En cas de transfert de siège social

La réglementation telle qu'elle a été introduite par la Loi implémentant la directive Fusions a tendance à défendre le maintien des pertes professionnelles antérieures lorsque le transfert du siège a lieu dans le pays dans lequel les pertes ont été encourues.

Dans l'éventualité où une société étrangère transfère en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration, seules les pertes professionnelles éprouvées par cette société dans un établissement belge dont cette société disposait avant ce transfert peuvent être déduites (article 206, § 3 CIR 92).

En résumé, un transfert de siège d'une société dans tous les pays de l'Union Européenne engendre le maintien de la reportabilité ainsi que les conséquences suivantes :

- en cas de transfert du siège d'un pays européen vers un autre, la situation d'un établissement belge de la société concernée reste inchangée ;
- en cas de transfert du siège vers la Belgique, la déductibilité des pertes professionnelles antérieures encourues dans des établissements belges antérieurs est maintenue ;
- en cas de transfert du siège de la Belgique vers un pays européen, on applique le maintien de la déductibilité des pertes belges.

10.9. Rétro-imputation des pertes (carry-back) dans le secteur agricole

Afin de soutenir le secteur agricole, on a introduit la possibilité d'une rétro-imputation des pertes en compensation de dommage causé aux cultures agricoles, provoqué par des conditions météorologiques défavorables.

Cette possibilité a été introduite par la Loi du 11.02.2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses – MB 22.03.2019.

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

La ratio legis de cette disposition repose sur le fait que les agriculteurs appartiennent à un groupe professionnel qui génère des revenus fluctuants en conséquence du caractère imprévisible du climat. Ils sont hautement sensibles aux conditions météorologiques extrêmes fluctuantes qui, année après année, se feront plus prépondérantes suite aux conséquences climatiques du réchauffement de la planète. Par conséquent, on peut s'attendre à ce que la volatilité de leurs revenus ne fasse dans le futur que s'accroître, plus que pour d'autres groupes professionnels.

Entrée en vigueur : à partir de l'exercice d'imposition 2019 sur les pertes attribuables à des dégâts aux cultures agricoles, causés par des circonstances météorologiques défavorables ayant eu lieu à partir du 01.01.2018.

En raison de sa spécificité particulière, l'analyse de ce carry-back sort du cadre de cet ouvrage.

11. LIMITATIONS DES DÉDUCTIONS DU RÉSULTAT FISCAL

11.1. Eléments de l'actif sur lesquels aucune déduction ne peut être opérée

11.1.1. Avantages anormaux et bénévoles reçus

Aucune des déductions reprises à l'article 207 CIR 92 ne peut intervenir sur la partie des bénéfices qui provient d'avantages anormaux et bénévoles (article 206/3, § 1 CIR 92).

À partir de l'exercice d'imposition 2004, plus aucune compensation ne peut être réalisée avec la perte de la période imposable. Selon le Ministre des Finances, les avantages anormaux et bénévoles doivent toujours être imposés, quel que soit le résultat comptable de la société. Même si la société a réalisé des pertes durant la période imposable, les avantages anormaux ou bénévoles doivent être imposés (QP. n° 340 de M. Van Campenhout du 2 avril 2004) (voir exemple chiffré).

Certaines juridictions n'adoptent pas cette position (par ex. Anvers, 06.11.2012, 2011/AR/2757 et Anvers, 14.1.2014, 2012/AR/586).

Les avantages anormaux ou bénévoles doivent être accordés entre des sociétés entre lesquelles il existe un « lien de dépendance réciproque »

Cette dépendance ne doit pas être « directe ». Elle peut également intervenir via des personnes ou des entreprises qui exercent un contrôle sur des entreprises manifestement indépendantes (Comm.IR n°26/35 à 37).

Le fait qu'aucune déduction n'est possible sur les avantages anormaux ou bénévoles perçus n'implique pas que la déduction soit perdue (voir exemple ci-après). La déduction ne peut intervenir durant l'année pendant laquelle l'avantage a été perçu mais bien ultérieurement.

Exemple de taxation relatif à un avantage anormal et bénévole reçu

Le résultat fiscal est négatif (code 1410, déclaration de l'exercice d'imposition 2023)

Résultat fiscal (code 1410) : – 1000

Avantage anormal et bénévole inclus dans le résultat comptable (code 1421) : 1500

Résultat restant (sans avantage reçu) : négatif (code 1410 + code 1421) : – 2.500

Le montant déclaré au code 1421 est effectivement taxé. Abstraction faite de cette règle, il y aurait une perte reportée de 1.000 (à ajouter via le code 1722, cadre « perte récupérable »). Étant donné que l'avantage anormal et bénévole reçu, en dépit de la situation fiscale déficitaire, est taxé, ce montant (1500) peut être considéré comme une perte récupérable, avec la perte réelle (1.000) (via le code 1722 perte récupérable à ajouter : 2.500).

Avantages perçus en cas de modification de l'activité

L'Administration défendait avec succès le point de vue suivant lequel la cession d'une entreprise florissante à une entreprise en perte constitue une opération anormale. Les bénéfices réalisés par la société reprenneuse sont dès lors des avantages anormaux dont on ne peut déduire des pertes (Cass., 29.04.2005).

11.1.2. Cotisation distincte « commissions secrètes »

Par ailleurs, aucune déduction ne peut être opérée sur l'assiette de la cotisation distincte visée à l'article 219 (article 206/3, § 1 CIR 92).

11.1.3. Bénéfices destinés aux participations des travailleurs et primes bénéficiaires

Par ailleurs, aucune déduction ne peut être opérée sur la partie des bénéfices destinée aux participations au capital ou aux bénéfices ou aux participations attribuées aux travailleurs dans le cadre d'un plan d'investissement conformément aux dispositions de la Loi du 22 mai 2001 concernant la participation de travailleurs au capital et aux bénéfices de la société (article 206/3, § 1 CIR 92).

11.1.4. Bénéfices provenant du non-respect des dispositions relatives à la réserve d'investissement

Aucune des déductions ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient du non-respect des dispositions de l'article 194, § 2, al. 4 et § 4 CIR 92 relatives à la réserve d'investissement immunisée (article 206/3, § 1 CIR 92), à savoir :

- en cas de non-respect de la condition d'intangibilité, tel que mentionné à l'article 190 CIR 92 ;

- en cas de non-réalisation ou de non-respect du timing de la réalisation de l'obligation d'investissement mentionnée à l'article 194quater, § 3 CIR 92 ;
- en cas de cession anticipée de l'investissement lorsque celui-ci a été investi moins de trois ans dans la société.

11.1.5. Certaines dépenses non admises

Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206 et 536 CIR 92 ni aucune compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur le montant repris en dépenses non admises en vertu de l'article 198, § 1, 9°, 9°bis, 12° et 17° CIR 92 (article 206/3, § 1 CIR 92).

11.1.6. Partie excédentaire du « transfert intra-groupe » (article 185, § 4 CIR 92)

L'objectif du régime des transferts intra-groupe consiste à neutraliser une situation de perte de l'année même et non de créer une possibilité chez le bénéficiaire d'utiliser diverses déductions disponibles, telles que des pertes reportées, et ... une déduction RDT. Par conséquent, la société en perte qui reçoit le transfert intra-groupe n'est autorisée à compenser le transfert intra-groupe reçu que par la perte fiscale de la période imposable en question. En ce qui concerne l'excédent, il est interdit de déduire transfert intra-groupe reçu.

Aucune déduction ne peut être opérée sur 'la partie du montant du transfert intragroupe visé à l'article 185, § 4, alinéa 1^{er}, excédant le résultat négatif établi avant la reprise du transfert intra-groupe repris dans la base imposable de la période imposable' (article 206/3, § 1, al. 1, 8^{ème} tiret CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 21.01.2022 portant dispositions fiscales diverses – MB 28.01.2022).

11.1.7. Subsidés en capital et en intérêts attribués au secteur agricole imposables distinctement

Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206 du même Code ni aucune compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur l'assiette de l'impôt soumise au taux de 5 % (article 139, § 2, de la Loi-programme du 23.12.2009 – MB 31.12.2009).

11.1.8. Caducité des déductions en cas de changement de contrôle ou de reprise

11.1.8.1. Principe

En cas de reprise ou de changement de contrôle d'une société au cours de la période imposable qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, ne sont pas déductibles des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure (article 207, al. 8 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017) :

- par dérogation à l'article 72, la déduction pour investissement non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu ;
- par dérogation à l'article 205, § 3, la déduction visée aux articles 202 à 205 non accordée en cas d'absence

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu ;

- par dérogation à l'article 205/1, § 1^{er}, al. 2, la déduction pour revenus d'innovation non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu ;
- par dérogation à l'article 536, la déduction pour capital à risque non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu ;
- par dérogation à l'article 206, les pertes professionnelles antérieures.

11.1.8.2. « Contrôle d'une société »

En ce qui concerne la notion « contrôle d'une société », le Rapport au Roi renvoie à l'AR du 8.10.1976 relatif aux comptes annuels des sociétés, qui entend par « contrôle d'une entreprise » : la capacité en droit et en fait d'exercer une influence décisionnelle sur la désignation de leurs administrateurs ou gérants ou sur l'orientation de leur gestion.

11.1.8.3. Besoins légitimes de caractère financier ou économique

Un changement de contrôle n'a aucune incidence s'il satisfait à des besoins légitimes d'ordre financier et économique.

Selon la circulaire du 15.12.2000, ces besoins légitimes sont rencontrés :

- dans le cas d'un changement de contrôle d'une société en difficulté avec maintien, fût-il partiel, de l'emploi et des activités exercées par cette entreprise avant la prise ou la modification du contrôle ;
- dans le cas de modifications de contrôle résultant de transferts d'actions ou de dirigeants à l'intérieur d'un ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation comptable (ruling du 15.12.2005 n° 500.521).

11.1.8.4. Changement involontaire

Si le changement de l'actionnariat n'est pas volontaire, le dernier alinéa de l'article 207 CIR 92 ne doit pas s'appliquer. Par conséquent, si le changement survient suite à une succession, le troisième alinéa ne s'appliquera pas.

11.1.8.5. Charge de la preuve

C'est à l'Administration de prouver s'il existe une modification de contrôle « qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier » (Trib. Bruges, 28.02.2006). En d'autres termes, il convient de prouver qu'il existe bien un changement de contrôle et que celui-ci ne répond pas aux besoins légitimes de caractère économique ou financier.

11.1.9. Sommes provenant de la corruption

Aucune de ces déductions ni compensation avec les pertes de la période imposable ne peuvent intervenir sur des avantages financiers ou avantages de toute nature mentionnés à l'article 53, 24° CIR 92 (article 206/3, § 1 CIR 92).

CHAPITRE 8 – Détermination du résultat imposable

11.1.10. Bénéfices provenant de la navigation maritime établis en fonction du tonnage

Aucune déduction ne peut être opérée sur le bénéfice provenant de la navigation maritime déterminé en fonction du tonnage.

11.1.11. Suppléments d'impôts sanctionnés par un accroissement d'impôts

Une nouvelle limitation de déduction est introduite afin de garantir l'imposition effective des suppléments à la suite de contrôles.

Il est ainsi précisé que 'aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration visée à l'article 346 ou d'une imposition d'office visée à l'article 351 pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 % visés à l'article 444 sont effectivement appliqués, à l'exception dans ce dernier cas des revenus déductibles conformément à l'article 205, § 2 (article 206/3, § 1 CIR 92, tel que complété par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

Cette interdiction de déduction n'est donc pas applicable pour la déduction RDT de l'année en cours.

Dans les cas où un accroissement de 10 % est applicable mais qu'il n'est pas effectivement appliqué (en l'absence de mauvaise foi), la mesure ne trouvera pas à s'appliquer si cela concerne une première infraction (Exposé des motifs de la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

11.2. Déduction limitée dans le chef des établissements de crédit (jusqu'à l'exercice d'imposition 2016) et des entreprises d'assurance (« taxe bancaire »)

En vertu des exigences de fonds propres auxquelles les établissements de crédit et les entreprises d'assurance ont été soumis à la suite des accords de Bâle III et Solvency II, les établissements et entreprises précités sont tenus de maintenir une base de capital qui est structurellement plus élevée que les autres sociétés qui ne sont pas soumises à de telles obligations (exposé des motifs, amendement 1125/005 à la Loi-programme du 10.08.2015).

Cela procure à ces entreprises un avantage fiscal dans la mesure où elles ont donc une base plus élevée pour l'application de la déduction pour capital à risque (avant ajustements fiscaux).

Le gouvernement a estimé que cette situation devait être corrigée et qu'une certaine compensation s'imposait afin que les établissements de crédit et les entreprises d'assurances soient traités en retour comme les sociétés ordinaires.

Il a ainsi été décidé d'opérer cette compensation au moyen d'une limitation qui peut être appliquée à trois déductions

fiscales, à savoir la déduction des revenus définitivement taxés, la déduction des pertes reportées et la déduction pour capital à risque.

Cette mesure ne consiste pas à réduire comme telle la déduction pour capital à risque, mais à instaurer une limitation de certains avantages fiscaux, dont la déduction pour capital à risque.

La mesure compensatoire proposée comporte cependant encore un certain rapport avec l'avantage fiscal lié aux capitaux propres. C'est en ce sens que la limitation des déductions fiscales proposée a été également déterminée par le taux de la déduction pour capital à risque.

Dans le jargon fiscal, cette limitation est plus communément appelée la « taxe bancaire » et a été inscrite dans le cadre du « taxshift ».

L'examen de cette très spécifique taxe bancaire sort du cadre de cette contribution.

Abrogation en ce qui concerne les établissements de crédit à partir de l'exercice d'imposition 2017

L'aspect de la taxe bancaire qui avait pris la forme d'une limitation de déduction par l'article 207 CIR 92 a été abrogé en ce qui concerne les établissements de crédits à partir de l'exercice d'imposition 2017 (voir ci-après).

Le législateur a supprimé tous les aspects de la taxe bancaire et les a remplacé par une nouvelles taxe annuelle à partir de l'exercice d'imposition 2017.

Dans le chef des entreprises d'assurance, la limitation de déduction reste d'application.

11.3. Limitation du report des déductions – corbeille déductible – limitation de la corbeille – introduction d'une base imposable minimale – impôt minimum (neuvième à quatorzième opération)

11.3.1. Introduction – contexte

La Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 insère une nouvelle limitation en ce qui concerne les limitations visées aux articles 199 à 206, 536 et 543 CIR 92.

Cette limitation concerne :

- les reports des déductions qui n'ont pu être accordées l'année où la société était en droit de les postuler, en raison de bénéfice subsistant suffisant, à l'exclusion des reports de déduction pour investissement dont le report est déjà limité sur base de l'article 72, alinéa 2 CIR 92 ; et
- la déduction pour capital à risque.

Entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

Après la réorganisation des déductions opérée par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, la « corbeille » comprend les neuvième à quatorzième opérations.

Pour un développement dans la doctrine consacré à la corbeille, voir HUYGHE, A., 'Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70 %', *Fiscologue* 2018, nr. 1550, p. 4.

Impôt minimum

Etant donné que le report des déductions ne peut plus pleinement jouer, il est question de l'introduction d'un « impôt minimum ».

11.3.2. Application de la limitation de déduction sur la corbeille : 1 million + 70 % / 40 %

11.3.2.1. Description de la limitation

Les déductions visées à l'article 207, al. 3 CIR 92 sont considérées comme faisant partie intégrante de la corbeille sur laquelle une limitation de déduction est d'application.

Le montant total des déductions visées à l'alinéa 3 est limité pour la période imposable à 1.000.000 EUR, majorés de 70 % de la quotité qui excède 1.000.000 EUR de la partie du bénéfice qui subsiste après l'application des déductions visées à l'alinéa 2 (article 207, al. 5, première phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Exemple chiffré

En cas de pertes reportables de 10 millions d'euros, et d'un résultat imposable de 3 millions d'euros, la première tranche d'un million d'euros sera entièrement compensée par la déduction de la perte, et la seconde tranche des 2 millions d'euros restants sera compensée à hauteur de 70 %. On paie donc des impôts sur 30 % de 2 millions = 600.000 EUR et on reporte les autres pertes reportables.

Limitation exceptionnelle pour l'exercice d'imposition 2024 : 1 million + 40 %

Pour l'exercice d'imposition 2024, le taux de 70 % mentionné ci-dessus est exceptionnellement porté à 40 % (mo-

dification de l'article 207, alinéa 5 CIR 92 par l'article 122, 1^o Loi programme du 26.12.2022).

Il s'agit d'une diminution temporaire dans l'attente de l'entrée en vigueur d'une loi belge transposant les règles convenues au niveau international sur un niveau minimum d'imposition effective au niveau mondial pour les grandes entreprises (plus connues sous le nom de règles Global anti-Base Erosion (« règles GloBE ») convenues dans le cadre du pilier 2 du cadre inclusif, organisé par l'OCDE, tel que contenu dans la proposition de directive du Conseil (COM/2021/823) garantissant un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union).

L'entrée en vigueur est prévue au 01.01.2023 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2024 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2023 (article 124, alinéa 5 Loi-programme du 26.12.2022).

11.3.2.2. Ordre de déduction de la corbeille

La déduction ainsi limitée s'opère dans l'ordre défini à l'alinéa 3. Le Roi détermine les modalités suivant lesquelles s'opèrent ces déductions (article 207, al. 5, deuxième phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

11.3.2.3. Exception : limitation non applicable sur les pertes des petites sociétés

Dans le chef d'une société qui est considérée comme une petite société, l'alinéa 5 ne s'applique pas aux pertes visées à l'article 206, pendant les quatre premières périodes imposables à partir de sa constitution telle que visée à l'article 145/26, § 1^{er}, alinéas 3 et 4. (article 207, al. 6 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Pour une description des « quatre premières périodes imposables à partir de sa constitution », il est renvoyé à l'article 145/26, § 1, al. 3 et 4 CIR 92, où, dans le cadre de la réduction d'impôt pour les entreprises débutantes, il est décrit à partir de quand il faut commencer à compter pour déterminer les quatre premières périodes imposables.

CHAPITRE 9

Détermination du résultat fiscal et du résultat imposable des sociétés belges ayant des établissements étrangers

1. VENTILATION DU RÉSULTAT SUIVANT SA PROVENANCE

1.1. Fractionnement

Le montant total du résultat déterminé conformément aux articles 206/1 à 206/3 est éventuellement ventilé, suivant sa provenance, en (article 206/4 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 21.01.2022) :

1. résultat réalisé en Belgique, ci-après dénommé, s'il est positif, « bénéfices belges » ;
2. résultat réalisé à l'étranger et non exonéré d'impôt en vertu de conventions internationales, ci-après dénommé, s'il est positif, « bénéfices non exonérés par convention » ;
3. résultat réalisé à l'étranger et exonéré d'impôt en vertu de conventions internationales, ci-après dénommé, s'il est positif, « bénéfices exonérés par convention ».

Le bénéfice obtenu dans un pays avec convention est retiré du résultat fiscal au niveau de la troisième opération (article 206/5 CIR 92).

À partir de l'exercice d'imposition 2004, le bénéfice obtenu dans un pays sans convention est soumis au tarif normal applicable en matière d'impôt des sociétés, après les différentes déductions réalisées dans le cadre des diverses opérations (article 206/5 et s. CIR 92).

1.2. Opérations préalables

À partir de l'exercice d'imposition 2005, préalablement à la distinction selon l'origine, il convient d'exclure du résultat le résultat effectif émanant du secteur de la navigation maritime pour lequel le bénéfice est déterminé sur base du tonnage. À partir de l'exercice d'imposition 2005, il peut être opté pour une détermination forfaitaire du résultat sur base du tonnage dans le secteur de la navigation maritime. Ce résultat qui est exclu du bénéfice sera réintroduit en fin d'opérations fiscales (code 1461, déclaration de l'exercice d'imposition 2023).

Il convient de déduire les éléments suivants du résultat fiscal (voir cadre Détail des bénéfices du formulaire de déclaration à l'impôt des sociétés) :

- les plus-values sur actions imposables à 0,40 % (abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2019) ;
- les avantages anormaux et bénévoles perçus ;

- la partie de la réserve d'investissement devenue imposable en raison de la violation de la condition d'intangibilité ou en raison du non-respect de l'obligation d'investissement ;
- les frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature ;
- la partie du bénéfice taxable destinée aux dépenses réalisées dans le cadre de la participation des travailleurs au capital de la société ou dans les bénéfices de la société ;
- les subsides en capital et intérêts dans la cadre de l'aide à l'agriculture.

Aucune déduction ou compensation de ces éléments ne peut avoir lieu avec la perte de la période imposable (article 206/3, § 1 CIR 92). Ces éléments doivent toujours être imposés.

2. ÉTABLISSEMENTS ÉTRANGERS

Par établissement étranger d'une société belge on entend, en général, toute implantation à l'étranger, sans personnalité juridique propre, dont les résultats sont consolidés avec ceux de la société belge et qui sont assujettis en Belgique à l'impôt des sociétés. Il s'agit des sièges d'exploitation, des filiales, des entreprises de distribution, des entreprises de transport, etc.).

Lorsqu'un établissement situé à l'étranger est qualifié « d'établissement stable » au sens de l'article 5 de la convention modèle OCDE, les bénéfices réalisés par celui-ci sont imposables dans l'état dans lequel est établi l'établissement. Dans le cas contraire, ou lorsque l'établissement est situé dans un état avec lequel aucune convention n'a été conclue, les bénéfices sont taxables en Belgique.

En revanche, si l'établissement étranger possède sa propre personnalité juridique de droit interne étranger, cet établissement est considéré comme une société (étrangère) distincte dont les résultats sont consolidés avec ceux obtenus par la société belge et qui sont imposés à l'étranger selon le droit fiscal interne étranger.

CHAPITRE 9 – Détermination résultat fiscal et imposable sociétés belges ayant des établissements étrangers

3. REVENUS ÉTRANGERS

Il s'agit des revenus suivants obtenus par des établissements étrangers de sociétés belges :

- des revenus provenant de biens immobiliers sis à l'étranger, que ces revenus soient encaissés en Belgique ou exonérés d'impôt à l'étranger (article 6 Convention modèle OCDE) ;
- des bénéfices réalisés à l'étranger par l'intermédiaire de l'établissement étranger de la société belge, y compris les revenus provenant de biens mobiliers et de capitaux qui sont gérés par cet établissement étranger, ainsi que les revenus de biens immobiliers sis à l'étranger et qui sont investis dans cet établissement (article 7 Convention modèle OCDE).

Néanmoins, ne sont pas considérés comme tels, les revenus provenant de biens mobiliers et de capitaux qui sont investis dans la société belge et dont le redevable est situé à l'étranger ; tels revenus sont considérés comme des revenus de la société belge, ils sont d'origine étrangère et sont imposables en Belgique au taux normal de l'impôt des sociétés, après déduction des impôts payés à l'étranger. Afin d'éviter une double imposition de ces revenus (c.-à-d., une fois à l'étranger et une fois en Belgique), le cas échéant, et si les conditions prévues en la matière sont remplies une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt des sociétés en ce qui concerne les revenus de titres à revenus fixes, tandis que pour les dividendes, une déduction à titre de revenus définitivement est opérée au cours de la 4^{ème} opération.

Ne sont pas non plus visés, les bénéfices réalisés par la société belge sans intervention d'un établissement étranger situé à l'étranger. Ces bénéfices sont considérés comme des bénéfices belges.

4. TRAITEMENT PRATIQUE

4.1. Attribution du résultat

Avant que la ventilation de résultat fiscal de la société belge ayant des établissements étrangers ne soit opérée, suivant sa provenance, les bénéfices imposables ou les pertes éprouvées par chaque établissement étranger sont déterminés.

Dès lors, les résultats comptables sont d'abord majorés notamment :

- par tous les frais comptabilisés à charge d'un établissement quelconque mais qui se rapportent en réalité à un autre établissement et qui sont à prendre en charge par ce dernier établissement ;
- les frais généraux de gestion comptabilisés à charge de l'établissement étranger et qui sont à prendre en charge par l'établissement belge.

4.2. Imputation des pertes

4.2.1. Généralités

Ensuite, les résultats négatifs des établissements étrangers sont compensés par les résultats positifs des autres établissements étrangers situés dans la même catégorie de pays.

Les pertes éprouvées dans un pays A.C. sont, par priorité et jusqu'à l'insuffisance de ceux-ci, imputés sur les bénéfices des autres établissements étrangers situés dans un pays A.C., puis, sur les bénéfices des établissements situés dans des pays S.C. et finalement, sur les bénéfices de l'établissement belge ; les pertes éprouvées dans un pays S.C. doivent être imputées par priorité et jusqu'à l'insuffisance de ceux-ci, sur les bénéfices des autres établissements situés dans un pays S.C., et finalement, sur les bénéfices de l'établissement belge ; les pertes éprouvées dans l'établissement belge doivent par priorité être imputées sur les bénéfices des autres établissements belges, puis, sur les bénéfices d'autres établissements situés dans un pays S.C., et enfin, sur les bénéfices des établissements situés dans un pays A.C.

De cette manière, l'origine du résultat négatif, qui peut être imputé sur les résultats positifs des périodes imposables ultérieures au cours de la douzième opération, est déterminé (voir ci-après, l'ordre d'imputation).

4.2.2. Particularités en relation avec l'imputation des pertes

Un examen plus approfondi des particularités liées à l'imputation des pertes sort du cadre de cet Almanach.

CHAPITRE 10

Calcul de l'imposition

1. TAUX

1.1. Taux de base

1.1.1. Jusqu'au 31.12.2017

Le taux de base de l'impôt des sociétés s'élève à 33,99 % (33 % + 3 % de contribution complémentaire de crise) (article 215 CIR 92).

1.1.2. À partir du 01.01.2018 (exercice d'imposition 2019)

Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 29 % (article 215, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

1.1.3. À partir du 01.01.2020 (exercice d'imposition 2021)

Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 25 % (article 215, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur le 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020.

1.2. Réduction du taux de base

1.2.1. Principe

1.2.1.1. Jusqu'au 31.12.2017

Si la base imposable n'excède pas 25.000 EUR et si la société n'est pas exclue du champ d'application du taux réduit (voir ci-après), le taux de base de l'impôt des sociétés est réduit à 24,9775 % (24,25 % + 3 % de contribution complémentaire de crise).

Pour la transition du taux de base réduit de 24,9775 % au taux de base normal de 33,99 %, les règles suivantes sont d'application :

- Si la base imposable se situe entre 25.000 EUR et 90.000 EUR, l'impôt des sociétés dû s'élève à 6.244,30 EUR ($25.000 \times 24,9775\%$), majoré de 31,93 % (31 % + 3 % contribution complémentaire de crise) de la partie de la base imposable qui excède 25.000 EUR.
- Si la base imposable se situe entre 90.000 EUR et 322.500 EUR, l'impôt des sociétés dû s'élève à

26.998,88 EUR ($25.000 \times 24,9775\% + 65.000 \times 31,93\%$), majoré de 35,535 % (34,5 % + 3 % contribution complémentaire de crise) de la partie de la base imposable qui excède 90.000 EUR.

- Si la base imposable se situe au-dessus de 322.500 EUR, le taux de base de 33,99 % s'applique.

1.2.1.2. À partir du 01.01.2018 (exercice d'imposition 2019)

Pour les sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés, le taux de l'impôt sur la première tranche de 0 à 100.000 EUR est toutefois fixé à 20 % (article 215, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

1.2.2. Exclusions de la réduction du taux de base

1.2.2.1. Grandes sociétés

Après la réforme de l'impôt des sociétés, seules les petites sociétés entrent encore en considération pour l'application du taux réduit (cf. préambule de l'article 215, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

1.2.2.2. Autres critères d'exclusion

Conformément aux dispositions de l'article 215, alinéa 3 CIR 92, le taux de base réduit n'est pas applicable :

1. aux sociétés, autres que les sociétés coopératives reconnues conformément à l'article 8:4 du CDS, qui détiennent des actions dont la valeur d'investissement excède 50 %, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré, augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des participations et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des participations. Pour déterminer si la limite de 50 % est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions qui représentent au moins 75 % du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts ;

2. aux sociétés, autres que les sociétés coopératives reconnues conformément à l'article 8:4 du CDS, dont les actions représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés.

Actions dont il convient de tenir compte

Pleine propriété ou nue-propriété

Afin de déterminer si la limite susmentionnée a été dépassée, il convient de tenir compte des actions qui représentent le capital social et qui sont détenues par d'autres sociétés en pleine ou en nue-propriété. Les actions qui sont détenues par d'autres sociétés en usufruit n'entrent pas en considération (Comm.IR 215/19).

Personnes morales

Par ailleurs, il ne convient pas de tenir compte des actions qui sont détenues par des personnes morales qui sont soumises à l'impôt des personnes morales (article 220 CIR 92) ou par des associations qui ne disposent pas de la personnalité juridique au sens du droit public ou privé belge ou étranger.

Insuffisance de capital

Pour autant qu'ils remplissent les autres conditions requises pour bénéficier du taux réduit, les contribuables sans capital propre soumis à l'impôt sur les revenus en vertu du droit commun, tels que les ASBL, etc. ne sont pas exclus du bénéfice du taux réduit.

Actions certifiées

Lorsque les actions d'une société sont certifiées (voir Loi du 15.07.1998), il convient de tenir compte de la qualité des détenteurs de certificats et non de la qualité des émetteurs des certificats (QP 02.12.2002).

Moment de l'évaluation

Pour l'application des cas d'exclusion du taux réduit, il convient toujours de tenir compte du nombre d'actions détenues par une ou plusieurs sociétés au moment de la clôture de l'exercice comptable dont les résultats servent de base à l'imposition.

Charge de la preuve

Si aucune certitude ne peut être obtenue quant à la détention d'au moins la moitié des actions représentatives du capital par d'autres sociétés, on ne peut, sans plus, refuser pour cette raison le taux de base réduit en matière d'ISOC (215/26 Comm.IR 92) ;

3. aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable (abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2019) ;

pour l'application de cette exclusion, il y a lieu de prendre en considération tant les dividendes imposables que les dividendes exonérés, y compris le précompte mobilier qui est éventuellement pris en charge par la société et les intérêts des avances productives d'intérêts dans la mesure où elles sont considérées comme des dividendes ;

pour la comparaison, le montant du capital libéré au début de l'exercice social ne peut pas être augmenté des avances productives d'intérêts précitée ;

les avances productives d'intérêts consenties par des associés ne peuvent plus être considérées comme du capital libéré (Comm.IR 215/34).

le critère d'exclusion basé sur un excès de dividendes distribués est abrogé suite à la suppression de l'article 215, al. 3 3° CIR 92 par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

4. aux sociétés, autres que les sociétés coopératives reconnues conformément à l'article 8:4 du CDS, qui n'allouent pas à au moins un dirigeant d'entreprise, une rémunération d'au moins 45.000 EUR à charge du résultat de la période imposable ; ou égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque la rémunération est inférieure à 45.000 EUR (de 36.000 à 45.000 EUR par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018).

Exemples

Revenus imposables de la société	Rémunération la plus élevée	Taux de base réduit
10.000	7.500	non
7.500	10.000	oui
30.000	25.000	non
30.000	23.750	non
23.750	24.000	oui

Personnes physiques

Pour l'application de l'exclusion précitée, sont considérées comme des rémunérations, les rémunérations brutes périodiques et non périodiques :

- avant déduction des cotisations sociales retenues (les cotisations patronales ne constituent pas des rémunérations) ;
- à majorer des cotisations sociales dues par les bénéficiaires qui ont été prises en charge par la société ;
- à majorer des avantages de toute nature perçus en raison de l'exercice de l'activité professionnelle ;
- y compris les loyers requalifiés ;
- qui sont attribuées à des personnes physiques qui exercent une fonction de dirigeant d'entreprise dans la société et qui sont taxés en tant que tels à l'IPP.

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

Personnes morales

Les rémunérations octroyées à une société en sa qualité d'administrateur n'entrent pas en ligne de compte (Comm. IR 215/46).

Principe d'attraction

Afin d'apprécier si une société octroie une rémunération suffisante à au moins un dirigeant, il ne convient pas de tenir compte uniquement des rémunérations visées à l'article 32 CIR 92. En effet, en vertu du principe d'attraction, les autres indemnités perçues par les dirigeants qui peuvent être qualifiées de rémunérations visées à l'article 31 CIR 92 doivent aussi entrer en ligne de compte (Cour d'Arbitrage 16.02.2005 – MB 08.04.2005).

Les dons dont bénéficie le dirigeant occasionnellement doivent également être pris en compte (C. Arb. 22.11.2006).

En ce qui concerne les bénéfices (commissions, par exemple), ce point n'est pas clair. Les juridictions inférieures considèrent que ceux-ci ne devraient pas être inclus (Trib. Gent, 27.11.2008), mais dans l'arrêt de la Cour constitutionnelle mentionnés ci-dessus, la cour se soulève la question de la constitutionnalité de cette décision.

Plusieurs dirigeants d'entreprise

L'application des minima est calculée par dirigeant d'entreprise ; dès lors, les rémunérations, etc. attribuées aux différents dirigeants d'entreprise ne peuvent pas être globalisées afin de déterminer s'ils atteignent ou non au moins le montant de la base imposable de la société ; cette règle s'applique également aux conjoints.

Exercice comptable de plus d'un an ou de moins d'un an

Pour déterminer si la limite est dépassée ou pas, il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que la durée de l'exercice comptable excède ou non une année (Comm. IR 215/46, al. 3) ;

5. aux sociétés d'investissement visées à l'article 6 de la Loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la Loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185bis, § 1^{er}, s'applique.

1.2.3. Formalités

Sur le plan de la déclaration, les sociétés qui souhaitent bénéficier du taux réduit doivent répondre positivement à la première question du Cadre Taux de l'impôt (code 1751, déclaration exercice d'imposition 2023).

Autres exceptions

Sont également exclus du taux réduit :

- les centres de coordination agréés (article 5, § 2, AR nr.187 du 30.12.1982) ;

- les sociétés établies dans les zones-T reconnues (article 7, § 3, AR n° 118 du 23.12.1982) ;
- les sociétés de placement reconnues (article 215, al. 3, 6° CIR 92).

1.3. Taux de base réduits

1.3.1. Sociétés de droit public (21,5 %)

A. Principe

Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 21,5 % (+3 % CCC) pour le Bureau d'intervention et de restitution belge (article 216, 1° CIR 92, inséré par l'article 148, 1° de la Loi du 29.03.2012 – MB 06.04.2012) ;

B. Déclaration

Sur le plan de la déclaration, la société ne doit rien faire. Le statut est connu de l'Administration. Le tarif de 21,5 % sera automatiquement appliqué. Le Cadre « réservé à l'Administration » sera adapté dans ce sens.

1.3.2. Sociétés de crédit reconnues (5 %)

A. Principe

Le taux d'imposition réduit (5 % (+3 % CCC)) s'applique aux sociétés suivantes (art.216, 2° CIR 92 modifié par la Loi du 04.09.1999 – MB 12.06.1999 et Loi du 31.07.2004 (MB 23.08.2004) :

- pour les sociétés commerciales locales et les fédérations régionales ou professionnelles de ces sociétés, admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal en vertu du statut de la S.A. Crédit professionnel (article 216, 2°, a CIR 92 – voir liste : Comm. IR n° 216/18 et s.) ;
- pour les sociétés de logement suivantes (article 216, 2°, b CIR 92) :
 - la Vlaamse Huisvestingsmaatschappij ;
 - la Société wallonne du Logement ;
 - la Société wallonne du Crédit social ;
 - la Société régionale bruxelloise du logement ;
 - la Vlaamse Landmaatschappij et les sociétés agréées par celles-ci ;
 - les sociétés coopératives « Fonds du logement de la Ligue des familles nombreuses de Belgique », « Vlaams Woningfonds van de grote gezinnen », « Fonds du logement des familles nombreuses de Wallonie » et « Fonds du logement des familles de la Région bruxelloise » ;
 - ainsi que les sociétés agréées par la Région flamande, la Région de Bruxelles-Capitale ou la Région wallonne, qui ont pour objet exclusif de faire des prêts en vue de la construction, de l'achat ou de l'aménagement d'habitations sociales, de petites propriétés terriennes ou d'habitations y assimilées, ainsi que de leur équipement mobilier approprié.

B. Déclaration

Sur le plan de la déclaration, la société qui souhaite bénéficier de ce taux réduit doit répondre positivement à la seconde question du Cadre Taux de l'impôt de la déclaration ISOC (déclaration exercice d'imposition 2014).

1.3.3. Absence de taux réduit

Les taux réduits mentionnés ci-avant de 21,15 %, 15 % et 5 % (3 % CCC compris) ne peuvent bénéficier du taux réduit, quel que soit le montant de la base taxable.

1.4. Taux distincts pour les « anciennes réserves exonérées » (exercices d'imposition 2021 et 2022)

À partir de l'exercice d'imposition 2021, le régime fiscal avantageux qui avait pour objectif de stimuler les sociétés à effectuer des prélèvements sur leurs réserves exonérées est réactivé (article 519^{ter} CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Certaines réserves exonérées peuvent bénéficier du taux de sortie de 15 % (article 519^{ter}, § 1 CIR 92).

À partir de l'exercice d'imposition 2023, le taux plein s'appliquera à nouveau.

Le taux de 15 % est réduit à 10 % pour la partie des prélèvements qui correspond à des investissements réalisés pendant la période imposable, en immobilisations corporelles, autres que ceux visés à l'article 75, 5° CIR 92 (voitures particulières ..., ndlr.), ou en immobilisations incorporelles, qui sont amortissables, qui ne sont pas considérées comme un emploi en vertu des articles 44bis, 44ter, 47 et 194quater de ce code et de l'article 122, § 2 de la Loi-programme du 02.08.2002 (article 519^{ter}, § 1, al. 3 CIR 92).

Un examen plus approfondi sort du cadre de cet Almanach.

1.5. Contribution complémentaire de crise (abrogée à partir du 01.01.2020)

1.5.1. Démantèlement progressif

La Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 supprime progressivement la contribution complémentaire de crise de l'article 463bis CIR 92.

À partir du 01.01.2018, celle-ci passe de 3 à 2 %.

À partir du 01.01.2020, la contribution complémentaire de crise disparaît.

1.5.2. Champ d'application

À partir de l'exercice d'imposition 1994, une contribution complémentaire de crise de 3 centimes additionnels est établie à l'avantage exclusif de l'État (article 463bis, § 1 CIR 92).

Cette contribution complémentaire de crise est due sur l'impôt des sociétés, y compris :

- la cotisation spéciale de 50 ou 100 % sur les frais non justifiés visée à l'article 57 CIR 92 ainsi que sur les plus-values occultes qui ne se retrouvent pas dans le patrimoine de la société (article 219 CIR 92) ;
- la cotisation distincte de 34 % ou 28 % applicable dans le chef des sociétés de crédit, de cautionnement, de logement (article 219bis CIR 92) ;
- la fairness tax visée à l'article 219ter CIR 92 ;
- la cotisation visée à l'article 246, alinéa 1^{er}, 2° et 3° CIR 92.

Cette cotisation complémentaire de crise est calculée sur les impôts mentionnés ci-avant, déterminés :

- avant l'imputation des versements anticipés (article 218 CIR 92 et 246, al. 1^{er}, 1°, et al. 2), des précomptes, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et le crédit d'impôt (article 277 à 296 CIR 92) ;
- avant l'application d'une majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés.

Elle n'est toutefois pas applicable dans les cas suivants :

- en cas de partage partiel ou total du capital social d'une société lorsqu'il s'agit d'opérations réalisées avant le 01.01.1990 ;
- sur les avantages de toute nature octroyés par des sociétés mises en liquidation avant le 01.01.1990 à des personnes autres que les liquidateurs de cette société, sauf lorsque ces avantages entrent directement ou indirectement en ligne de compte pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires ;
- sur les remboursements de crédits d'impôt octroyés antérieurement.

1.5.3. Nature de la contribution

La contribution complémentaire de crise est assimilée à l'impôt ou au précompte qui sert de base à leur calcul. Les dispositions des articles 218 et 246, al. 1, 1° et al. 2, 270 à 275 CIR 92 en matière de versements anticipés et de précompte professionnel sont applicables à la contribution de crise pour autant qu'elles soient applicables à l'impôt ou en précompte qui leur sert de base (article 463bis, § 1, al. 2 CIR 92).

Les contributions complémentaires de crise ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels lorsque l'impôt ou le précompte qui sert de base à leur calcul n'est pas considéré comme frais professionnel (article 463bis, § 1, al. 3 CIR 92).

1.5.4. Effets de la cotisation sur les versements anticipés et sur la cotisation minimale

Pour le calcul de la majoration pour insuffisance de versements anticipés, la base imposable visée à l'article 218, al. 2 CIR 92 est portée à 103 % du montant de base afin de tenir compte de la contribution complémentaire de crise (article 463bis, § 2, 2° CIR 92, tel que mod. par la Loi du 12.08.2000 – MB 26.09.2000).

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

En ce qui concerne le montant minimum de l'impôt des sociétés dû ou à rembourser (article 304 CIR 92), il convient d'entendre par impôt, l'impôt majoré de la contribution complémentaire de crise (article 463bis, § 2, 3^e CIR 92).

1.6. Exit tax

Le taux de l'impôt des sociétés est toutefois fixé à 15 % en ce qui concerne (article 217, al. 1, 1^{er} CIR 92) :

- les sommes imposables à l'occasion d'une opération visée aux articles 46, § 1^{er}, alinéa 2, 210, § 1^{er}, 5^o et 6^o et 211, § 1^{er}, alinéa 6 ;
- une plus-value réalisée à l'occasion de l'apport rémunéré exclusivement par des actions ou parts nouvelles d'un bien immobilier dans une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou dans une société immobilière réglementée pour autant qu'elles bénéficient de l'application du régime prévu à l'article 185bis.

Recapture – condition de permanence de cinq ans

Le taux réduit est compensé par une cotisation distincte si un FIIS ne reste pas enregistré auprès du SPF Finances pendant au moins cinq ans ou si les actions ou parts acquises lors de l'apport d'un bien immobilier à un FIIS ne sont pas conservées pendant au moins cinq ans (article 219quinquies CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

1.7. Taux distinct égal à l'« ancien » taux pour les éléments qui deviennent imposables dans le futur

En ce qui concerne la taxation étalée, une société peut reporter le moment du paiement de l'impôt des sociétés dans le futur.

On vise ici le cas où une société fait usage de ce régime sans respecter les conditions.

La sanction des intérêts de retard n'enlèvera pas l'avantage de la réduction de taux en matière d'Isoc.

Afin de compenser cela, les revenus visés doivent être imposés à un taux distinct, de sorte que la baisse de taux ne puisse pas être à l'origine de spéculations.

Le taux en question est d'application en ce qui concerne (article 217/1, al. 1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017 ; entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018) :

- la partie des plus-values exonérées visées aux articles 44bis (plus-values sur véhicules d'entreprise, ndlr), 44ter (plus-values sur bateaux de navigation intérieure ndlr.) et 47 (plus-values étalées ndlr.) du présent Code et à l'article 122, § 2 de la Loi-programme du 2 août 2002 (plus-values sur navires de mer, ndlr.), qui est devenue imposable en vertu de l'article 190, alinéa 4 (violation de la condition d'intangibilité, ndlr.), avant d'être remployée pour un montant et de la manière visés respectivement aux articles 44bis, 44ter et

47 du présent Code et à l'article 122, §§ 2 à 4, de la Loi-programme du 2 août 2002 ;

- la partie des plus-values exonérées qui est devenue imposable en vertu des articles 44bis, § 5, 44ter, § 5, ou 47, § 6, du présent Code ou de l'article 122, § 6, de la Loi-programme du 2 août 2002 (pas de remploi dans les temps, ndlr.) ;
- la partie des provisions exonérées visées à l'article 48 qui fait l'objet d'une reprise ;
- la partie de la réserve d'investissement visée à l'article 194quater qui est devenue imposable en vertu de l'article 190, alinéa 4, avant d'être investie pour un montant et de la manière visés à l'article 194quater, § 3 (violation de la condition d'intangibilité, ndlr.), ou en vertu de l'article 194quater, § 4 (pas de remploi dans les temps, ndlr.).

2. MAJORATION EN CAS D'ABSENCE OU D'INSUFFISANCE DE VERSEMENTS ANTICIPÉS

2.1. Principe

La quotité de l'impôt des sociétés qui n'a pas été perçue par la voie de précomptes et/ou de versements anticipés, est majorée d'un taux qui est déterminé en tenant compte du taux d'intérêt de la Banque Centrale Européenne, arrondi le cas échéant à l'unité inférieure, au 1^{er} janvier de l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 161 CIR 92).

Néanmoins, cette augmentation s'applique exclusivement à l'impôt calculé au moyen du taux ordinaire, du taux de base réduit ou du taux de base réduit à 1/4 et ne s'applique donc pas à la cotisation distincte spéciale de 51, 5 ou 103 % (y compris la contribution complémentaire de crise) sur les sommes non justifiées visée aux articles 57 et 219 CIR 92.

En outre, la majoration ne s'applique pas non plus, en ce qui concerne des opérations antérieures au 01.01.1990, aux cotisations spéciales afférentes au partage total ou partiel de l'avoir social, ni aux avantages accordés aux personnes autres que les liquidateurs de sociétés.

L'accroissement est calculé sur la base de l'impôt des sociétés, établi conformément aux dispositions des articles 215 à 217 CIR 92, y compris la contribution complémentaire de crise, et avant imputation des versements anticipés, des précomptes, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et du crédit d'impôt (à partir de l'exercice d'imposition 1997) et également avant la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés.

2.2. Exonération pour les « petites » sociétés nouvellement constituées

La majoration pour insuffisance de versements anticipés n'est pas applicable aux sociétés nouvellement constituées durant les trois premières années, pour autant que la société puisse être qualifiée de « petite » société au sens de

l'article 1:24 CSA (critère applicable à partir de l'exercice d'imposition 2011 ; pour l'exercice d'imposition 2010, le critère était basé sur le bénéfice des taux réduits de l'article 215, alinéa 2 CIR 92).

Une société dont le premier exercice comptable est lié à l'exercice d'imposition 2003 ou un exercice antérieur ne peut bénéficier de cette mesure, même si la seconde ou la troisième année est liée à l'exercice d'imposition 2004 et suivants ou si elle bénéficie du taux réduit.

2.3. Taux de la majoration

2.3.1. Principe

L'impôt dû est majoré d'un pourcentage déterminé en référence avec celui, arrondi le cas échéant à l'unité inférieure, du taux d'intérêt de la facilité de prêt marginal de la Banque Centrale européenne au 1^{er} janvier de l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, sans que ce taux de référence puisse être inférieur à 1 % (article 161 CIR 92).

Le pourcentage de majoration pour l'exercice d'imposition 2024 est égal à $3 \% \times 2,25 = 6,75 \%$ (article 159 CIR 92).

2.3.2. Pourcentages minimums

À partir de l'exercice d'imposition 2018, le taux de référence ne peut être inférieur à 1 % (article 161 CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme II du 03.08.2016 – MB 16.08.2016).

À partir de l'exercice d'imposition 2019, le taux de référence ne peut être inférieur à 3 % (article 218, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

2.4. Calcul de la majoration

La majoration est calculée en trois étapes :

1. Lors de la première étape, on calcule la majoration globale qui serait due si la société n'avait pas fait des versements anticipés.
2. Lors de la deuxième étape, on calcule les avantages liés aux versements anticipés effectués en proportion de la majoration globale.
3. Au cours de la troisième étape, on calcule la majoration finalement due en faisant la différence entre la majoration globale (sub 1) et les avantages liés aux versements anticipés effectués (sub 2).

La différence négative, visée sub 3, n'est pas déduite de l'impôt des sociétés dû.

2.5. Dates des versements anticipés et avantages afférents aux versements anticipés effectués

Compte tenu des dispositions légales relatives à cette matière (article 159, 2^o CIR 92), qui prévoient que le contribuable doit payer anticipativement par trimestre 1/4 de l'impôt des sociétés dû, les avantages relatifs aux verse-

ments anticipés effectués se trouvent dans la corrélation suivante au taux de majoration globale :

- avantage 1^{er} trimestre (VA1) : $3 \times$ le taux de base
- avantage 2^{ème} trimestre (VA2) : $2,5 \times$ le taux de base
- avantage 3^{ème} trimestre (VA3) : $2 \times$ le taux de base
- avantage 4^{ème} trimestre (VA4) : $1,5 \times$ le taux de base

Total

Le mode de calcul précité entraîne que, chaque trimestre, le contribuable aura, soit une insuffisance (= majoration), soit un excédent (= surplus) d'avantages relatifs aux versements anticipés effectués, selon qu'ils s'élèvent ou non à plus ou moins d'un quart de l'impôt des sociétés qui sera à payer pour toute l'année.

Lors du calcul de la majoration, les insuffisances et les surplus sont imputés. Si le résultat final implique une majoration, celle-ci sera ajoutée à l'impôt des sociétés dû. Si le résultat final implique un excédent, l'excédent ne sera pas reporté.

Il convient encore de déterminer les dates auxquelles le contribuable doit payer anticipativement 1/4 de l'impôt des sociétés dû. Le législateur a déterminé que ces versements peuvent être effectué au plus tard (article 159, 2^o CIR 92) :

- le 10 avril de la période imposable en ce qui concerne le premier quart (VA1) ;
- le 10 juillet de la période imposable en ce qui concerne le deuxième quart (VA2) ;
- le 10 octobre de la période imposable en ce qui concerne le troisième quart (VA3) ;
- le 20 décembre de la période imposable en ce qui concerne le quatrième quart (VA4).

Si les dates d'échéance précitées coïncident avec un samedi, un dimanche ou un jour férié, elles sont reportées au premier jour ouvrable suivant.

2.6. Discordance exercice comptable / année calendrier

2.6.1. Principes

Les règles commentées ci-avant sont applicables si l'exercice social de la société coïncide avec une année civile. Si l'exercice social ne coïncide pas avec une année civile, on doit tenir compte des spécificités suivantes en appliquant les règles de calcul précédentes :

1. Si l'exercice social :
 - ne commence pas au premier jour du mois, ce mois n'est pas compté ;
 - ne se termine pas le dernier jour du mois, ce mois est compté pour un mois entier ;
2. un trimestre commencé est toujours compté pour un trimestre entier.

Ces deux dispositions doivent être envisagées dans leur ensemble. Autrement dit, un trimestre déterminé ne doit être

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

compté pour un trimestre entier que s'il comprend au moins un mois considéré comme un mois entier.

En revanche, le taux est déterminé :

- compte tenu de la durée de l'exercice social, exprimée en trimestres ;
- compte tenu de l'ordre de chaque trimestre dans l'exercice social.

Etant donné que le taux de majoration est ainsi adapté à la durée de l'exercice social et à l'ordre de chaque trimestre, les avantages relatifs à chaque versement anticipé peuvent être calculés de manière normale.

2.6.2. Exercice social de 12 mois qui ne coïncide pas avec une année civile

Dans ce cas, les quatre versements anticipés doivent être effectués, au plus tard le 10^{ème} jour du quatrième, septième et dixième mois et au plus tard au 20^{ème} jour du dernier mois de l'exercice social.

La majoration totale est calculée ; on attribue à chaque versement anticipé respectivement un avantage %.

Exemple

L'exercice social commence le 1^{er} septembre et se termine le 31 août de l'année suivante.

Les versements anticipés doivent ultérieurement être effectués au :

- VA1 10 décembre avec un avantage de 3 × le taux de base
- VA2 10 mars avec un avantage de 2,5 × le taux de base
- VA3 10 juin avec un avantage de 2 × le taux de base
- VA4 20 août avec un avantage de 1,5 × le taux de base

2.6.3. Exercice social de plus de 12 mois

Dans ce cas, on suppose que les bénéfices de l'exercice social sont obtenus ou réalisés au cours des 12 derniers mois. Les versements anticipés doivent donc être effectués sur base de cette fiction.

Exemple

L'exercice social débute le 1^{er} septembre et se termine le 31 décembre de l'année suivante (16 mois).

Les versements anticipés doivent être effectués ultérieurement au :

- VA1 10 avril avec un avantage de 3 × le taux de base
- VA2 10 juillet Avec un avantage de 2,5 × le taux de base
- VA3 10 octobre avec un avantage de 2 × le taux de base
- VA4 20 décembre avec un avantage de 1,5 × le taux de base

2.6.4. Exercice comptable inférieur à 12 mois en raison du début de l'activité professionnelle

Si la société tient sa comptabilité par année civile, les règles varieront selon le trimestre au cours duquel l'activité professionnelle a débuté, compte tenu des spécificités commentées ci-avant.

Les différentes éventualités, ainsi que règles correspondantes peuvent être présentées de la manière suivante :

Trimestre de la constitution	Nombre de VA à faire	Quotité à payer et date ultime de paiement		Ordre des trimestres avec une activité professionnelle
Premier	4	1 ^{er} quart 2 ^{ème} quart 3 ^{ème} quart 4 ^{ème} quart	10/4 10/7 10/10 20/12	1 + 2 + 3 + 4
Deuxième	3	1 ^{er} tiers 2 ^{ème} tiers 3 ^{ème} tiers	10/7 10/10 20/12	2 + 3 + 4
Troisième	2	1 ^{ère} moitié 2 ^{ème} moitié	10/10 20/12	3 + 4
Quatrième	1	total	20/12	4

Si le contribuable ne tient pas sa comptabilité par année civile, les dates précitées doivent être remplacées respectivement par le 10^{ème} jour du quatrième, du septième et du dixième mois et le 20^{ème} jour du dernier mois de l'exercice social.

2.6.5. Exercice comptable d'une durée inférieure à douze mois en raison d'une modification de la date de clôture (dissolution ou clôture de la liquidation) de l'exercice comptable, de la dissolution ou de la clôture de la liquidation

Si la société tient sa comptabilité par année civile, les règles varieront en fonction du trimestre au cours duquel l'activité

professionnelle a définitivement cessé suite à une dissolution ou clôture de liquidation ou durant lequel l'exercice comptable a été clôturé, compte tenu des dispositions spécifiques en cette matière. Les différentes éventualités, ainsi que les règles qui leur sont propres sont présentées ci-après de manière schématique :

Trimestre de la cessation de l'activité	Nombre de VA à faire	Quotité à payer et date ultime de paiement		Ordre des trimestres avec une activité professionnelle
Premier	1	totalité	10/4	4
Deuxième	2	1 ^{ère} moitié 2 ^{ème} moitié	10/4 10/7	3 + 4
Troisième	3	1 ^{er} tiers 2 ^{ème} tiers 3 ^{ème} tiers	10/4 10/7 10/10	2 + 3 + 4
Quatrième	4	1 ^{er} quart 2 ^{ème} quart 3 ^{ème} quart 4 ^{ème} quart	10/4 10/7 10/10 20/12	1 + 2 + 3 + 4

Si le contribuable ne tient pas sa comptabilité par année civile, les dates précitées de paiement doivent être remplacées respectivement par le dixième jour du quatrième, du septième et du dixième mois et par le 20^{ème} jour du dernier mois de l'exercice social.

2.6.6. Début et cessation définitive de l'activité professionnelle au cours de la même période imposable

Dans ce cas, une combinaison des deux tableaux précités doit être appliquée. Les différentes éventualités et les règles afférents sont reprises de manière schématique :

Trimestre de la constitution l'activité	Trimestre de la dissolution ou clôture de la liquidation	Règles d'application			
		Nombre de VA à payer = nombre de trimestres avec une activité professionnelle	Quotité de l'impôt total et date limite de paiement au cours de l'année où l'activité professionnelle a été exercée		Ordre des trimestres avec une activité professionnelle
Premier	Premier	1	totalité	au 10/04	4
	Second	2	1 ^{ère} moitié 2 ^{ème} moitié	au 10/04 au 10/07	3 + 4
	Troisième	3	1 ^{ère} tiers 2 ^{ème} tiers 3 ^{ème} tiers	au 10/04 au 10/07 au 10/10	2 + 3 + 4
	Quatrième	4	1 ^{ère} quart 2 ^{ème} quart 3 ^{ème} quart 4 ^{ème} quart	au 10/04 au 10/07 au 10/10 au 20/12	1 + 2 + 3 + 4
Second	Second	1	totalité	au 10/07	4
	Troisième	2	1 ^{ère} moitié 2 ^{ème} moitié	au 10/07 au 10/10	3 + 4

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

Trimestre de la constitution l'activité	Trimestre de la dissolution ou clôture de la liquidation	Règles d'application			
		Nombre de VA à payer = nombre de trimestres avec une activité professionnelle	Quotité de l'impôt total et date limite de paiement au cours de l'année où l'activité professionnelle a été exercée		Ordre des trimestres avec une activité professionnelle
	Quatrième	3	1 ^{ère} tiers 2 ^{ème} tiers 3 ^{ème} tiers	au 10/07 au 10/10 au 20/12	2 + 3 + 4
Troisième	Troisième	1	totalité	au 10/10	4
	Quatrième	2	1 ^{ère} moitié 2 ^{ème} moitié	au 10/10 au 20/12	3 + 4
Quatrième	Quatrième	1	totalité	au 20/12	4

2.7. Renseignements utiles

2.7.1. Preuve du versement anticipé

Le service précité envoie, à la fin de l'exercice social et à la société intéressée, un reçu des versements anticipés effectués, dénommé « extrait de compte VA ».

Cet extrait de compte doit être gardé précieusement par la société. L'original ne doit pas être ajouté en annexe à la déclaration.

2.7.2. Modification de la destination des versements anticipés

A. Remboursement, transfert sur la période imposable suivante ou autre application

L'article 376, § 4 CIR 92 permet à l'Administration moyennant le respect de certaines conditions et modalités d'autoriser la restitution d'office des versements anticipés visés aux articles 157 à 168 et 175 à 177 CIR 92.

Les modalités d'exécution de cette mesure sont reprises aux articles 70 et 71 AR/CIR 92, à savoir :

Pour autant que les versements anticipés n'aient pas encore été imputés sur l'impôt des revenus dû par le contribuable au nom duquel ils ont été comptabilisés par le « Bureau de recette versements anticipés », ce service peut :

- Redresser, le cas échéant, par remboursement, toutes les erreurs matérielles que des tiers justifient avoir commises dans l'exécution de versements ou virements pour le compte de contribuables ;
- Rembourser, transférer aux comptes de chèques postaux d'un bureau de recettes de contributions directes ou reporter pour la période imposable suivante les montants versés ou virés..

B. Conditions de la modification de la destination initiale

Afin de réaliser les régularisations, remboursements ou virements susmentionnés, il convient de respecter les conditions suivantes :

1. L'extrait de compte VA – dans la mesure où il a déjà été envoyé- doit être envoyé avec la demande de régularisation au service compétent (article 71, §§ 2 et 3 AR/CIR 92) ;
2. La demande de modification de destination des VA doit être adressée par écrit au Bureau de recette Versements anticipés, North Galaxy, Bvd Roi Albert II, 33, bte 43, 1030 Bruxelles ;
3. La demande doit parvenir au service concerné au plus tard à la fin du 2^{ème} mois qui suit la période imposable à laquelle les versements ou les virements se rapportent, sans que ce délai ne puisse être inférieur à un mois à compter de l'envoi de l'extrait VA (en principe, le 28.02. de l'exercice d'imposition).

C. Compensation de dettes

Si le contribuable demande le remboursement d'un VA, le receveur des contributions peut, sur base de l'article 166 AR/CIR 92, sans formalités, affecter le montant à rembourser à l'apurement de précomptes, des impôts et taxes y assimilées, en principal, additionnels et accroissements, des intérêts et des frais dus par le redevable.

Les directives en matière de remboursement de VA tiennent compte de la nouvelle possibilité étendue de compensation de dettes par les autorités (article 334, al.1 de la Loi-programme du 27.12.2004 tel que modifié par l'article 194 de la Loi-programme du 22.12.2008 – MB 29.12.2008).

L'excédent de VA peut être affecté au paiement de montants réclamés au contribuable en application des lois fiscales dont la compétence relève du SPF Finances ou dont la réception incombe au SPF Finances, ainsi qu'au paiement de dettes fiscales ou non fiscales dont le recouvrement est assuré par le SPF Finances.

3. COTISATIONS

	Codes	Période imposable
Cotisation distincte sur les dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés et avantages financiers ou de toute nature à 50 %	1509	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés, bénéfices dissimulés et avantages financiers ou de toute nature à 100 %	1510	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 34 %	1502a	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 28 %	1502b	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 24 %	1525	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 20 %	1526	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte dans le chef des sociétés admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal et des sociétés de logement sur les dividendes distribués	1503	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur la partie du bénéfice comptable après impôt affectée à la réserve de liquidation	1508	.....|.....|.....|....., . .

3.1. Cotisation distincte établie à raison des dépenses non justifiées et des commissions secrètes

3.1.1. Généralités – taux

Principe

Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24° (article 219, al. 1 CIR 92).

Cette cotisation est égale à 100 % de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfiques dissimulés, sauf lorsqu'on peut démontrer que le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de toute nature et avantages financiers est une personne morale. Auquel cas le taux est fixé à 50 % (article 219, alinéa 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Exercice d'imposition

La cotisation spéciale est liée à l'exercice d'imposition relatif à la période imposable pendant laquelle le paiement ou l'attribution de dépenses non justifiées ont eu lieu, ou à laquelle correspondent les commissions secrètes. Elle est établie même lorsqu'aucune imposition à l'impôt des sociétés n'a eu lieu en raison de l'absence de bénéfice imposable.

Versements anticipés

La cotisation spéciale ne subit aucune majoration pour cause de versements anticipés insuffisants. D'autre part, aucun précompte ou autre élément imputable ne peuvent être imputés dessus.

Déclaration

La base imposable de cette cotisation doit être mentionnée dans le formulaire de déclaration 275.1, dans le cadre Cotisations distinctes, à côté du code 1509 et 1510 (déclaration de l'exercice d'imposition 2023).

3.1.2. Champ d'application

A. Frais non justifiés

La cotisation distincte visée à l'article 219 CIR 92 est applicable aux dépenses non justifiées mentionnées à l'article 57 CIR 92, à savoir :

- les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratification, rétributions ou avantage de toutes natures constituant des revenus professionnels pour les bénéficiaires ;
- les rémunérations, pensions, rentes ou allocation en tenant lieu payées aux membres du personnel, aux dirigeants d'entreprise, aux anciens membres du personnel et dirigeants d'entreprise ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires ;
- les indemnités forfaitaires allouées aux membres effectifs du personnel en remboursement des frais effectifs propres à l'employeur'.

pour autant que ces dépenses ne soient pas justifiées par des fiches individuelles.’

B. *Avantage de toute nature*

La cotisation telle que visée à l'article 219 CIR 92 s'applique également aux avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui n'ont pas justifiés (article 219 CIR 92 tel que modifié par la Loi-programme du 27.12.2006 – MB 28.12.2006 – En vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2007).

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

Cet ajout à l'article 219 CIR 92 a pour but de mettre fin à l'interprétation selon laquelle l'article 219 CIR 92 ne s'applique pas aux avantages de toute nature pour lesquels aucune dépense ou charge effective existe (par ex. prêt à taux réduit, taux d'intérêt fictif sur compte courant). Depuis l'exercice d'imposition 2007, les avantages de toute nature sont, sans aucun doute, soumis à la cotisation distincte, même en l'absence de coût dans le chef de la personne qui l'accorde.

C. Bénéfices dissimulés

Généralités

À partir de l'exercice d'imposition 1999, la cotisation distincte s'applique également aux bénéfices dissimulés non comptabilisés parmi les éléments du patrimoine de la société (article 219, al. 1 CIR 92).

Cet élargissement devrait permettre à l'Administration de soumettre plus facilement des bénéfices établis sur base de présomptions (article 340 et 343 CIR 92) à la cotisation pour commissions secrètes.

Avant l'entrée en vigueur de la modification légale en 1999, la jurisprudence considérait que l'Administration ne pouvait appliquer la cotisation pour commissions secrètes que si trois conditions étaient réunies :

- que la société ait réalisé plus de bénéfices que ceux déclarés ;
- que la plus-value avait quitté le patrimoine de l'entreprise ;
- que la plus-value ait été cédée conformément à l'article 57 CIR, à savoir qu'elle constitue un bénéfice taxable dans le chef du bénéficiaire.

Depuis la modification légale, l'Administration ne doit plus fournir qu'une double preuve :

- que la société ait réalisé plus de bénéfices que ceux déclarés ;
- que la plus-value ne se trouve plus parmi les éléments du patrimoine de l'entreprise.

L'Administration doit démontrer que les bénéfices dissimulés ne se trouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société (article 219, 1^{er} alinéa CIR 92).

Selon l'Administration, les bénéfices dissimulés sont censés faire partie du patrimoine de la société, lorsqu'ils concourent à un enrichissement effectif de la société. La présence des bénéfices dissimulés dans le patrimoine de la société doit être établie à la lumière des circonstances de fait propres à chaque cas dont notamment les écritures comptables passées. Elles doivent traduire l'enrichissement effectif de la société suite aux opérations occultes réalisées. Les écritures qui impliquent aussi la naissance d'une dette à l'égard de tiers ne sont pas, en principe, représentatives d'un accroissement du patrimoine (Com IR 219/5).

La jurisprudence à cet égard est partagée.

Il est à noter que les réserves au sens de l'article 24, al. 1, 2° à 4° CIR 92 ne sont pas qualifiées de réserves occultes.

Pas le résultat d'un rejet de frais professionnels

Les bénéfices dissimulés précités ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels (article 219, alinéa 4 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 19.12.2014).

Bénéfices minimum forfaitaires

La cotisation pour commissions secrètes ne s'applique pas en cas de bénéfices minimum forfaitaires tels que prévus à l'article 342, § 2 CIR 92 (QP 23.05.2006).

D. Sommes affectées à la corruption

Une cotisation distincte est établie sur les avantages financiers ou les avantages de toute nature attribués dans le cadre d'une corruption, conformément à l'article 53, 24° CIR 92 (article 219, al. 1 CIR 92).

Il s'agit plus particulièrement de commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont accordés directement ou indirectement à une personne :

- a. dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code Pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 50bis du même code ;
- b. dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un État étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même code.

E. Pas d'application dans certains cas

Exceptions légales

Revenus déclarés

À partir de l'exercice d'imposition 2003, la cotisation distincte n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses non justifiées est compris dans une déclaration à l'impôt sur les revenus introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire (article 219, alinéa 5 CIR 92).

Identification sans équivoque du bénéficiaire

Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, n'est pas compris dans une déclaration introduite conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire, la cotisation distincte n'est pas applicable dans le chef du contribuable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de deux ans et six mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné

ou si le montant est compris dans une imposition établie avec l'accord du bénéficiaire résident dans son chef dans les délais visés aux articles 354, alinéas 1^{er} et 2, et 358 (article 219, alinéa 6 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 27.06.2021 portant des dispositions fiscales diverses).

L'exception administrative applicable aux bénéfices dissimulés

En matière de bénéfices dissimulés, il sera admis que la cotisation distincte ne trouve pas à s'appliquer au cas où ces bénéfices sont réintégrés dans le patrimoine de la société après adaptation, si le droit comptable le permet, des comptes annuels de l'exercice comptable pendant lequel ils ont été réalisés par la société. Cette correction doit bien entendu avoir lieu dans les délais légaux d'imposition des revenus de la période imposable en question (voir Com I.R. 219/12, QP n° 20 du 14.1.2009 posée par Mme Ingrid Claes, QRVA 52 047 du 02.02.2009, p. 9 ; Voir aussi QP n° 140 de Monsieur Dirk Van der Maelen du 07.03.2013).

Il est à noter que suite à la Loi-programme du 19.12.2014, il est prévu une réduction du taux de 100 % à 50 % lorsque les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité.

Compte tenu de la disposition explicite de la Loi-programme du 19.12.2014, nous ne savons pas si cette tolérance administrative sera encore applicable.

3.1.3. Pas de déduction de pertes ou autres déductions

Aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient de la cotisation spéciale (article 206/3, § 1 CIR 92).

3.1.4. Conséquence sur la déductibilité

3.1.4.1. La cotisation

A. Jusqu'au 31.12.2019

Les cotisations distinctes dues en vertu de l'article 219 précité peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles (article 198, § 1, 1^o CIR 92).

Cette cotisation distincte, en ce compris la contribution complémentaire de crise, sera déductible à titre de frais professionnel au cours de l'année ou l'exercice comptable du paiement ou de l'enregistrement de la dette certaine.

B. À partir du 01.01.2020

La présente cotisation distincte n'est plus déductible à présent (article 198, § 1, 1^o CIR 92, tel que modifié par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Entrée en vigueur : le 01.01.2020 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020.

3.1.4.2. Les frais et les bénéfices dissimulés

En cas de non-application de la cotisation distincte : déductible

Suite à la Loi-programme du 19.12.2014, les honoraires et les avantages de toute nature sont, considérés comme des frais professionnels déductibles, dans les cas où l'application de la cotisation distincte est exclue par la loi (en raison de la déclaration par le bénéficiaire, ou encore l'identification du bénéficiaire).

En cas d'application de la cotisation distincte : de facto non déductible

Les dépenses non justifiées et les bénéfices dissimulés, soumis à la cotisation distincte prévue à l'article 219, sont considérés comme non déductibles à titre de frais professionnels (article 197, alinéa 1 CIR 92 tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

En cas d'application de l'article 219, alinéas 5 et 6, les dépenses non justifiées sont, par dérogation à l'article 57, premier alinéa, considérées comme des frais professionnels (article 197, alinéa 2, tel que modifié par la Loi-programme du 19.12.2014 – MB 29.12.2014 (2^{ème} éd.)).

3.1.5. Combinaison avec les sanctions administratives

3.1.5.1. Pas de majoration en cas de réintégration spontanée dans la comptabilité des bénéfices dissimulés

Aucun accroissement d'impôt n'est appliqué lorsque la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, comme prévu aux articles 219 et 233, alinéa 2, est faite dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice dissimulé a été réalisé dans les conditions visées dans ce même article 219, alinéa 4 (article 444, alinéa 6 CIR 92 tel qu'introduit par la Loi-programme du 19.12.2014 – MB 29.12.2014 (2^{ème} éd.), en vigueur le 29.12.2014).

3.1.5.2. Pas d'amende administrative

Aucune amende n'est appliquée lorsque (article 445, alinéa 5 CIR 92 tel que complété par la Loi-programme du 19.12.2014 – MB 29.12.2014 (2^{ème} éd.), en vigueur le 29.12.2014 :

- le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire ;
- la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, visée aux articles 219 et 233, alinéa 2, est faite dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice dissimulé a été réalisé dans les conditions visées au même article 219, alinéa 4.

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

3.2. Cotisation distincte « remboursement d'un crédit d'impôt octroyé antérieurement »

En ce qui concerne les immobilisations pour lesquelles l'obligation n'est pas respectée, une quotité de crédit d'impôt pour recherche et développement accordé est remboursée sous forme d'un complément d'impôt de la période imposable au cours de laquelle l'inobservation de cette obligation s'est produite (article 82, § 3, AR/CIR 92).

Le taux de cette cotisation est le taux prévu à l'article 215, al. 1 CIR 92 majoré de la contribution complémentaire de crise prévue à l'article 463bis CIR 92.

Le remboursement peut être soumis à un supplément d'impôt.

Dans la déclaration, le montant de la reprise doit être mentionné dans le cadre Remboursement pour crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé (code 1532, déclaration de l'exercice d'imposition 2023).

La réglementation s'écarte de celle applicable aux reprises de déductions pour investissements qui intervient via les dépenses non admises.

3.3. Cotisation distincte due suite à la modification de la politique de distribution

Une cotisation distincte a été prévue en raison de la modification de la politique de distribution dans le cadre du régime transitoire tel qu'introduit qui augmente le taux de précompte mobilier sur boni de liquidation de 10 % jusqu'au taux général.

Cette cotisation distincte est reprise à l'article 537, alinéa 3 CIR 92, tel que complété par la Loi-programme du 28.06.2013 – MB 01.07.2013, 2^{ème} édition.

Pour une explication plus détaillée, nous renvoyons au Chapitre 7, 3.5.4. « Bonis de liquidation : 10 % jusqu'au 01.10.2014 ; puis 25 % ».

3.4. Cotisation distincte à charge de certaines associations de crédit et sociétés de logement

3.4.1. Objectif

Certaines associations de crédit et sociétés de logement bénéficiaient ou bénéficient toujours d'un tarif réduit de 5 % en matière d'impôt des sociétés (article 216, 2^o CIR 92).

Afin d'éviter que les gains des sociétés bénéficiant du tarif réduit de 5 %, lors de leur exclusion ou de leur démission du réseau du Crédit Professionnel ou lors du retrait ou du renoncement à leur agrément, ne soient plus soumis à l'impôt et, par conséquent, subiraient définitivement le tarif réduit de l'impôt, une cotisation distincte de 28 % est applicable à la période imposable pendant laquelle les sociétés ont été exclues ou ont démissionné du réseau du Crédit Professionnel ou pendant laquelle, soit l'agrément est retiré, soit il a été renoncé à cet agrément (article 219bis, § 2, al. 3 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 13.12.2012 – MB du 20.12.2012).

La cotisation distincte est égale à la différence entre le tarif ordinaire de 33 %, visé à l'article 215, al. 1 CIR 92 et le tarif réduit de 5 % appliqué antérieurement et visé à l'article 216, 2^o CIR 92 et le tarif réduit de 5 % appliqué antérieurement et visé à l'article 216, 2^o CIR 92.

La cotisation distincte est établie sur les réserves taxées imposées antérieurement au tarif réduit de 5 %.

Les réserves et plus-values antérieurement exonérées, y compris les plus-values latentes, restent non imposées (pour autant qu'il soit satisfait à toutes les conditions d'exonération).

Afin d'éviter ou de contrevenir d'éventuels mécanismes permettant d'éluder l'impôt, une cotisation distincte de 28 % sur chaque distribution de dividendes a également été introduite pour les sociétés qui, pourtant, bénéficient encore du tarif réduit de 5 % en matière d'impôt des sociétés.

On évite donc que les sociétés, avant de subir la cotisation distincte, ne procèdent à une distribution de bénéfices réservés et de plus-values à un taux de 5 % ou à une distribution de dividendes calculée sur un capital composé de réserves incorporées et ayant antérieurement été taxées à 5 %.

Enfin, la mesure tend également à contrevenir un mécanisme, selon lequel la société de financement de la société de logement contracte une participation dans le capital de celle-ci au lieu de lui octroyer des prêts, et ensuite, convertisse les intérêts rémunérant le financement en dividendes déductibles en tant que RDT soumis à un impôt de 5 % lors de la distribution.

3.4.2. Cotisations distinctes à charge des associations de crédit et des sociétés de cautionnement mutuel qui, jusqu'à l'exercice d'imposition 1993, bénéficiaient du tarif réduit de 5 % en matière d'impôt des sociétés

Une cotisation distincte est établie à charge des associations de crédit et des sociétés de cautionnement qui sont exclues ou qui démissionnent du réseau de la S.A. Crédit Professionnel pendant la période imposable durant laquelle cette association ou société a été exclue ou a démissionné du réseau (article 219bis, § 1, al. 1 et 2 CIR 92).

Une imposition distincte est également établie à charge des caisses de crédit agréées par la S.A. Crédit Agricole dont l'agrément est retiré ou qui renoncent à leur agrément (article 219bis, § 1, al. 1 et 2 CIR 92).

Cette cotisation distincte s'élève à 34 % du montant total des réserves taxées (tant comptabilisées que occultes), telles qu'elles existaient à la fin de la période imposable rattachée à l'exercice d'imposition 1993 (article 219bis, § 1, al. 3 CIR 92). En effet, jusqu'à l'exercice d'imposition 1993, ces sociétés bénéficiaient d'un tarif réduit à l'impôt des sociétés de 5 %, de telle manière que la base imposable visée constitue une latence fiscale par rapport au tarif ordinaire de 39 % pesant sur les réserves taxées.

Les réserves et les plus-values exonérées, y compris les plus-values latentes (plus-values non exprimées et non réalisées) ne sont cependant pas reprises dans la base im-

posable, pour autant qu'il ait été satisfait aux conditions d'exonération.

La cotisation distincte est applicable à partir de l'exercice d'imposition 1999.

3.4.3. Cotisation distincte à charge de certaines sociétés bénéficiant du tarif réduit de 5 % à l'impôt des sociétés

Une cotisation distincte est établie à charge de certaines sociétés bénéficiant du tarif réduit de 5 % à l'impôt des sociétés, à savoir (article 219bis, § 2, al. 1 CIR 92) :

- les sociétés commerciales locales ainsi que les associations régionales ou professionnelles de ces sociétés qui, en exécution du statut de la S.A. Crédit Professionnel, sont admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal (sociétés visées à l'article 216, 2°, a CIR 92) ;
- les sociétés agréées soit par la Nationale Maatschappij voor de Huisvesting, la Vlaamse Huisvestingsmaatschappij, la Société Régionale Wallonne du Logement, la Société Régionale Bruxelloise du Logement, la Nationale Landmaatschappij et la Vlaamse Landmaatschappij, soit par la Caisse Générale d'Épargne et de Retraite-Banque, soit par la Région Flamande, la Région Bruxelles-Capitale ou la Région Wallonne (sociétés visées à l'article 216, 2°, b CIR 92).

Dans les cas mentionnés ci-dessus, la cotisation distincte est établie pour la période imposable au cours de laquelle la société ou l'association est exclue ou démissionne des réseaux du Crédit Professionnel ou au cours de laquelle, soit l'agrément est retiré, soit il a été renoncé à cet agrément (article 219bis, § 2, al. 2 CIR 92).

La cotisation est égale à 34 % montant total des réserves taxées au début de la période imposable, qui ont été constituées au cours d'une période imposable se rattachant aux exercices d'imposition 2003 et antérieurs, et à 28 % du montant total des réserves taxées au début de la période imposable, qui ont été constituées au cours d'une période imposable se rattachant aux exercices d'imposition 2004 et suivants (article 219bis, § 2, al. 3 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 13.12.2012 – MB du 20.12.2012).

Les réserves et les plus-values exonérées, y compris les plus-values latentes (non exprimées et non réalisées) ne sont pas reprises dans la base imposable, pour autant qu'il soit satisfait aux conditions d'exonération.

Cette cotisation distincte n'est pas due lorsqu'une société de logement, n'étant plus agréée par la banque CGER, à partir de la date de retrait ou de renonciation à l'agrément par la banque CGER, est à nouveau agréée par la Région compétente.

Cette cotisation distincte est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2002.

En ce qui concerne les exercices d'imposition 1999 à 2001, la cotisation distincte est également applicable, y compris – via la réglementation transitoire – les sociétés visées à l'article 216, 2°, b CIR 92 qui sont reconnues par la banque

CGER, sauf lorsqu'une société n'étant plus agréée par la banque CGER l'est à nouveau par la région compétente.

De plus, la cotisation distincte est également applicable – via la réglementation transitoire – lorsqu'une société agréée par la CGER-Banque (visée à l'article 216, 2°, b CIR 92), pour la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2001, n'est plus réagréée par la région compétente à partir du premier jour de la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2002. Cette imposition est alors établie pendant la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2002.

3.4.4. Cotisation distincte à charge de sociétés bénéficiant du tarif réduit à l'impôt des sociétés de 5 %

Une cotisation distincte sur les dividendes distribués est établie à charge de toutes les sociétés visées à l'article 216, 2° CIR 92, bénéficiant du tarif réduit à l'impôt des sociétés de 5 %, afin de remédier ou de contrevenir à des mécanismes ayant pour but d'éluider l'impôt dans le secteur (article 219bis, § 3, al. 1 CIR 92).

On tente donc d'éviter que les sociétés, avant de subir la cotisation distincte, ne procèdent à une distribution de bénéfices réservés et de plus-values à une taxation de 5 % ou qu'elles ne procèdent à des distributions importantes de dividendes calculées sur un capital ayant précédemment été taxées à un taux de 5 %.

Enfin, la mesure tente également d'éviter le montage, selon lequel la société de financement de la société de logement prendrait une participation dans le capital de cette dernière au lieu de lui octroyer un prêt. Cela permettrait de convertir les intérêts rémunérant le financement en dividendes déductibles en tant que RDT, qui, lors de leur distribution, ne subiraient qu'un impôt de 5 %.

Cette cotisation est égale à 28 % des dividendes distribués pendant la période imposable (article 219bis, § 3, al. 2 CIR 92).

Cette cotisation est applicable aux dividendes distribués à partir du 18.12.1998.

3.4.5. Remarque importante

Les cotisations distinctes visées à l'article 219bis CIR 92 ne sont pas considérées comme frais professionnels et doivent dès lors être reprises parmi les DNA (article 198, al. 1, 1° CIR 92).

3.5. Cotisation distincte sur certaines distributions de dividendes (Fairness tax – impôt minimum) (Abrogé, maintenu jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 compris)

À partir de l'exercice d'imposition 2014, une Fairness tax est applicable à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents-sociétés. La Fairness tax est une cotisation distincte applicable lorsque pour la même période imposable, d'une part, des dividendes sont distribués et, d'autre part, le résultat fiscal est diminué par la déduction pour capital à risque et/ou par l'imputation de pertes reportées.

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

Avec la Fairness tax, une sorte de base minimale imposable pour les grandes sociétés a été instaurée.

La Fairness tax est expliquée par la Circulaire A.G. Fisc Nr. 13/2014 (nr. Ci.RH.421/630.788) du 03.04.2014.

Abrogation

La fairness tax a été abrogée par la Cour constitutionnelle (Cour constitutionnelle n° 24/2018 du 01.03.2018).

Cependant, les effets de la fairness tax perdurent pour les exercices d'imposition 2014 à 2018 compris.

La Cour fait une exception au maintien de la fairness tax pour les exercices d'imposition 2014 à 2018 en ce qui concerne les situations jugées contraires à la Directive mère-filiale (Cour de Justice du 17.05.2017, C-68/15). Cela concerne les situations pour lesquelles la fairness tax a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application de la directive mère-filiale sur les bénéfices qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, al. 3, de la Directive à savoir 5 %) étant ainsi dépassé.

Voir également la Circulaire n° 2018/C/106 concernant l'arrêt n° 24/2018 du 01.03.2018 de la Cour constitutionnelle sur le recours en annulation contre la fairness tax.

Pour une analyse plus approfondie de la fairness tax, nous renvoyons à la lecture de cet ouvrage jusqu'à l'édition relative à l'exercice d'imposition 2019 compris.

3.6. Cotisation distincte suite à constitution de la réserve de liquidation

Pour un exposé sur la cotisation distincte dans le cadre de la constitution d'une réserve de liquidation, voir Partie I, Chapitre 7, 3.5. « Taux du précompte mobilier ».

3.7. Cotisation distincte comme mécanisme de sanction dans le cadre du carry-back des pertes

Pour une discussion relative à la cotisation distincte comme mécanisme de sanction dans le cadre du carry-back des pertes, il est renvoyé à la Partie I, Chapitre 7, 1.3. « Réserves immunisées ».

4. IMPUTATION DES PRÉCOMPTES ET DES ÉLÉMENTS IMPUTABLES

Versements anticipés

	Codes	Période imposable
Cette déclaration se rapporte à un des trois premiers exercices comptables à partir de la constitution de la société qui est « une petite société »	1801	.....|.....|.....|....., ..
Versements anticipés à prendre en considération	1810	.....|.....|.....|....., ..

Précomptes imputables

	Codes	Période imposable
Précomptes non remboursables	1830	.....|.....|.....|....., ..
Précompte mobilier fictif	1831	.....|.....|.....|....., ..
Quotité forfaitaire d'impôt étranger	1832	.....|.....|.....|....., ..
Crédit d'impôt pour recherche et développement	1833	.....|.....|.....|....., ..
Autres éléments imposables	1835	.....|.....|.....|....., ..
Crédit d'impôt étranger prévu par certaines conventions préventives de la double imposition	1834	.....|.....|.....|....., ..
Précomptes remboursables	1840	.....|.....|.....|....., ..
Précompte mobilier sur revenus définitivement taxés d'origine belge, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1841	.....|.....|.....|....., ..
Précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés	1842	.....|.....|.....|....., ..
Précompte mobilier sur revenus définitivement taxés d'origine étrangère, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1843	.....|.....|.....|....., ..
Précompte mobilier sur autres bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1844	.....|.....|.....|....., ..
Précompte mobilier sur autres dividendes	1845	.....|.....|.....|....., ..
Autre précompte mobilier remboursable	1846	.....|.....|.....|....., ..
Crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service	1851	.....|.....|.....|....., ..
Crédit d'impôt pour recherche et développement à restituer pour la présente période imposable	1850	.....|.....|.....|....., ..

4.1. Introduction

Le montant des précomptes et des éléments imputables à l'exception du crédit d'impôt est toujours ajouté au résultat fiscal de la société à titre de dépenses non admises.

Les précomptes et éléments imputables sont toujours ventilés en vue du calcul d'imposition en :

1. éléments non remboursables, notamment la Q.F.I.E. et le crédit d'impôt (à partir de l'exercice d'imposition 1997), étant entendu que ce dernier est reportable pendant trois exercices d'imposition ;
2. éléments remboursables, tels que le Pr.M et le Pr.M F.

Pour ne pas léser le contribuable, ils sont toujours imputés dans l'ordre précité.

Exemple

- impôt des sociétés à payer : 1.000
 - précomptes et éléments non remboursables : 600
 - précomptes et éléments remboursables : 700
1. Si on impute les précomptes et éléments remboursables en premier lieu (=erreur) :

en l'occurrence, on obtient le résultat suivant :

impôt des sociétés à payer :	1.000
précomptes et éléments remboursables :	- 700
solde :	300
précomptes et éléments non remboursables :	- 300
solde :	0
 2. Si on impute les précomptes et éléments remboursables en dernier lieu (= correct)

en l'espèce, on obtient le résultat suivant :

impôt des sociétés à payer :	1.000
précomptes et éléments non remboursables :	- 600
solde :	400
précomptes et éléments non remboursables :	- 700
solde :	- 300

On trouvera ci-après un résumé des précomptes et éléments remboursables ainsi que les modalités d'application qui les concernent.

4.2. Précompte immobilier

À partir de l'exercice d'imposition 2004, ce précompte n'est plus imputable sur l'impôt des sociétés. Il peut être déduit à titre de frais professionnels.

4.3. Précompte mobilier

Pro rata temporis

Dans le chef du bénéficiaire de revenus de capitaux et biens mobiliers autres que des dividendes, et des revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers, le précompte mobilier n'est imputé qu'à concurrence du montant du précompte qui se rapporte aux revenus qui sont imposables en proportion de la période pendant laquelle le contribuable a eu la propriété ou l'usufruit des capitaux et biens mobiliers ou la qualité de créancier (article 280, alinéa 1^{er} CIR 92). On parle de « proratisation » du précompte.

La pleine propriété est requise

Le précompte mobilier afférent à des dividendes dont les titres sont affectés par le bénéficiaire à l'exercice de son activité professionnelle, n'est imputé qu'à la condition que le contribuable ait eu la pleine propriété des titres au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes (article 281 CIR 92).

Réduction de valeur

Aucun précompte mobilier n'est imputé à raison des dividendes dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement entraîne une réduction de valeur ou une moins-value des actions auxquelles ils se rapportent (article 282 CIR 92).

À partir du 01.01.2002, cette disposition ne s'applique plus aux dividendes découlant d'actions dont le contribuable démontre qu'il en a été propriétaire de manière ininterrompue pendant une période de 12 mois avant l'attribution des dividendes ou que, pendant ladite période, les actions n'ont jamais appartenu à un contribuable qui n'est pas une société soumise à l'impôt de sociétés ou à un impôt étranger ayant investi ces actions de manière ininterrompue dans un établissement belge.

Pas d'imputation sur les cotisations spéciales

Les précomptes ne peuvent être imputés sur des cotisations spéciales établies en vertu des articles 219 CIR 92 et 219bis CIR 92 (article 292, al. 2 CIR 92). Donc pas le précompte mobilier ou mobilier fictif mentionné ci-avant.

4.4. Quotité forfaitaire d'impôt étranger

4.4.1. Revenus visés

4.4.1.1. Intérêts, royalties, etc.

Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7° CIR 92 (1), une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont af-

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

fectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle (article 285, alinéa 1^{er} CIR 92).

1. Sont visés :

- les revenus recueillis, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non, ou de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires ;
- les lots afférents aux titres d'emprunts, à l'exclusion des lots qui ont été exemptés d'impôts belges, réels et personnels, ou de tous impôts ;
- les produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tenderie.

4.4.1.2. Dividendes

Par dérogation à la disposition qui précède, une quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée, pour ce qui concerne les dividendes, que lorsqu'il s'agit de dividendes alloués ou attribués par des sociétés d'investissement, et dans la mesure où il est établi que ces dividendes proviennent de revenus qui satisfont aux conditions définies à l'article 285, alinéa 1^{er}, C.I.R. (voir ci-avant) et à l'article 289 CIR 92 (voir ci-après) (article 285, alinéa 2 CIR 92).

4.4.2. Calcul

4.4.2.1. Revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de tous biens mobiliers (redevances)

4.4.2.1.1. Généralités : impôt étranger effectivement retenu

La Loi-programme du 26.12.2022 a introduit une limitation à l'impôt étranger effectivement retenu pour toutes les redevances, tout comme ce fut déjà le cas auparavant pour les intérêts (cf. article 287 CIR 92) et pour les redevances dans le cadre de la déduction pour brevets ou de la déduction pour innovation.

Il est indiqué à cette fin :

« Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la quotité forfaitaire d'impôt étranger est déterminée, pour ce qui concerne les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de tous biens mobiliers, suivant le produit d'une fraction dont le numérateur est égal à l'impôt étranger effectivement retenu exprimé en pour cent du revenu auquel il se rapporte, sans pouvoir excéder 15 % de ce revenu, et dont le dénominateur est égal à 100, diminué du chiffre du numérateur. » (article 286, alinéa 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 26.12.2022 ; entrée en vigueur : applicable aux périodes imposables clôturées à partir du 31.12.2023).

4.4.2.1.2. Exception pour les revenus d'innovation : impôt étranger effectivement retenu, avec limite supplémentaire

«La quotité forfaitaire de l'impôt étranger pour ce qui concerne les revenus d'innovation pour lesquels une déduction pour revenus d'innovation est accordée conformément aux articles 205/1 à 205/4 ou à l'article 236bis n'est imputable qu'à concurrence de l'impôt sur ces mêmes revenus d'innovation qui ont bénéficié d'une déduction pour revenus d'innovation conformément aux articles 205/1 à 205/4 ou 236bis. » (Article 286, alinéa 3 CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 26.12.2022 ; entrée en vigueur : applicable aux périodes imposables clôturées à partir du 31.12.2023)

4.4.2.2. Intérêts

En ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers autres que les dividendes et les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de tous biens mobiliers, c'est-à-dire en ce qui concerne les intérêts, la quotité forfaitaire d'impôt étranger est déterminée suivant le produit :

1. d'une fraction dont le numérateur est égal à l'impôt étranger effectivement retenu exprimé en pour cent du revenu auquel il se rapporte, sans pouvoir excéder 15 % de ce revenu, et dont le dénominateur est égal à 100, diminué du chiffre du numérateur ;

donc, la Q.F.I.E. est égale à un certain pourcentage du revenu :

$$\frac{x}{100 - x}$$

dont « x » est égal à l'impôt étranger réellement retenu ;

si l'impôt étranger est pris en charge par le redevable étranger, le dénominateur est égal à 100 ;

2. et d'une fraction dont le numérateur est égal à la différence positive entre le montant total du dénominateur et le montant total des revenus de capitaux et biens mobiliers, à l'exclusion des dividendes, que la société a supportés pendant la période imposable et dont le dénominateur est égal à la somme du montant total des revenus de biens immobiliers, capitaux et biens mobiliers et du montant brut total des revenus professionnels à l'exclusion des plus-values réalisées ou non.

4.4.2.3. Frais financiers

De cette manière, la Q.F.I.E. n'est plus imputée sur les revenus bruts avant déduction du précompte mobilier éventuellement retenu, mais sur ces revenus diminués des frais financiers. La limitation est égale à la fraction suivante :

$$\frac{A + (B \ C) \ (D \ E)}{A + (B \ C)}$$

où :

- A = le montant total des revenus de biens immobiliers et de revenus de capitaux et de biens mobiliers recueillis au cours de la période imposable ;
- B = le montant brut total des revenus professionnels ;
- C = les plus-values réalisées ou non ;
- D = le montant total des revenus de capitaux et de biens mobiliers que la société a pris en charge à titre de frais au cours de la période imposable ;
- E = le montant des dividendes distribués.

Pour l'application de cette fraction, les revenus de biens mobiliers et de capitaux comprennent également les revenus mobiliers exonérés visés à l'article 21 CIR 92.

4.4.2.4. Limitation de la durée de détention

Dans le chef du bénéficiaire de revenus de capitaux et biens mobiliers autres que des dividendes et des revenus de la location, etc., la quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée qu'à concurrence de la quote-part qui se rapporte aux revenus qui sont imposables proportionnellement à la période au cours de laquelle le contribuable a eu la pleine propriété des capitaux et biens mobiliers (article 288 CIR 92).

4.4.2.5. Législation anti-tunnel

Enfin, la quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est pas imputée à raison des revenus de créances et prêts affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle du créancier, lorsque le créancier, bien qu'ayant effectué l'opération en son nom propre, a agi en réalité pour le compte de tiers qui lui ont fourni les fonds nécessaires au financement de l'opération et qui en assument les risques en tout ou en partie (article 289 CIR 92).

4.4.2.6. Imputation sur les revenus nets du transfert hybride

Lorsqu'un transfert hybride est conçu pour donner lieu à une dépense déductible dans le chef d'un intervenant sans imposition correspondante dans le chef d'un autre intervenant :

- la déduction est refusée en vertu du 10°/1 à 4 qui est introduit à l'article 198, § 1 CIR 92, ou ;
- le revenu est imposé en vertu § 2/1 qui est introduit à l'article 185 CIR 92 ;
- on prévoit une limitation de l'imputabilité de la quotité forfaitaire d'impôt étranger.

La législation visée à l'article 198, § 1, 10°/1 à 4 CIR 92 a pour objectif de lutter contre l'érosion de la base imposable des sociétés qui font usage de dispositifs hybrides. Cette législation est une transposition de la Directive « ATAD 2 » (Directive (EU) 2017/952 du 29.05.2017 – J.O. 07.06.2017, 144) modifiant la Directive « ATAD 1 » (Directive (EU) 2016/1164 du 12.07.2016) en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (la Directive « ATAD »).

Entrée en vigueur : à partir de l'exercice d'imposition 2020 (début PI au plus tôt le 01.01.2019).

Un examen plus approfondi de la législation CFC sort du cadre de cet Almanach.

4.4.2.7. Non remboursable

La quotité forfaitaire d'impôt étranger imputable est limitée à l'impôt des sociétés. Un solde éventuellement excédentaire n'est pas remboursé (article 292, al. 1 CIR 92).

Pas d'imputation sur les cotisations spéciales

Les précomptes ne sont pas imputés sur les cotisations spéciales établies en vertu des articles 219 et 219bis CIR 92 (article 292, al. 2 CIR 92).

Sont visées, les cotisations spéciales, d'une part, dues sur les frais non justifiés tels que visés par l'article 57 CIR 92 et les bénéfices dissimulés et, d'autre part, les cotisations spéciales établies à charge de certaines associations de crédit et sociétés de cautionnement.

4.5. Imputation de l'impôt étranger relatif au bénéfice CFC

Le régime CFC édition 2024 prévoit la possibilité d'imputer sur l'impôt des sociétés belge, l'impôt étranger relatif au bénéfice CFC imposé dans le chef du contribuable sur base de l'article 185/2 CIR 92. Cela permet d'éviter la double imposition (article 289/1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

L'impôt étranger est imputable, non remboursable, mais reportable (article 292/1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

4.6. Crédits d'impôt

4.6.1. Le crédit d'impôt pour les apports effectués en capital

Abrogation

À partir de l'exercice d'imposition 1997, la société perçoit un crédit d'impôt de 7,5 % avec un maximum de 19.850 EUR imputable sur l'impôt des sociétés dû conformément à l'article 215, al. 2 CIR 92 (tarif réduit), calculé sur la différence positive entre (article 289bis, al. 2 CIR 92) :

- le capital libéré en numéraire à la fin de la période imposable et ;
- le montant le plus élevé du capital libéré en numéraire à la fin d'une période imposable quelconque qui a été retenu antérieurement pour déterminer l'octroi du crédit par celui-ci, à la fin de l'une des trois périodes imposables antérieures.

Le crédit d'impôt relatif aux apports en capital est abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2007 (article 15, 16 et 21 de la loi du 22 juin 2005 introduisant la déduction pour capital à risque). Il s'agit d'une mesure budgétaire compensatoire introduite dans le cadre de la déduction des intérêts notionnels. Les crédits d'impôts non imputés avant l'exercice d'imposition 2007 restent reportables sur les années ultérieures (article 529 CIR 92, tel que modifié par l'article

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

18 de la Loi du 22 juin 2005 relative aux intérêts notionnels – MB 30.06.2005).

Pour une analyse détaillée du crédit d'impôt, nous renvoyons au même ouvrage, édition exercice d'imposition 2006.

Notion de PME

Le crédit d'impôt pour les apports en capital était uniquement octroyé aux PME. La législation relative au crédit d'impôt (article 289bis CIR 92) assimilait une PME à une société pouvant bénéficier du taux réduit (article 215 CIR 92).

La Cour constitutionnelle considère qu'il ne s'agit pas d'un critère pertinent (C.C. 08.11.2006).

Depuis la Loi du 22.12.2009 contenant diverses mesures, la définition correcte des critères pour définir une société PME est désormais celle de l'article 1 :24 CSA.

4.6.2. Crédit d'impôt pour brevets / recherche et développement écologiques

4.6.2.1. Introduction et entrée en vigueur

À partir de l'exercice d'imposition 2007, les sociétés qui peuvent bénéficier de la déduction pour investissement relative aux brevets et pour les investissements réalisés en matière de recherche et développement peuvent remplacer cette déduction par le crédit d'impôt (article 120 à 132 de la Loi du 23.12.2005 relative au pacte des générations – MB 30.12.2005, seconde édition). Toute modification apportée à la date de clôture des comptes annuels après le 18.11.2005 reste sans incidence.

Ce crédit d'impôt n'est pas nécessairement plus avantageux, mais permettrait une meilleure présentation des comptes comparés selon de prix de revient des investissements sur le plan international.

4.6.2.2. Notion

Un crédit d'impôt peut être imputé sur l'impôt des sociétés pour les investissements relatifs à des brevets et les investissements réalisés en matière de recherche et développement (tels que visés à l'article 69, § 1, al. 1, 2°, a) et b) CIR 92). Ce crédit d'impôt est dénommé « crédit d'impôt pour recherche et développement » (article 289quater, al. 1 CIR 92).

Il doit s'agir « d'investissements en immobilisations corporelles destinées à la recherche et au développement de nouveaux produits et nouvelles technologies qui n'ont aucun effet sur le milieu de vie ou qui tendent à limiter un maximum l'effet négatif sur le milieu de vie ».

Le taux du crédit d'impôt est égal au taux prévu à l'article 215, al. 1 CIR 92, accru de la contribution complémentaire de crise, appliqué à une quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et des

immobilisations incorporelles neuves, lorsque ces immobilisations sont affectées en Belgique à l'exercice de l'objet social (article 289quater, al. 2 CIR 92).

La « quotité » de la valeur d'investissement ou de revient correspond au tarif prévu à l'article 69, § 1, al. 1, 2° CIR 92 (article 289quinquies CIR 92).

4.6.2.3. Choix

Pour bénéficier du crédit d'impôt visé à l'alinéa 1^{er}, les contribuables doivent opter pour cette possibilité de manière irrévocable à partir d'une période imposable déterminée (article 289quater, al. 3 CIR 92).

Le contribuable qui a irrévocablement opté pour le crédit d'impôt pour recherche et développement ne peut plus bénéficier de la déduction pour investissement (mod. Article 201 CIR 92).

L'avis en matière de déduction pour investissement (MB 03.02.2009) rappelle que le choix est irrévocable (article 201, dernier al. CIR 92).

4.6.2.4. Taux

Le crédit d'impôt correspond au montant de l'investissement × le taux de la déduction pour investissement × le taux normal de l'impôt des sociétés (le taux prévu à l'article 215, al. 1 CIR 92). Pour le crédit d'impôt unique, il convient de se référer au taux applicable à la déduction pour investissement unique et pour le crédit d'impôt étalé, il convient de se référer au taux applicable à la déduction pour investissement étalée.

4.6.2.5. Limitation crédit reporté en matière de déduction pour investissement

Pour le contribuable qui a opté pour le crédit d'impôt, la déduction pour investissement à reporter est limitée à 580.440 EUR ou, lorsque le crédit reporté excède 2.321.780 EUR, à 25 % du montant (mod. article 201 CIR 92 – montants exercice d'imposition 2024, montants de base 310.000 et 1.240.000 EUR).

4.6.2.6. Crédit d'impôt étalé pour recherche et développement

En ce qui concerne les investissements en recherche et développement visés à l'article 69, § 1^{er}, al. 1, 2°, b) CIR 92, les contribuables peuvent choisir d'étaler le crédit d'impôt pour recherche et développement sur la période d'amortissement de ces immobilisations.

Dans ce cas, le crédit d'impôt étalé pour recherche et développement est égal au taux de l'impôt des sociétés appliqué à l'amortissement admis pour chaque période imposable contenue dans la période d'amortissement, multiplié par le pourcentage prévu à l'article 70, alinéa 2 CIR 92 (article 289sexies CIR 92).

Si lors de la cession ou de la mise hors d'usage d'une immobilisation, le total des crédits d'impôt pour recherche et développement imputés conformément à l'alinéa 1^{er} est in-

férieur au crédit d'impôt pour recherche et développement qui aurait dû être imputé conformément à l'article 289quinquies, un crédit d'impôt pour recherche et développement complémentaire est accordé à due concurrence.

4.6.2.7. Report et remboursement

Le crédit d'impôt pour recherche et développement est imputé intégralement sur l'impôt des sociétés.

En cas d'absence ou d'insuffisance d'impôt pour un exercice d'imposition pour lequel le crédit d'impôt pour recherche et développement peut être imputé, crédit d'impôt pour recherche et développement non imputé pour cet exercice d'imposition, est reporté successivement aux quatre exercices d'imposition suivants.

L'imputation du crédit d'impôt pour recherche et développement reporté sur l'impôt de chacun des exercices d'imposition suivants ne peut toutefois excéder, par exercice d'imposition, 197.350 EUR, ou lorsque le montant total du crédit d'impôt pour recherche et développement reporté à la fin de l'exercice d'imposition précédent excède 789.400 EUR, 25 % de ce montant total (exercice d'imposition 2024).

Le solde de crédit d'impôt pour recherche et développement reporté de l'exercice d'imposition le plus ancien est imputé en premier lieu.

S'il ne peut être imputé pour un exercice d'imposition déterminé sur l'impôt de cinq exercices d'imposition successifs, une partie du crédit d'impôt pour recherche et développement correspondant à cet exercice d'imposition, cette partie est restituée (nouvel article 292bis, § 1 CIR 92).

4.6.2.8. Modification de contrôle, apport, fusion, scission

En cas de prise ou de changement du contrôle d'une société au cours de la période imposable, qui ne correspond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier, le crédit d'impôt non encore imputé qui n'est pas reporté sur l'impôt des sociétés afférent à cette période imposable, ni à aucune autre période imposable ultérieure (article 292bis, § 2 CIR 92).

4.6.2.9. Mesures transitoires

Pour les sociétés qui ont opté pour le crédit d'impôt susmentionné pour un exercice d'imposition déterminé, il convient de déduire du total de la déduction pour investissement reportée à la fin de la période imposable précédente, la partie qui concerne les déductions pour investissements réalisées sur base des articles 69, § 1, al. 1, 2°, a) et b) et 70, al. 2 et ce, pour les trois exercices d'imposition précédents.

La partie déduite dans le cadre de l'alinéa 1 est convertie en un crédit d'impôt pour recherche et développement en la multipliant par le taux normal à l'impôt des sociétés.

Ce crédit d'impôt est censé concerner l'exercice d'imposition précédant celui pendant lequel il a été opté pour le crédit d'impôt.

Par dérogation à l'article 292bis, § 1^{er}, al. 2 et 5, ce crédit d'impôt n'est pas remboursable mais peut être reporté sans limite dans le temps (article 530, § 1^{er} CIR 92).

Pour les mêmes contribuables qui, en application de l'article 70, al. 2, avaient opté pour l'étalement de la déduction pour investissement pour immobilisations corporelles acquises durant des périodes imposables durant lesquelles il n'avait pas été opté pour le crédit d'impôt, le crédit d'impôt étalé pour recherche et développement qui entre en ligne de compte en lieu et place de la déduction pour investissement étalée correspond à l'amortissement acté pendant cette période imposable multiplié par le pourcentage prévu à l'article 70, alinéa 2 et par le taux normal de l'impôt des sociétés (article 530, § 2 CIR 92).

4.6.2.10. Absence d'imputation sur des cotisations spéciales

Le crédit d'impôt ne peut être imputé sur les cotisations spéciales établies conformément aux articles 219 et 219bis CIR 92 (art.292, al.2 CIR 92 tel que mod par la Loi du 04.05.1999 – MB 12.06.1999). Le texte de loi renvoie aux « précomptes » et vu que le crédit d'impôt se trouve parmi les précomptes, celui-ci est considéré comme tel.

4.6.2.11. Cotisation complémentaire en cas de reprise

En ce qui concerne les immobilisations pour lesquelles l'obligation n'est pas respectée, une quotité de crédit d'impôt pour recherche et développement accordé est remboursée sous forme d'un complément d'impôt de la période imposable au cours de laquelle l'inobservation de cette obligation s'est produite (article 82, § 3 AR/CIR 92).

Le taux de cette cotisation est le taux prévu à l'article 215, al.1 CIR 92 majoré de la contribution complémentaire de crise prévue à l'article 463bis CIR 92. En d'autres termes, cela devrait toujours être 33,99 %. Devrait, car il découle du programme de calcul de l'Administration et de l'annexe à la déclaration fiscale que la contribution de crise n'est pas appliquée et le taux s'élève dès lors à 33 %.

Le remboursement peut être soumis à un supplément d'impôt.

Dans la déclaration, le montant de la reprise doit être mentionné dans le cadre 'Remboursement du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé' sous le code 1532 (déclaration de l'exercice d'imposition 2023).

La réglementation s'écarte de celle applicable aux reprises de déductions pour investissements qui intervient via les dépenses non admises (code 1218, déclaration de l'exercice d'imposition 2023).

4.6.2.12. Divers

Le crédit d'impôt pour recherche et développement n'entre pas en ligne de compte pour la détermination des plus-values ou de moins-values ultérieures sur les immobilisations en raison desquelles il a été accordé (article 289septies CIR 92).

CHAPITRE 10 – Calcul de l'imposition

Les dispositions des articles 75 et 76 relatives à des exclusions de la déduction pour investissement s'appliquent également au crédit d'impôt pour recherche et développement (article 289octies CIR 92).

Le Roi détermine les modalités d'application du crédit d'impôt pour recherche et développement, les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour en bénéficier, ainsi que les critères auxquels les brevets et les immobilisations doivent répondre pour donner droit au crédit d'impôt (article 289novies CIR 92). Actuellement, aucun arrêté royal d'exécution n'a été pris.

Une société qui souhaite bénéficier de ce crédit d'impôt doit joindre le formulaire 275W à sa déclaration fiscale.

4.6.3. Crédit d'impôt pour l'augmentation facultative de l'indemnité kilométrique vélo (2024-2026)

Afin d'inciter les employeurs et les travailleurs à revoir l'indemnité vélo applicable, les employeurs du secteur privé qui décident d'augmenter l'indemnité vélo reçoivent une compensation temporaire pour les indemnités vélo attribuées pour des déplacements qui ont eu lieu durant la période du 01.01.2024 à la fin de l'année 2026 et qui ont été octroyées au plus tard le 31.12.2027.

Cette compensation prend la forme d'un crédit d'impôt imputable et remboursable octroyé tant à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes morales (et aux impôts correspondants pour les non-résidents).

Vu son caractère temporaire, ce crédit n'est pas inscrit dans le CIR 92, mais uniquement dans la loi introduisant le crédit d'impôt, à savoir les articles 17 à 19 de la Loi du 22.12.2023 portant des dispositions diverses.

Le montant du crédit d'impôt pour l'augmentation facultative de l'indemnité kilométrique vélo est égal à l'augmentation facultative de l'indemnité kilométrique vélo, limitée à 0,05 EUR, multipliée par le nombre de kilomètres pour lesquels l'indemnité a été accordée.

Par contre, l'augmentation facultative de l'indemnité kilométrique vélo pour laquelle le crédit d'impôt est accordé n'est pas déductible à titre de frais professionnel.

4.6.4. Crédit d'impôt pour l'indemnité kilométrique vélo octroyée en application de la CCT n° 164 (exercices d'imposition 2023 à 2026)

Ce crédit d'impôt (pour l'augmentation obligatoire) s'ajoute au crédit d'impôt visant à compenser l'augmentation facultative de l'indemnité vélo pour les déplacements domicile-lieu de travail (voir ci-dessus).

Entrée en vigueur : applicable aux indemnités kilométriques vélo accordées pour les déplacements effectués à partir du 01.05.2023.

Ce crédit s'applique à l'augmentation de l'indemnité kilométrique vélo accordée par les entreprises pour les déplacements effectués pendant la période du 01.05.2023 au 31.12.2024.

Vu son caractère temporaire, ce crédit n'est pas inscrit dans le CIR 92, mais uniquement dans la loi instaurant le crédit d'impôt, à savoir les articles 30 à 35 de la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses.

4.6.5. Crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service

Dans le contexte de la crise énergétique apparue suite à la guerre en Ukraine de 2022, un « crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour les déplacements de service » a vu le jour.

Compte tenu de sa portée très limitée dans le temps, un examen plus approfondi de ce point sort du cadre de cet almanach. Nous vous renvoyons pour plus d'informations au Guide Expert Impôt des sociétés sur TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

1. INTRODUCTION

Selon la technique utilisée, la réorganisation d'une entreprise entraînera en principe, soit une augmentation de capital, soit une diminution de capital. Sur le plan fiscal, on distingue d'une part, le capital entièrement libéré et, d'autre part, le capital non libéré. Dans la mesure où, en cas d'une diminution de capital, l'imputation se fait sur le capital non libéré (donc sur les réserves taxées ou exonérées), cette diminution de capital est considérée comme une distribution de réserves et elle génère un dividende imposable sur lequel est dû, en principe, d'une part, l'impôt des sociétés, et, d'autre part, le précompte mobilier. Il est donc très important d'avoir une juste notion de la composition du capital de la société. À cette fin, l'Administration tient un tableau spécifique 328 D.

En cas de réorganisation, on peut utiliser les techniques suivantes :

- acquisition des propres actions ;
- apport d'une ou de plusieurs branches d'activité ou apport d'une universalité de biens ;
- répartition intégrale (liquidation) ou partielle de l'avoir social ;
- fusion ou absorption.

2. NOTIONS

2.1. Composition du capital

2.1.1. Introduction

Le capital d'une société peut avoir une origine tant interne qu'externe.

En cas d'incorporation des réserves taxées ou exonérées, à l'occasion d'une augmentation de capital, la formation de capital est d'origine interne.

En cas d'apport en numéraire ou en nature, à l'occasion de la constitution d'une société ou d'une augmentation de son capital, la formation de capital est d'origine externe.

2.1.2. Capital libéré

En cas d'apport ou d'augmentation de capital par une société, le capital libéré est constitué par l'apport des actionnaires. Cet apport peut se faire en numéraire ou en nature (biens mobiliers ou immobiliers, immobilisations corporelles, incorporelles ou financières etc.).

On entend par « capital libéré », tant pour une société résidente que pour une société étrangère, le capital réellement libéré au sens de ce qui est prévu en matière d'impôt des sociétés (article 2, § 1, 6°, b) CIR 92 *juncto* article 184, al. 1 CIR 92).

De telles augmentations de capital sont considérées comme du « capital libéré » pour autant qu'en cas d'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens, le capital libéré par l'apport soit égal à la valeur que cet apport avait au point de vue fiscal dans le chef de l'apporteur (article 184, alinéa 4 CIR 92). Cette dernière réglementation s'applique intégralement en cas d'une fusion ou scission de sociétés en exonération d'impôt.

Les bénéfices, autres que les bénéfices distribués et taxés comme tels, qui sont incorporés au capital (p.ex. dividendes, rémunérations, etc.), ne sont pas considérés comme du capital libéré (article 184, alinéa 1^{er} CIR 92).

2.1.3. Primes d'émission

Les primes d'émission et autres sommes souscrites par des apports réellement libérés en numéraire ou en nature, autres qu'en industrie, à l'occasion de l'émission d'actions ou parts ou de parts bénéficiaires sont assimilées au capital libéré à la condition d'être portées et maintenues à un ou plusieurs comptes distincts dans les capitaux propres au passif du bilan (article 184, alinéa dernier CIR 92).

2.1.4. Participations bénéficiaires

2.1.4.1. Principe

Les sommes perçues à l'occasion de l'émission de participations bénéficiaires doivent désormais être considérées comme du capital libéré (article 184, al. 2 CIR 92).

2.1.4.2. Condition

La condition d'application prévoit que les sommes doivent être portées et maintenues à un ou plusieurs comptes distincts dans les capitaux propres au passif du bilan.

2.1.4.3. Conséquences

Cette assimilation engendre les conséquences suivantes :

- en cas de liquidation de la société (article 209 CIR 92) et en cas de rachat de participations bénéficiaires propres (article 186 CIR), les sommes seront considérées comme du capital libéré ;
- les sommes entrent en considération pour l'application de la déduction pour investissement (voir Chapitre 8,

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises

9, « Déduction pour capital à risque (ou déduction des intérêts notionnels) » ;

- les dividendes attribués aux participations bénéficiaires entrent en ligne de compte pour la déduction RDT ; tant les actions que les participations bénéficiaires doivent être prises en compte pour le calcul de la participation minimum (10 % ou 2,5 millions EUR) (voir Chapitre 8, 4. « Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés ») ;
- les plus-values réalisées lors de la cession des participations bénéficiaires entrent en ligne de compte pour l'exonération des plus-values visée à l'article 192 CIR 92 (voir Chapitre 5, 7, « Exonération totale mais conditionnelle des plus-values sur actions »).

2.1.5. Capital en cas d'échange d'actions

Dans l'éventualité d'un apport d'actions ou parts pour lequel les plus-values sont exonérées en vertu de l'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, et ne tombent pas sous l'exonération des plus-values sur actions ou parts prévue à l'article 192, le capital libéré à l'occasion de l'échange de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport est égal à la valeur d'acquisition des actions ou parts apportées dans le chef de l'apporteur. A défaut de pouvoir établir celle-ci, le capital libéré est censé correspondre à la valeur du capital libéré représenté par les actions ou parts apportées, dans le capital libéré total de la société dont elles sont représentatives. Pour le reste, cet apport est considéré comme une réserve taxée (article 184, § 1 al. 4 CIR 92).

2.1.6. Capital en cas d'apport exonéré (article 184, al. 4 CIR 92)

2.1.6.1. Apport en application de l'article 45, § 1, al.1, 2^o CIR 92

A. L'apport répond aux conditions requises

Dans le cas d'un apport en exonération fiscale d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens (article 45, § 1, premier alinéa, 2^o CIR 92), depuis le 1^{er} janvier 1990, le capital libéré par cet apport est égal à la valeur fiscale nette que cet apport avait dans le chef de l'apporteur (article 184, al. 4 CIR 92).

Par conséquent, l'éventuelle différence positive entre la valeur exprimée de l'apport des actifs et/ou passifs et la valeur fiscale de ceux-ci ne sera pas considérée comme du capital libéré, mais bien comme une plus-value en capital (plus-value exprimée, non réalisée). Cette plus-value sera fiscalement immunisée aussi longtemps que la condition d'intangibilité sera respectée.

Ceci est également valable pour les apports effectués lors de fusions ou scissions.

B. L'apport ne répond pas aux conditions requises

Dans l'éventualité où cette opération n'est pas visée à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, au seul motif que la condition

visée à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 3, 3^o, n'est pas satisfaite, alors :

- le capital libéré par l'apport dans le chef de la société bénéficiaire est censé correspondre à la valeur réelle de l'apport à cette société ;
- la valeur d'acquisition des éléments apportés est censée correspondre à la valeur réelle qu'ils avaient dans le chef de la société apporteuse à la date où l'opération s'est réalisée (art. 184bis, § 1, al. 2 CIR 92).

2.1.6.2. Apport d'un établissement belge à une société belge

A. Texte de loi

Lorsqu'un établissement belge fait l'objet d'un apport à une société résidente, dans les conditions qui rendent l'article 231, §§ 2 et 3, applicable, le capital libéré par cet apport est égal à la valeur fiscale nette que cet établissement avait dans le chef de l'apporteur, au moment de l'opération d'apport, sous déduction :

1. des réserves taxées ;
2. des réserves exonérées (art. 184bis, § 2 CIR 92).

B. Commentaire

Le régime de neutralité fiscale est garanti par le fait que le bénéficiaire de l'apport peut reprendre les réserves immunisées présentes dans l'établissement belge apporté (voir article 231 CIR 92).

A cet effet, le montant du capital libéré à la suite de cette opération est limité à la partie de la valeur fiscale nette des apports qui ne répond pas des réserves taxées ou immunisées antérieurement.

2.1.6.3. Apport d'un établissement étranger (ou éléments) à une société belge

A. Texte de loi

Dans l'éventualité où une société résidente reçoit d'une société étrangère un établissement étranger ou des éléments situés à l'étranger, par suite d'un apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens moyennant l'émission d'actions ou parts représentatives du capital de cette société résidente, exonérée ou non à l'étranger en application de dispositions similaires à l'article 46, la valeur comptable nette de cet établissement reçu ou de ces éléments reçus à l'occasion de cette opération, constituée du capital libéré dans le chef de cette société résidente.

Cette valeur comptable nette est égale à la valeur comptable des actifs de l'établissement ou des éléments diminuée de la valeur comptable des dettes y attachées.

B. Commentaire

La valeur nette comptable de ces apports engendre du capital libéré dans le chef de la société résidente bénéficiaire de l'apport car, avant l'opération, ces éléments échappaient complètement à la réglementation fiscale belge et qu'il ne

peut donc être question de neutralité fiscale en vertu de la législation fiscale belge.

2.1.7. Capital en cas de fusion 'inbound'

A. Texte de loi

Dans l'éventualité où une société résidente absorbe tout ou partie d'une société intra-européenne, à l'occasion ou par suite d'une fusion, scission ou d'une opération y assimilée, le montant du capital libéré par cette opération dans le chef de cette société résidente correspond au capital, aux primes d'émission et aux sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires dans la mesure et les limites visées à l'article 184, alinéas 1^{er} et 2, et dans l'éventualité d'une scission ou d'une opération assimilée à une scission, avec application de la proportion visée à l'article 213.

Les autres éléments des capitaux propres sont considérés comme des réserves taxées, à l'exclusion des réserves exonérées liées à un établissement belge de la société absorbée ou scindée.

Dans les éventualités visées au présent paragraphe, le montant du capital libéré et des bénéfices antérieurement réservés de la société absorbée ou scindée est réduit dans le chef de la société absorbante ou bénéficiaire à concurrence de la partie de l'apport qui n'est pas rémunérée par des actions ou parts nouvelles, émises à l'occasion de l'opération. La réduction est d'abord imputée sur les réserves taxées, ensuite, si ces réserves sont insuffisantes, sur les réserves exonérées et, enfin, sur le capital libéré. Toutefois, dans la mesure où les apports ne sont pas rémunérés en raison du fait que les sociétés absorbantes ou bénéficiaires détiennent des actions ou parts de la société absorbée ou scindée, la réduction est imputée proportionnellement sur le capital libéré et les réserves et, pour ces dernières, en priorité sur les réserves taxées. Aucune réduction n'est imputée sur les plus-values et les subsides en capital, ni, lorsque les apports ne sont pas rémunérés en raison du fait que les sociétés absorbantes ou bénéficiaires détiennent des actions ou parts de la société absorbée ou scindée, sur les réserves exonérées attachées à l'établissement belge, ni en outre sur les réductions de valeur et provisions exonérées, qui se retrouvent comme telles dans la comptabilité des sociétés absorbantes ou bénéficiaires (article 184bis, § 4 CIR 92).

B. Commentaire

Dans ce cas, le capital en question est celui dont question dans une opération transfrontalière dans le cadre de laquelle une société résidente acquiert un établissement étranger ou un élément situé à l'étranger.

Le cas d'une fusion nationale pure et simple ou d'une fusion ou opération y assimilée est traité par les articles 211 et s. CIR 92.

Les deux premiers alinéas de l'article 184bis, § 4 CIR 92 formulent la règle de la reprise du montant du capital libéré existant avant l'opération et la formation de réserves taxées pour l'excédent basées sur la valeur comptable des éléments étrangers repris.

2.1.8. Capital suite à l'immigration d'une société étrangère

A. Texte de loi

Avant l'implémentation de la directive fusions, il n'existait pas de dispositions particulières applicables en cas d'immigration d'une société étrangère vers la Belgique. Il existait bien une réponse d'un ministre à une question parlementaire (QP 11.12.1995) dont les lignes directrices ont été introduites dans la loi du 11.12.2008 (MB 12.01.2009) implémentant la directive fusions dans le CIR 92.

Les lignes directrices sont les suivantes :

- En ce qui concerne le capital libéré :
 - Dans l'éventualité où une société étrangère transfère en Belgique son capital, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et par suite de ce transfert, est soumise à l'impôt des sociétés belge, dans le chef de la société résidente apparue suite à ce transfert, le montant du capital libéré est censé correspondre au capital, aux primes d'émission et aux sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires dans la mesure et les limites visées à l'article 184, alinéas 1^{er} et 2, (article 184bis, § 5, al. 1 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA) ;
- En ce qui concerne les réserves :
 - Les autres éléments des capitaux propres sont considérés comme des réserves taxées à l'exclusion des réserves exonérées liées à un établissement belge dont disposait cette société étrangère avant le transfert.
- Avec comme conséquence que :
 - le versement de ces réserves est soumis au pré-compte mobilier ;
 - les réserves taxées à l'étranger ne seront plus soumises à l'ISOC belge.

Par dérogation à l'alinéa 2, les autres éléments des capitaux propres transférés de l'étranger sont considérés comme des réserves exonérées s'il s'agit du transfert d'une société telle que visée à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, sauf si cette société est établie dans un état membre de l'Union européenne et y est soumise aux dispositions du droit commun en matière des impôts.

L'exonération visée à l'alinéa 3 s'applique et reste d'application dans la mesure où cette quotité est portée et maintenue à un ou plusieurs comptes distincts du passif et où elle ne sert pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques (article 184bis, § 5, al. 3 CIR 92).

B. Commentaire

L'article 184bis, § 5 CIR 92 vise le transfert de siège d'une société étrangère vers la Belgique.

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises

Dans ce cas, les mêmes règles s'appliquent que pour une société belge qui, à la suite d'une opération de fusion, de scission ou toute opération y assimilée d'une société intra-européenne, bénéficie d'un établissement étranger ou d'éléments situés à l'étranger (voir article 184bis, § 3 CIR 92).

La disposition prévue à l'article 184bis, § 5, al. 3 CIR 92 (assimilation à des réserves immunisées) a pour conséquence que les réserves seront taxées dès que la condition d'intangibilité n'est plus respectée.

L'impôt des sociétés étranger qui est remboursé à une société "immigrée", à partir du moment où la société a réellement transféré son siège social en Belgique, doit être considéré comme un revenu imposable en Belgique (QP 26.02.1997).

2.1.9. Capital lors de la conversion d'une ASBL (IPM) en société à finalité sociale (ISOC)

Si une ASBL soumise à l'impôt des personnes morales est transformée en une société à finalité sociale soumise à l'impôt des sociétés, l'actif net de cette asbl, qui représente le fonds social de cette dernière, ne peut être assimilé à du capital libéré sur le plan fiscal (art. 184, al. 5 CIR 92).

Ce fonds social, qui est repris dans le capital d'une société à finalité sociale ou qui a été comptabilisé dans un compte de réserve indisponible, sera considéré comme une réserve immunisée pour autant que la condition d'intangibilité visée à l'article 190 CIR 92 soit maintenue en permanence.

Par dérogation à ce qui précède, les dispositions de l'article 214 CIR 92 peuvent, en principe, s'appliquer si la transformation se situe complètement dans le champ d'application de l'impôt des sociétés (par exemple : transformation d'une ASBL soumise à l'impôt de sociétés en une société à finalité sociale soumise elle aussi à l'impôt des sociétés).

2.1.10. Capital lors de la conversion d'une association d'assurance mutuelle

Sans préjudice de l'application de l'article 210, § 1^{er}, 3^o, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé dans le livre II, titre III, chapitre Ier, section II, de la Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance, qui compose le capital d'une société ou qui a été comptabilisé à un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies (article 184ter, § 1, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA).

2.1.11. Réserves et bénéfices incorporés au capital

Ne sont pas considérés comme du capital effectivement libéré, l'incorporation dans le capital libéré de bénéfices, autres que les bénéfices distribués, imposés comme tels et qui, par conséquent, ont été soumis à leur propre régime fiscal (article 184, premier alinéa CIR 92).

En conséquence, les réserves, plus-values et bénéfices incorporés au capital qui, soit lors de l'incorporation au capi-

tal, soit à un quelconque autre moment auraient été imposés dans le chef des associés ou des actionnaires, ne sont pas considérés comme du capital réellement libéré.

2.1.12. Remboursement d'une partie du capital libéré en cas de réduction de capital

Le montant du capital réellement libéré qui, dans le cadre des conditions et des exigences de forme, est remboursé aux associés ou aux actionnaires d'une société, est considéré comme une réduction de capital dont il faut tenir compte pour la détermination du calcul de la base imposable à prendre en considération pour le capital réellement libéré (article 184, al. 1 CIR 92).

Les mêmes conditions s'appliquent lors du remboursement des primes d'émission visées ci-avant.

2.1.13. Réduction de capital imputée au pro rata

Jusqu'au 31.12.2017, on pouvait librement déterminer sur quoi une réduction de capital s'opérerait. C'était basé sur le droit des sociétés (qui en matière de fiscalité constitue le droit commun (Com.IR 18/30) (GEMIS, G., 'Kapitaalverminderingen krijgen een complex fiscaal prijskaartje', Fisc. Act. 2017/31, p. 1-4). Pour autant qu'elle se rapportait à du capital libéré, la réduction de capital ne donnait pas lieu à un dividende imposable.

À partir du 01.01.2018, la réduction de capital doit être imputée au pro rata sur les réserves taxées et sur le capital libéré ainsi que sur les éventuelles réserves exonérées incorporées au capital.

Cette imputation ne porte pas atteinte au principe selon lequel un remboursement de capital libéré s'effectue sans prélèvement d'impôt.

Un remboursement de capital libéré ou de sommes assimilées au capital libéré peut ainsi donner lieu à la taxation de certaines réserves.

Les dispositions préservent la neutralité fiscale entre les actions ou parts représentatives du capital libéré et n'entraîneront pas la taxation du capital libéré représenté par ces actions ou parts.

Entrée en vigueur le 01.01.2018 et applicable aux opérations de réduction de capital et de remboursement de primes d'émission ou de parts bénéficiaires assimilées à du capital libéré qui sont décidées par l'assemblée générale à partir du 01.01.2018.

2.1.14. Capital libéré dans le cadre d'une plus-value interne

Dans l'objectif de contrer les mécanismes d'optimisation fiscale entourant les opérations de plus-values internes, le législateur a prévu un système de neutralité fiscale. Ce système consiste à considérer qu'une partie de la valeur des participations apportées, dans la mesure où elle correspond à la plus-value réalisée par l'apporteur, ne sera pas considérée comme du capital libéré mais comme une réserve taxée.

Avec pour conséquence que du PRM sera retenu en cas de distribution ultérieure.

Dans l'éventualité d'un apport d'actions ou parts pour lequel les plus-values, soit, sont exonérées en vertu de l'article 45, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, et ne tombent pas sous l'exonération des plus-values sur actions ou parts prévue à l'article 192, soit, ne sont pas imposables conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, premier tiret, ou à l'article 228, § 2, 9^o, h, le capital libéré à l'occasion de l'échange de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport est égal à la valeur d'acquisition des actions ou parts apportées dans le chef de l'apporteur (article 184, al. 3, première phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 25.12.2016).

A défaut de pouvoir établir celle-ci, le capital libéré est censé correspondre à la valeur du capital libéré représenté par les actions ou parts apportées, dans le capital libéré total de la société dont elles sont représentatives (article 184, al. 3, deuxième phrase CIR 92).

Pour le reste, cet apport est considéré comme une réserve taxée (article 184, al. 3, troisième phrase CIR 92).

Par « pas imposables conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, premier tiret », il faut entendre « pas imposable comme plus-value interne parce que l'opération cadre avec une gestion normale d'un patrimoine privé ».

2.1.15. Utilisation du capital pour constituer des réserves ou pour apurer des pertes

La part du capital réellement libéré qui est affectée aux réserves ou à l'apurement des pertes est assimilée à une réduction de capital dont il faut tenir compte pour le calcul de la base imposable.

Par conséquent, les primes d'émission qui, lors de leur création ou par la suite, ont été reprises en réserves ou affectées à l'apurement de pertes, ne peuvent également être assimilées à du capital réellement libéré.

Remarquons que, même si les pertes comptables disparaissent du bilan suite à une réduction de capital, cette réduction n'empêche pas la récupération fiscale des pertes apurées (Cass., 30.01.1939).

2.1.16. Affectation du capital libéré au rachat d'actions propres ou au partage partiel de l'avoir social

La partie du capital libéré représenté par les actions propres rachetées est toujours considéré comme une réduction de capital au moment du rachat (article 188 CIR 92). Ce qui précède est également valable pour ce qui concerne la partie du susdit capital de l'associé décédé, démissionnaire ou exclu lors du partage partiel de l'avoir social.

2.1.17. Avances faites par des dirigeants d'entreprise

À partir de l'exercice d'imposition 1993, les avances productives d'intérêt, faites par des actionnaires ou des dirigeants d'entreprise au sens de l'article 32, premier alinéa,

ou par leur conjoint ainsi que par leur enfant mineur, ne sont plus considérées comme du capital effectivement libéré (article 16, Loi 28.07.1992 – MB 31.07.1992).

Lorsqu'une avance productive d'intérêts est apportée dans le capital, cela est considéré comme du capital réellement versé. Il s'agit toutefois d'un apport en nature pour lequel un rapport révisoral est requis.

2.1.18. Revalorisation du capital

Le capital effectivement libéré, déterminé comme ci avant, est revalorisé par les coefficients de revalorisation visés à l'article 2, § 1, 7^o CIR 92.

Ces coefficients, qui tiennent compte de l'année durant laquelle le capital a été totalement libéré ou remboursé, sont les suivants :

Année durant laquelle le capital a été libéré ou remboursé	Coefficient de revalorisation
1918 et précédentes	16,33
1919	11,49
1920	6,15
1921	6,30
1922	6,43
1923	4,37
1924	3,89
1925	4,02
1926	2,72
1927 jusque 1934 inclus	2,35
1935	1,86
1936 jusque 1943 inclus	1,70
1944 jusque 1948 inclus	1,14
1949	1,10
1950 et suivantes	1,00

2.2. Disposition anti-abus de droit en cas de réorganisations immunisées

2.2.1. Introduction

Jusqu'à présent, une réorganisation (fusion, scission, ...) ne pouvait être immunisée d'impôt que si le contribuable démontrait que l'opération répondait à des « besoins économiques et financiers ».

En pratique, celui qui souhaitait faire usage de cette immunité devait démontrer que l'opération répondait aux conditions requises.

Une exonération était refusée lorsqu'aucun motif économique objectif n'était démontré, même si les objectifs

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises

n'étaient pas fiscaux. Les motifs personnels et les intérêts des actionnaires n'étaient pas admis par le fisc, alors que la jurisprudence était partagée.

Cette disposition était trop stricte et non conforme à la Directive fusions.

C'est pour cette raison qu'une nouvelle mesure anti-abus a été introduite dans le CIR 92 (Loi du 11.12.2008 – MB 12.01.2009 implémentant la directive fusions dans la Loi belge). Elle est applicable dans le cadre de divers régimes de restructurations en neutralité fiscale (apports de branches d'activité, fusions et scission).

Cette disposition est conforme à la Directive fusions.

La nouvelle disposition est contenue dans l'article 183bis CIR 92.

L'ancienne disposition anti-abus de droit est maintenue dans les articles 207, al.8 et 292bis, § 2 CIR 92.

2.2.2. Disposition légale

Pour l'application des articles 45, § 1er, alinéa 1^{er}, 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, 95, alinéa 1^{er}, 211, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et 231, § 2, alinéa 1^{er}, l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

2.2.3. Répartition de la charge de la preuve

A priori une présomption d'exonération

L'article 183bis CIR 92 établit que l'exonération constitue la règle.

Preuve de la fraude fiscale ou évasion fiscale

Si l'Administration souhaite taxer l'opération, elle doit apporter la preuve du fait que l'objectif principal ou un des objectifs constitue une fraude ou évasion fiscale.

Présomption légale de fraude ou d'évasion fiscale

Il existe bien une présomption de fraude ou d'évasion fiscale en cas d'absence d'intentions objectives réelles.

La directive ne décrit pas quelles doivent être ces intentions. A titre d'exemple, sont citées les restructurations et les rationalisations des activités. Ne sont pas admis comme des motivations réelles, les intérêts personnels, familiaux ou des actionnaires, bien qu'en ce qui concerne ces derniers, la jurisprudence soit partagée (p.ex. Gand, 27.01.2009).

Présomption réfragable de fraude ou d'évasion fiscale

Il existe une présomption réfragable de fraude ou d'évasion fiscale en cas d'absence d'intentions objectives réelles.

Le contribuable peut apporter la preuve contraire.

Il peut établir que, nonobstant l'absence de motifs réels, l'objectif principal n'est pas de nature fiscale.

Il peut établir qu'il existe d'autres motifs non réels que les motifs familiaux ou personnels. Il convient d'apporter la preuve du fait qu'un des objectifs de l'opération n'est pas la fraude ou l'évasion fiscale.

2.3. La valeur fiscale nette du bien

L'article 184ter, § 3 CIR 92 introduit par la loi implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 a pour objectif de donner une base légale à la définition donnée par l'Administration à la notion de « valeur fiscale nette ». Il s'agit en fait d'un entérinement d'un texte plus détaillé du commentaire administratif (Com.IR 211/37).

Un seul élément

La valeur fiscale nette d'un élément est la valeur comptable de cet élément, corrigée pour :

- les plus-values exprimées non taxées de quelque nature que ce soit, sauf dans la mesure où le montant de cette plus-value se retrouve parmi les réserves taxées du fait du rejet en tant que frais professionnels d'amortissements de cette plus-value exprimée, et à l'exception des plus-values visées à l'article 511, § 2, provenant de la réévaluation des certains actifs ;
- les amortissements non admis en tant que frais professionnels et, sauf pour ce qui concerne des actions ou parts autres que les actions ou parts propres de la société, des réductions de valeur non admises en déduction ;
- les sous-estimations de stocks ou d'actifs et les surestimations de passifs, prises en considération fiscalement.

Un ensemble d'éléments

La valeur fiscale nette totale des éléments visés à l'alinéa 1^{er} transférés par une société, un établissement ou un apport, déterminée à l'occasion d'un apport de branche d'activité ou d'universalité de biens, d'une fusion, d'une scission ou d'une opération y assimilée, est déterminée sous déduction de toutes les dettes vis-à-vis de tiers qui y sont attachées, et est égale à la différence entre la valeur fiscale des actifs apportés et la valeur fiscale des dettes apportées, diminuée des réductions de valeur exonérées pour pertes probables et des provisions exonérées pour risques et charges visées à l'article 48, à l'exclusion néanmoins de la provision pour passif social, pour autant qu'elles se retrouvent en tant que telles dans la comptabilité des sociétés absorbantes ou bénéficiaires. Cette valeur fiscale nette totale ne peut être inférieure à zéro.

3. ACQUISITION DES ACTIONS PROPRES**3.1. Réduction de capital**

Lors de l'acquisition d'actions propres, le capital libéré de la société est, sur le plan de la technique fiscale, déduit de la quote-part de celui-ci représentée par les actions ou parts acquises (article 188, alinéa 1^{er} CIR 92). Etant donné que le capital ne peut pas être entamé par l'acquisition (voir ci-avant : l'acquisition peut se faire exclusivement au moyen du bénéfice susceptible d'être distribué), cette quotité est considérée comme une réserve taxée, incorporée au capital.

3.2. Distribution de dividendes

La différence positive entre le prix d'acquisition (ou, à défaut, la valeur réelle de ces actions..., p.ex. en cas de donation ou d'échange) et la quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré représenté par les actions propres acquises est considérée comme un dividende distribué (article 186, alinéa 1^{er} CIR 92).

Lorsque, avant la dissolution ou la mise en liquidation de la société, les actions sont acquises aux conditions prescrites par le Code des Sociétés, le dividende distribué n'est cependant pas soumis à l'impôt des sociétés dans le chef de la société bénéficiaire, sauf (article 186, alinéa 2 CIR 92) :

- au moment et dans la mesure où des réductions de valeur sont actées sur les actions acquises ;
- au moment et dans la mesure de l'aliénation des actions ;
- au moment où les actions sont détruites ou nulles de plein droit ;
- et, bien entendu, au plus tard lors de la dissolution ou de la mise en liquidation de la société.

Dans les cas visés sub b à d, ci-avant, le dividende impossible est, le cas échéant, diminué des réductions de valeur déjà comptabilisées et taxées.

3.3. Précompte mobilier

Un précompte mobilier au taux normal doit être retenu sur ce dividende (article 269, § 1, 1^o CIR 92).

3.4. Impact fiscal

Hormis en ce qui concerne l'obligation de retenue et de déduction du précompte mobilier, il n'est pas certain que cette distribution de bénéfices sera effectivement taxée à l'impôt de sociétés. En effet, le rachat d'actions propres est immunisé dans la mesure où le dividende taxable est imputé sur des réserves taxées. Le dividende taxable est compensé par une diminution des réserves taxées à due concurrence. Par conséquent, l'acquisition d'actions propres est une opération nulle au niveau de l'impôt de sociétés.

Les bénéficiaires soumis à l'impôt des personnes physiques ne sont pas tenus de mentionner le dividende précité dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques (article 313, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92). Si le bénéficiaire est une société belge assujettie à l'impôt des sociétés, elle peut dé-

duire le dividende précité à titre de revenus définitivement taxés (majoré du précompte mobilier) (article 202, 2^o ; CIR 92).

4. PARTAGE PARTIEL DE L'AVOIR SOCIAL**4.1. Introduction**

En cas de décès, de démission ou d'exclusion d'un associé d'une société de personnes, on lui attribue sa quote-part de l'avoir social de la société, sauf s'il transfère ses actions à un autre associé ou si ses ayants droit prennent sa place d'associé.

En général, cette quote-part reprend :

- sa quote-part du capital social ;
- sa quote-part dans les réserves taxées et exonérées de la société ;
- sa quote-part dans les plus-values latentes ;
- sa quote-part dans les bénéfices de l'exercice social courant ;
- le remboursement éventuel de son compte courant.

4.2. Aspects fiscaux

En cas de partage partiel de l'avoir social d'une société de personnes, la différence positive entre les sommes allouées en espèces ou autrement (p.ex. en titres) et la quote-part de l'associé du capital libéré, éventuellement réévaluée est considérée comme un dividende distribué (article 187 CIR 92).

Si, à l'occasion du partage partiel de l'avoir social d'une société, aucune diminution de capital n'est effectuée, la quote-part de l'associé dans le capital libéré de la société est déduite du capital libéré selon la technique fiscale (article 188, alinéa 1^{er} CIR 92). Etant donné que le capital n'est pas entamé par le partage partiel de l'avoir social, cette quotité est considérée comme une réserve taxée, incorporée au capital.

Un précompte mobilier au taux normal doit être retenu sur ce dividende (article 269, § 1, 1^o CIR 92). Cette obligation de retenue s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 01.01.2003.

Le précompte mobilier ne doit pas être retenu sur la partie des dividendes attribuée ou octroyée en cas de partage partiel de l'avoir social par une société coopérative reconnue conformément à l'article 8:4 du CDS (article 264, al. 1, 2^oter CIR 92).

Hormis en ce qui concerne l'obligation de retenue et de déduction du précompte mobilier, il n'est pas certain que cette distribution de bénéfices sera effectivement taxée à l'impôt des sociétés. En effet, le rachat d'actions propres est immunisé dans la mesure où le dividende taxable est imputé sur des réserves taxées. Le dividende taxable est compensé par une diminution des réserves taxées à due concurrence. Par conséquent, l'acquisition d'actions propres est une opération nulle au niveau de l'impôt de sociétés.

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises

En outre, le bénéficiaire de la rémunération n'est pas tenu de mentionner le dividende précité dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques (article 313, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92). Si le bénéficiaire est une société belge, assujettie à l'impôt des sociétés, elle peut déduire le dividende précité (qui n'est pas majoré du précompte mobilier) à titre de revenus définitivement taxés (article 202, 2^o CIR 92).

Le partage partiel de l'avoir social d'une société est donc une technique parfaite et fiscalement justifiée pour distribuer, en exonération d'impôt, des liquidités de la société, même si c'est en cas de démission, de décès, ou d'exclusion d'un associé. On remarque que si le partage est imputé essentiellement sur les réserves taxées, ces réserves ne peuvent plus être envisagées lors de la liquidation de la société, de sorte que si l'impôt des sociétés est dû, le cas échéant, (dans la mesure où l'imputation se fait sur les réserves exonérées ou dans la mesure où la distribution correspond aux bénéfices de liquidation), l'impôt devra bien entendu être supporté par les associés restants.

Le partage partiel de l'avoir social d'une société peut faire, soit l'objet d'une allocation unique, soit d'une allocation par fractions successives au cours de plusieurs périodes imposables. Dans le dernier cas, on ne parle d'un dividende imposable en principe que dès le moment où le montant cumulé des allocations par fractions successives dépasse la quote-part de l'associé dans le capital réellement libéré.

5. PARTAGE DE L'AVOIR SOCIAL PAR SUITE DE DISSOLUTION DE LA SOCIÉTÉ OU DE TOUTE AUTRE CAUSE

5.1. Introduction

En cas de dissolution ou de mise en liquidation d'une société, l'avoir social est intégralement distribué aux actionnaires ou associés, soit en une seule fois, soit par fractions successives. Cette distribution comprend généralement :

- le capital de la société ;
- les réserves taxées et exonérées de celle-ci ;
- les bonis de liquidation.

5.2. Aspects fiscaux

Comme pour toute autre société, le bénéfice taxable d'une société en liquidation est déterminé sur base de la variation des réserves augmentée des dépenses non admises et des dividendes.

Résultats d'exploitation

Les résultats d'exploitation obtenus durant la période de liquidation sont soumis aux règles normales de l'impôt des sociétés (article 208, al.1 CIR 92).

Résultats de la liquidation

Les bénéfices des sociétés en liquidation comprennent aussi les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social (art.208, al.2 CIR 92).

Ceci implique que lorsqu'une société dissoute transmet directement ses actifs ou une partie de ceux-ci à ses actionnaires ou associés, il convient de tenir compte de la valeur réelle des actifs distribués au moment de leur distribution pour déterminer le bénéfice.

Dans ce cadre, il convient de noter que dans le calcul des versements anticipés, il doit être tenu compte des plus-values réalisées dans le cadre de la liquidation.

Le liquidateur ne peut distribuer plus que le patrimoine social disponible après paiement de l'impôt des sociétés et de la retenue du précompte mobilier. Ceci réduit les dividendes mais augmente les dépenses non admises et l'opération est neutre fiscalement.

Dividendes

En cas de partage de l'avoir social d'une société, par suite de dissolution ou de toute autre cause, l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces ou autrement, sur la valeur du capital libéré, éventuellement réévaluée, est considéré comme un dividende distribué (article 209, alinéa 1^{er} CIR 92).

Etant donné qu'il s'agit en l'occurrence du partage intégral de l'avoir social de la société, le législateur a même défini l'ordre dans lequel les sommes réparties doivent être imputées sur les différentes composantes de cet avoir, à savoir (article 209, alinéa 2 CIR 92) :

1. d'abord sur la valeur du capital libéré, éventuellement réévaluée ; cette partie des sommes réparties reste non imposable car il s'agit du remboursement de l'apport initial des associés ou des administrateurs ;
1^o/1 ensuite des réserves de liquidation visées aux articles 184quater ou 541 ;
2. ensuite sur les réserves taxées antérieurement, y compris les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de la dissolution ou de la liquidation de la société (ces plus-values sont soumises à l'impôt des sociétés pour la période imposable au cours de laquelle elles ont été réalisées ou constatées – article 208, alinéa 2 CIR 92) ; cette partie des sommes réparties est également non imposable, car le dividende imposable est compensé par une diminution équivalente des réserves taxées ;
3. et enfin sur les réserves exonérées antérieurement ; à la suite du non-respect de la condition d'intangibilité, cette partie des sommes réparties est bien évidemment taxée au taux normal de l'impôt des sociétés.

Un précompte mobilier au taux normal doit être retenu sur ce dividende (article 269, § 1, al. 1, 1^o CIR 92).

Paiement effectif de l'impôt

Hormis en ce qui concerne l'obligation de retenue et de paiement du précompte mobilier, il n'est pas certain que cette distribution de bénéfices sera effectivement taxée à l'impôt de sociétés. En effet, le rachat d'actions propres est immunisé dans la mesure où le dividende taxable est imputé sur des réserves taxées. Le dividende taxable est compensé par une diminution des réserves taxées à due concurrence.

Par conséquent, l'acquisition d'actions propres est une opération nulle au niveau de l'impôt de sociétés.

En résumé, on peut établir, qu'en général, durant toute la période de liquidation, une société dissoute est taxable sur la totalité de ses revenus perçus durant la période de liquidation (y compris les plus-values réalisées ou constatées après le partage) à augmenter des réserves exonérées antérieurement et devenues taxables par leur paiement.

Dividendes dans le chef du bénéficiaire

Le bénéficiaire des sommes réparties n'est d'ailleurs pas tenu de mentionner le dividende précité dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques (principe du précompte mobilier libératoire, cf. article 313, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 92).

Si le bénéficiaire est une société belge assujettie à l'impôt des sociétés, elle peut déduire le dividende précité (majoré du précompte mobilier) à titre de revenus définitivement taxés (article 202, 2^o CIR 92). Une moins-value éventuelle n'est déductible qu'à concurrence de la perte en capital libéré (article 198, 7^o CIR 92).

Opérations assimilées à la dissolution

La réglementation précitée s'applique également aux cas décrits à l'article 210 CIR 92.

6. FUSIONS ET SCISSIONS

6.1. Introduction

D'après le Ministre des Finances, une fusion ou une scission peut se produire :

- soit, conformément aux dispositions du droit des sociétés, de sorte que l'opération est reprise automatiquement et obligatoirement sous le régime d'exonération visé par l'article 211 CIR 92 ;
- soit, par une dissolution anticipée des sociétés à absorber et l'apport de l'avoir dans les sociétés absorbantes par les liquidateurs, de sorte que l'opération est reprise automatiquement et obligatoirement sous le régime d'exonération visé par l'article 210 CIR 92.

Compte tenu des conditions fiscales figurant à l'article 211 CIR 92, pour les fusions et scissions en exonération d'impôt, une telle opération ne peut être reprise dans le champ d'application de l'article 210 (opération taxée), que si cette opération est réalisée :

- suite à la dissolution et la liquidation anticipée des sociétés absorbées ;
- compte tenu de la réglementation en matière du droit des sociétés, mais sans répondre à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ;
- sans tenir compte de la réglementation en matière du droit des sociétés.

Même si toutes les conditions d'exonération sont remplies, la fusion ou la scission est imposée partiellement dans la mesure où l'apport n'est pas intégralement rémunéré par

des nouvelles actions ou parts de la société absorbante. Tel sera le cas pour les fusions ou scissions entre des sociétés possédant des participations croisées ou avec paiement d'une soulte en espèces, à concurrence de maximum 1/5 (1/10 à partir du 1^{er} juillet 1996) de la valeur nominale des actions ou parts attribuées.

6.2. Définitions dans le CIR 92

Conformément à la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, les notions suivantes ont été insérées à l'article 2, 6^o/1 CIR 92 :

'Fusion par absorption, fusion par constitution d'une nouvelle société, scission par absorption, scission par constitution de nouvelles sociétés, scission mixte, opération assimilée à la fusion par absorption et opération assimilée à la scission, ou, en abrégé, « fusion, scission et opération assimilée à une fusion ou à une scission »

Et à l'article 2, 6^o/2 CIR 92 :

'Apport d'universalité et apport de branche d'activité.'

6.3. Opérations imposables

Conformément aux dispositions de l'article 210 CIR 92, les dispositions des articles 208 à 209 CIR 92 (voir n^o 11.5, ci-avant), sont également d'application :

1. en cas de fusion par absorption, de fusion par constitution d'une nouvelle société, de scission par absorption, de scission par constitution de sociétés nouvelles, de scission mixte ou d'opération assimilée à une fusion par absorption ;

1^obis en cas d'opération assimilée à une scission ;

2. en cas de **dissolution** sans qu'il y ait partage total de l'avoir social, autre que dans les cas visés sub 1 et 1^obis ;

2^obis en cas de transfert, sans dissolution, de tout ou partie de l'avoir social dans le cadre d'une opération analogue à celles visées au 1^obis ;

3. en cas d'adoption d'une autre forme juridique, sauf dans les cas visés articles 14:2 à 14:14, 15:32 à 15:33 et 16:10 à 16:11 du Code des sociétés et des associations et dans les autres cas d'adoption d'une autre forme juridique pour autant que celle-ci se réalise sans rupture de la personnalité juridique et en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation ;

4. en cas de transfert à l'étranger du principal établissement ou du siège de direction ou d'administration ;

5. en cas d'agrément par l'Autorité des services et marchés financiers en tant que société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, ou en tant que société immobilière réglementée, sauf lorsque au moment de l'agrément, elle était déjà agréée en tant que société à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, ou en tant que société immobilière réglementée, ou était

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises

déjà inscrite en tant que fonds d'investissement immobilier spécialisé auprès du SPF Finances ;

6. en cas d'inscription en tant que fonds d'investissement immobilier spécialisé auprès du SPF Finances, sauf lorsque au moment de l'inscription, il était déjà agréé en tant que société à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, ou en tant que société immobilière réglementée, par l'Autorité des services et marchés financiers ;

7. en cas d'agrément comme entreprise agricole visée à l'article 8:2 du CDS, sauf maintien de l'assujettissement à l'impôt des sociétés ;

8. dans le cas où une entreprise agricole visée à l'article 8:2 du CDS cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés.

Les articles 208 et 209 sont également applicables dans le cas où une société cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales (article 210/1, al. 1 CIR 92).

Cela implique que, dans les cas précités, la différence positive entre la valeur des nouvelles actions attribuées et le capital réellement libéré, éventuellement revalorisé, de(s) (la) société(s) reprise(s), est considérée comme un boni de liquidation imposable qui, dans la mesure où il est imputé aux plus-values et réserves exonérées, sera imposable comme dividende suite au non-respect de la condition d'intangibilité.

Un précompte mobilier au taux normal doit être retenu sur ce dividende (article 269, § 1, 1^o CIR 92).

La société absorbante augmente son capital par la valeur d'apport convenue. Cette partie du capital est fiscalement considérée comme du capital libéré dans le chef des sociétés absorbantes.

Dans le chef de la société absorbante, les amortissements, plus-values et moins-values sont calculés sur base de la valeur d'apport des éléments apportés (donc il n'y a pas de neutralité fiscale).

Les actionnaires de(s) (la) société(s) absorbée(s) obtiennent, soit de nouvelles actions des sociétés absorbantes, soit une indemnisation en argent. La plus-value qu'ils réalisent n'est pas imposable car la taxation dans le chef des sociétés dissoutes et liquidées équivaut à une taxation définitive.

Ainsi les actionnaires privés ne doivent pas déclarer les plus-values réalisées à l'impôt des personnes physiques et les sociétés peuvent éliminer les plus-values réalisées de leur résultat fiscal au cours de la quatrième opération (à concurrence de 95 %).

En cas de fusion par absorption, de fusion par constitution d'une nouvelle société, de scission par absorption, de scission par constitution de nouvelles sociétés, de scission mixte et d'opération assimilée à la scission, réalisées conformément aux dispositions du Code des sociétés et de l'arrêté royal portant exécution du même Code, dans le chef

de la société absorbante ou bénéficiaire (article 210, § 4 CIR 92) :

- le capital libéré par l'apport est censé correspondre à la valeur réelle de l'avoir social, visée au § 2 ou au § 3, alinéa 2, qui est apporté à cette société, dans la mesure où les apports sont rémunérés par des actions ou parts nouvelles, émises à cette fin ;
- la valeur d'acquisition des éléments apportés est censée correspondre à la valeur réelle qu'ils avaient dans le chef de la société absorbée ou scindée à la date où l'opération s'est réalisée.

6.4. Opérations exonérées

A. Conditions de l'exonération

Conformément aux dispositions de l'article 211 CIR 92, le régime d'exonération prévu par l'article précité s'applique uniquement si l'opération répond aux conditions suivantes :

Conditions générales

L'alinéa 1^{er} est uniquement applicable à la condition que :

- la société absorbante ou bénéficiaire soit une société résidente ou une société intra-européenne ;
- l'opération répond au prescrit de l'article 183bis (voir Chapitre 11, 2.2, « Disposition anti-abus de droit en cas de réorganisations immunisées »).

Condition spécifique en cas de reprise par une société étrangère

Dans l'éventualité où la société absorbante ou bénéficiaire est une société intra-européenne, l'alinéa 1^{er} s'applique en ce qui concerne :

- les éléments reçus du fait de l'opération qui sont affectés et maintenus dans un établissement belge visé à l'article 229, § 1^{er}, dont dispose la société absorbante ou bénéficiaire en Belgique du fait ou non de cette opération, et qui contribuent à la réalisation des résultats de cet établissement qui sont pris en considération pour la base imposable en application de l'article 233 ;
- et les réserves exonérées des sociétés absorbées ou scindées, autres que les réserves exonérées liées à un établissement étranger, qui se retrouvent dans les capitaux propres de l'établissement belge précité.

Reprise fiscale partielle possible

Une opération de fusion ou de scission dans le cadre de laquelle la société absorbante ou bénéficiaire est une société intra-européenne, peut engendrer une reprise fiscale partielle.

Le souhait de maintenir un établissement belge n'est pas une condition de type « tout ou rien ».

Lorsqu'une société absorbante ou bénéficiaire cède un certain nombre d'éléments à son siège de direction étranger, mais maintient un établissement stable, le caractère fiscalement neutre sera préservé mais sera repris proportionnellement aux éléments cédés.

Rétroactivité

La rétroactivité comptable est acceptée par l'Administration fiscale pour autant que, durant cette période, aucune opération exceptionnelle n'est intervenue ou aucun résultat exceptionnel n'a été obtenu ou est attendu qui pourrait avoir des conséquences sur les fonds propres d'une des deux sociétés (ruling 600.003 du 23.03.2006).

Dans son commentaire, l'Administration indique que la rétroactivité d'un acte de société n'est en principe pas opposable à l'Administration. On peut donc uniquement déroger à ce principe lorsque :

- l'opération correspond à la réalité et concerne une courte durée ;
- le délai de sept mois semble être accepté : le commentaire indique qu'un délai de plus de sept mois ne peut être considéré comme une courte durée dans des circonstances normales ;
- l'opération n'entrave pas la bonne application de la réglementation fiscale (Com.IR 211/12-14).

A titre d'exemple, on cite : une société ayant des pertes fait l'objet d'une scission. La société cessionnaire va influencer sa valeur fiscale nette durant la période rétroactive par une distribution de dividendes. Ceci réduit la valeur fiscale nette de la société cessionnaire et également la valeur de la proportion dont il devra être tenu compte pour le calcul des pertes fiscales reportables.

La doctrine considère que la rétroactivité jusqu'à une période imposable précédente n'est pas autorisée. Cela découle aussi implicitement du commentaire administratif (Com.IR 211/14) qui dispose que l'opération est censée avoir eu lieu le premier jour de la période imposable.

B. Principe de neutralité

a. Au niveau des sociétés absorbées

Conformément aux dispositions de l'article 211, § 1, alinéa 1^{er} CIR 92, ne sont pas imposables en cas d'une fusion ou d'une scission exonérée d'impôts :

- les plus-values exprimées ou non, non réalisées visées à l'article 44, § 1, 1^o CIR 92 ;
- les plus-values temporairement et conditionnellement exonérées selon le régime de la taxation étalée, visé à l'article 47 CIR 92 ;
- les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de ladite opération ;
- les autres réserves exonérées pour autant que l'apport soit rémunéré par des actions ou parts nouvelles de(s) (la) société(s) absorbante(s) ;
- les subsides en capital, mentionnés à l'article 362 CIR 92 qui ne sont pas encore considérés comme des bénéfices au moment de l'opération.

b. Au niveau de(s) la société(s) absorbante(s)

Conformément aux dispositions de l'article 212 CIR 92, la neutralité fiscale s'applique en cas de fusion ou de scission

en ce qui concerne les amortissements, déductions pour investissement, crédits d'impôt pour recherche et développement, déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation, déductions pour capital à risque, subsides en capital, les surcoûts d'emprunt qui n'ont pas été pris en compte comme frais professionnels au cours d'une des périodes imposables antérieures, moins-values ou plus-values.

Cette neutralité fiscale implique que l'on agit, dans le chef de(s) (la) société(s) absorbante(s) ou bénéficiaire(s), comme si la fusion ou la scission n'avait pas eu lieu.

c. Au niveau des actionnaires des sociétés absorbées

Conformément aux dispositions des articles 45 et 190 CIR 92, les plus-values réalisées résultant d'un échange d'actions dans le chef des actionnaires sont considérées comme des plus-values non réalisées. Elles sont donc provisoirement non imposables dans le chef des actionnaires impliqués dans l'échange à condition que, en ce qui concerne les sociétés, la condition d'intangibilité soit respectée (ce sera automatiquement le cas, car la législation comptable prévoit que les actions nouvelles doivent être comptabilisées pour la valeur comptable des anciennes actions échangées). Si les actions reçues en échange sont réalisées ultérieurement, la plus-value réalisée sera déterminée en tenant compte de la valeur initiale des actions échangées. La valeur initiale sera cependant augmentée des plus-values imposées entre-temps et sera diminuée des réductions de valeur admises entre-temps aussi bien avant qu'après l'échange. Dans le chef des personnes physiques-actionnaires, ces plus-values réalisées restent non imposées, sauf en cas d'application des dispositions de l'article 90, 8^o CIR 92 (aliénation d'une participation importante à des personnes morales étrangères). Dans le chef des sociétés-actionnaires, ces plus-values réalisées restent également non imposées (application des dispositions de l'article 192 CIR 92).

C. Spécificités

a. Fusion exonérée dans laquelle une société en perte est impliquée

Nous renvoyons au Chapitre 10, 4.5.2.8. « Modification de contrôle, apport, fusion, scission ».

b. Fusion exonérée dont l'apport n'est pas intégralement rémunéré par des actions

Indemnisation insuffisante en raison d'une soulte en argent ou autre

Si l'apport est rémunéré autrement que par des actions ou parts nouvelles, émises par la société absorbante ou bénéficiaire, le montant du capital libéré et des bénéfices réservés de la société absorbée ou scindée est réduit, dans le chef de la société absorbante ou bénéficiaire à concurrence de la partie de l'apport qui n'est pas rémunérée par des actions ou parts nouvelles, émises à l'occasion de l'opération (article 221, § 2, al.1 CIR 92).

CHAPITRE 11 – Réorganisation d'entreprises

La réduction est d'abord imputée sur les réserves taxées, ensuite, si ces réserves sont insuffisantes, sur les réserves exonérées et, enfin, sur le capital libéré.

Une fusion nationale ou transfrontalière avec soulte pourra donc toujours donner lieu à une taxation des réserves immunisées.

La réduction du capital libéré est censée être intervenue au moment de l'opération (article 211, § 2, al.5 CIR 92).

Indemnisation insuffisante à la suite d'une participation antérieure

Si les apports ne sont pas rémunérés en raison du fait que les sociétés absorbantes ou bénéficiaires détiennent des actions ou parts de la société absorbée ou scindée, la réduction est, par dérogation à l'alinéa 2, imputée proportionnellement sur le capital libéré et les réserves, étant entendu que la réduction des réserves est imputée en priorité sur les réserves taxées.

La réduction du capital libéré est censée être intervenue au moment de l'opération (article 211, § 2, al.5 CIR 92).

Elargissement des réserves immunisées en cas de fusion mère-fille

Aucune réduction n'est imputée sur les plus-values et les subsides en capital visés au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, ni sur les réserves exonérées visées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, ni en outre sur les réductions de valeur et provisions exonérées qui se retrouvent comme telles dans la comptabilité des sociétés absorbantes ou bénéficiaires ou de l'établissement belge visé au § 1^{er}, alinéa 5 (article 211, § 2, al. 4 CIR 92).

A la suite de l'implémentation de la directive Fusions la possibilité de reprise des réserves immunisées est augmentée, ce qui améliore la neutralité des directives mères-filles et ce, tant dans un contexte national qu'international.

Diminutions à la suite de la non attribution à un établissement belge

La réduction du capital libéré est censée être faite à la date de l'opération visée au § 1^{er}, alinéa 1^{er}.

Les dispositions des alinéas 1^{er} et 2 s'appliquent aussi pour autant que, en cas d'absorption ou d'acquisition par une société intra-européenne, les éléments absorbés ou reçus par suite de l'opération ne sont pas affectés dans un établissement belge visé à l'article 229, § 1^{er}, dont dispose la société absorbante ou bénéficiaire en Belgique par suite ou non de cette opération, ou ne contribuent pas aux résultats de cet établissement pris en considération pour déterminer la base imposable en application de l'article 233 (article 211, § 2, al. 6 CIR 92).

6.5. Délai et obligation de déclaration exceptionnels

Voir Partie II, « Procédure : Établissement et recouvrement de l'impôt des sociétés ».

7. APPORT D'UNE UNIVERSALITÉ DE BIENS OU D'UNE BRANCHE D'ACTIVITÉ

7.1. Principe

7.1.1. Conditions

Conformément aux dispositions des articles 46, § 1, 2^o et 190 CIR 92, les plus-values obtenues ou constatées à l'occasion de l'apport d'une branche d'activité ou de l'universalité des biens dans une société, sont exonérées à condition que :

- qu'elles soient obtenues ou constatées à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens à une société moyennant la remise d'actions ou parts représentatives du capital social de cette société ;
- l'apport a pour objet une ou plusieurs branches d'activité ou une universalité de biens à une société ;
- l'apport se fasse à une société nationale ou intra-européenne ;
- l'opération réponde au prescrit de l'article 183bis CIR 92 ;
- le bénéficiaire de l'apport ne peut pas être une société d'investissement à capital fixe en biens immobiliers ou en actions non cotées, ou une société immobilière réglementée, agréée par l'Autorité des services et marchés financiers (article 46, § 1, al. 2 CIR 92).

7.1.2. Facultatif

Ce régime d'exonération est facultatif, de sorte que la société apporteuse peut toujours opter pour le régime normalement applicable aux plus-values.

7.1.3. Disposition anti-abus de droit

A. Depuis la directive fusions

L'opération doit répondre aux conditions applicables en matière de législation anti-blanchiment prévue à l'article 183bis CIR 92 (introduit par la Loi implémentant la directive Fusions dans le CIR 92 – Loi du 22.12.2008 – MB 12.01.2009).

B. Avant la directive fusions

Jusqu'avant l'introduction de l'article 183bis CIR 92, l'opération devait répondre à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

7.1.4. Notion de « branche d'activité »

Afin qu'on puisse parler d'exonération, l'apport doit toujours se rapporter à la totalité de la ou des branche(s) d'activité apportée(s). Dans ce contexte, les immobilisations financières et les autres titres en portefeuille ne sont pas considérés comme constituant une branche d'activité. Elles ne sont considérées comme appartenant à une branche d'activité que si elles sont normalement reprises dans la branche d'activité sans en constituer l'élément principal.

7.2. Apport exonéré

En cas d'un apport exonéré, les plus-values réalisées par les sociétés bénéficiaires de l'apport sont exonérées pourvu qu'elles respectent la condition d'intangibilité. Normalement, cette condition sera respectée automatiquement, puisque la société apporteuse doit comptabiliser les actions nouvelles reçues pour la valeur nette comptable des éléments apportés, de sorte qu'aucune plus-value n'est exprimée.

En cas de réalisation ultérieure des actions reçues, une plus-value éventuelle est déterminée en tenant compte de la valeur fiscale des éléments apportés. Cette plus-value est cependant exonérée sur base des dispositions de l'article 192 CIR 92.

La société bénéficiaire de l'apport doit, conformément à la législation comptable, comptabiliser les éléments apportés pour la valeur qu'ils avaient dans la société apporteuse (c.-à-d. que les plus-values d'apport ne peuvent pas être exprimées). En outre, dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport, la neutralité fiscale est d'application, de sorte que les amortissements, déductions pour investissements, moins-values et plus-values à prendre en considération sont déterminés comme si les éléments de l'actif n'avaient pas changé de propriétaire. De surcroît, la neutralité fiscale précitée s'applique également aux plus-values, réductions de valeur, provisions, sous-évaluations, surestimations, subventions et créances visés aux articles 44, 45, 47, 48 et 361 à 363 CIR 92.

En cas de liquidation de la société bénéficiaire de l'apport, le capital libéré par l'apport est toujours égal à la valeur fiscale de l'apport (article 184, alinéa 2 CIR 92).

En cas d'apport d'une ou plusieurs branche(s) d'activité ou de l'universalité des biens dans une société en perte, la société bénéficiaire de l'apport ne peut déduire ses pertes antérieures et fiscalement récupérables qu'en proportion de sa valeur nette fiscale avant l'opération par rapport au total des valeurs nettes fiscales de cette société et des éléments apportés ou absorbés, également avant l'opération.

Aucune perte professionnelle ne peut être imputée si la valeur fiscale nette de la société absorbante ou bénéficiaire correspond à 0 avant l'opération (article 206, § 2, al. 1 CIR 92).

7.3. Apport taxé

En cas d'apport taxé, les plus-values sont imposées dans le chef de la société apporteuse selon les règles usuelles en la matière.

Les moins-values réalisées sont déductibles, à l'exception des moins-values actées sur des actions ou parts (article 198, premier alinéa, 7° CIR 92).

Le montant des plus-values imposables peut être diminué des pertes encore récupérables fiscalement, compte tenu des limitations en vigueur à ce sujet. Si l'apport a été surestimé, et si la plus-value réalisée a été considérée en sa totalité ou partiellement par l'Administration comme un avantage anormal ou bénévole, on ne peut pas imputer de pertes antérieures sur cette partie de la plus-value.

En cas d'apport taxé, la valeur fiscale des actions ou parts reçues est toujours égale à la valeur d'apport convenue.

Lorsque l'apport n'est pas soumis à l'article 46, § 1, al.1, 2° CIR 92 parce qu'il ne répond pas à la condition prévue à l'article 46, § 1, al.3, 3° (disposition anti-abus de droit) :

- Le capital libéré issu de l'apport dans le chef de la société bénéficiaire doit correspondre à la valeur réelle de cet apport réalisé à cette société ;
- La valeur d'acquisition des éléments apportés doit correspondre à leur valeur réelle dans le chef de la société apporteuse au moment de l'opération (article 184bis, § 1, al. 1 CIR 92).

Dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport, l'Administration peut également contester la valeur d'apport en cas de surestimation et, par conséquent, refuser intégralement ou partiellement les amortissements.

7.4. Apport transfrontalier

Contrairement aux fusions et scissions, pour lesquelles la législation fiscale ne prévoit pas de réglementation d'exonération, l'article 46 CIR 92 prévoit la possibilité d'un apport exonéré à une société étrangère située dans un autre État membre de la Communauté Européenne.

Dans ce cas, la société étrangère est censée avoir un établissement stable en Belgique du fait de l'apport (article 46, § 1 CIR 92). Dès le moment où l'utilisation en Belgique prend fin, les éléments transférés sont censés être réalisés.

CHAPITRE 12 Régimes fiscaux favorables

Différents régimes fiscaux favorables ont été créés en Belgique afin de promouvoir certaines sociétés. L'analyse de ces régimes n'entre pas dans le champ d'application du présent ouvrage.

PARTIE II

PROCÉDURE : ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Dans cette Partie II, nous abordons un certain nombre de principes de procédure fiscale importants en matière d'impôt des sociétés. Cet ouvrage n'a pas pour objectif d'être exhaustif.

CHAPITRE 1

Déclaration

1. INTRODUCTION

ANNEXES :	Certifié exactes et véritables les indications portées à la présente déclaration., le (date) Au nom de la société ¹
1. La déclaration doit être signée par une personne légalement qualifiée pour engager la société ou par le mandataire de la société.	(Signature suivie des nom, prénom et qualité)

Les sociétés sont tenues de remettre chaque année à l’Administration des contributions directes une déclaration dans les formes et délais précisés par la loi (article 305 CIR 92).

La déclaration doit être faite sur une formule dont le modèle est fixé par le Roi (voir relevé des formules) et qui est délivrée annuellement par l’Administration des contributions directes à la société contribuable (article 307, § 1 CIR 92). Elle doit être remise au service indiqué sur la formule (article 307, § 4 CIR 92).

Elle doit être remplie conformément aux indications qui y figurent. Elle doit être certifiée exacte, datée et signée par un membre de la société qui peut lier valablement la société (article 307, § 2 CIR 92).

En ce qui concerne les sociétés dissoutes, cette obligation incombe aux liquidateurs (article 305, alinéa 3 CIR 92).

Les documents, relevés ou renseignements dont la production est prévue par la formule, sont une partie intégrante de la déclaration et doivent y être joints à peine de nullité de la déclaration. S’il s’agit de copies, elles doivent être certifiées conformes aux originaux ; les autres annexes à la déclaration doivent être certifiées exactes, datées et signées, sauf si elles émanent de tiers (article 307, § 3 CIR 92).

La déclaration à l’impôt des sociétés peut également être introduite électroniquement via le site internet “Biztax”.

Par conséquent, il existe deux possibilités pour introduire la déclaration :

1. remplir le formulaire à la main et l’introduire via la poste ;
2. remplir le formulaire électroniquement et l’introduire via l’internet.

Les annexes peuvent également être introduites électroniquement. Le relevé pour la déduction pour investissement fait partie intégrante du formulaire de déclaration. Les autres documents peuvent être téléchargés sur le site internet Finform.

BIZTAX est accessible par le site SPF Finances. Pour pouvoir utiliser ce système, il faut être détenteur d’un certificat digital Classe 3, tel que ISABEL, Globalsign ou Certipost ou d’une carte d’identité électronique.

Caractère probant de la déclaration électronique

Les déclarations ainsi que les documents et pièces justificatives, introduites par les contribuables, qui sont enregistrées, conservées ou reproduites par l’Administration qui a l’établissement de l’impôt sur les revenus dans ses attributions selon un procédé photographique, optique, électronique, ou par toute autre technique de l’informatique ou de la télématique, ainsi que leur représentation sur un support lisible ont force probante pour l’application des dispositions du CIR 92 (article 314bis CIR 92 tel que modifié par la Loi du 08.06.2009 – MB 18.06.2009).

2. DÉLAI

2.1. Généralités : sept mois ou le 30 septembre de l'exercice d'imposition

Pour les sociétés résidentes [...], la date limite d’introduction de la déclaration est fixée au dernier jour du septième mois qui suit celui de la clôture de l’exercice comptable. La déclaration doit être fondée sur les comptes annuels approuvés (article 310, alinéa 1^{er} CIR 92).

30 septembre si la clôture a lieu entre le 31 décembre et le 29 février

Par dérogation aux trois premiers alinéas, la date limite d’introduction de la déclaration fiscale est fixée au 30 septembre de l’année dont le millésime désigne l’exercice d’imposition si la période imposable de la société concernée ou de la personne morale expire au cours d’une période à partir du 31 décembre de l’année qui précède l’exercice d’imposition jusqu’au dernier jour du mois de février inclus de l’exercice d’imposition y relatif (article 310, alinéa 4 CIR 92).

2.2. Sociétés dissoutes

2.2.1. En liquidation

Etant donné qu'une société dissoute continue à exister juridiquement jusqu'à la clôture de la liquidation, elle doit remplir une déclaration pendant toute la période mentionnée ci-avant. Pour l'année pendant laquelle la liquidation est clôturée, elle doit rentrer une déclaration pour la période entre la clôture de l'exercice comptable précédent et la clôture de la liquidation dans un délai qui ne peut pas être inférieur à un mois à compter de la date de l'approbation des résultats de la liquidation ni être supérieur à six mois dès la clôture de la liquidation (article 310, alinéa 2 CIR 92).

Par dérogation aux trois premiers alinéas (et donc aussi le « deuxième alinéa » dont il est question ici, ndlr), la date limite d'introduction de la déclaration fiscale est fixée au 30 septembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition si la période imposable de la société concernée ou de la personne morale expire au cours d'une période à partir du 31 décembre de l'année qui précède l'exercice d'imposition jusqu'au dernier jour du mois de février inclus de l'exercice d'imposition y relatif (article 310, alinéa 4 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses).

Dans une circulaire du 10 décembre 2003, l'Administration dispose qu'une société en liquidation ne doit plus introduire deux déclarations, à savoir l'une concernant la période entre le début de l'exercice comptable et le jour de la mise en liquidation (déclaration spéciale) et l'autre concernant la période entre le jour de la mise en liquidation et le dernier jour de l'exercice comptable (Circ. 10.12.2003, Ci.RH. 81/557.698). Les sociétés en liquidation ne doivent plus introduire de déclaration spéciale.

2.2.2. En faillite

Si une société en faillite reste en défaut d'introduire sa déclaration, les directives prescrivent que le curateur doit être informé du défaut de la société concernée et qu'il doit être requis à veiller à ce que le failli puisse pratiquement respecter ses obligations en la matière. Le curateur peut également introduire lui-même la déclaration à la place et pour le compte de la société faillie.

2.2.3. En cas de fusion, d'une opération assimilée à une fusion ou de scission

Pour les sociétés dissoutes sans liquidation suite à une fusion, une opération assimilée à une fusion ou à une scission,

ou ayant fait l'objet d'une autre dissolution sans partage total de l'avoir social, la date limite d'introduction de la déclaration, après approbation de cette opération par les assemblées générales de toutes les sociétés ayant décidé l'opération est fixée au dernier jour du septième mois qui suit celui au cours duquel l'opération a eu lieu (article 310, alinéa 2 CIR 92).

Par dérogation aux trois premiers alinéas (et donc aussi le « troisième alinéa » dont il est question ici, ndlr), la date limite d'introduction de la déclaration fiscale est fixée au 30 septembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition si la période imposable de la société concernée ou de la personne morale expire au cours d'une période à partir du 31 décembre de l'année qui précède l'exercice d'imposition jusqu'au dernier jour du mois de février inclus de l'exercice d'imposition y relatif (article 310, alinéa 4 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses).

2.3. Déclaration électronique

Les sociétés qui déposent leur déclaration électroniquement bénéficient d'un délai de rentrée complémentaire d'un mois (pour les délais, voir Chapitre 1, 2.1. « Généralités »).

À partir de l'exercice d'imposition 2015, les contribuables assujetties à l'impôt des sociétés sont obligés de déposer leur déclaration par voie électronique. Seuls les contribuables ou les personnes habilitées à introduire la déclaration à leur nom qui ne disposent pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation seront exonérés. Ces derniers pourront continuer à déposer la déclaration sous format papier (nouvel article 307bis, § 3 CIR 92 prévu par un projet de loi).

Pour plus d'information, voir article 127/1 et article 127/2 de l'AR/CIR 92.

3. REPORT

L'administrateur général de l'Administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou son délégué peut accorder un report des délais fixés aux articles 306 et 308 à 310 en cas de motif grave ou de force majeure (article 311 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 28.12.2023).

CHAPITRE 1 – Déclaration

4. ANNEXES À JOINDRE

Documents et relevés divers

A joindre, si le contribuable n'est pas obligé de publier ceux-ci auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale

Comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe éventuelle)

A joindre obligatoirement

Rapports à l'assemblée générale et délibérations de celle-ci

Les documents relatifs à l'exonération des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable

Annexe relative à la demande irrévocable d'imputation des pertes étrangères éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés en vertu d'une convention internationale

Relevé relatif aux emprunts conclus en exécution d'un projet d'infrastructure publique à long terme lorsque la société demande que les intérêts relatifs à ces emprunts ne soient pas pris en considération pour déterminer les surcoûts d'emprunt ou lorsque la société revendique l'exclusion du régime de la limitation de déduction des intérêts

Déclaration sur l'honneur certifiant l'absence d'activités autres que celles liées au projet d'infrastructure publique à long terme lorsque la société revendique l'exclusion du régime de la limitation de déduction des intérêts

Annexe relative au crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service

Les relevés, conventions et déclaration requis par l'application des dispositions légales concernées doivent, le cas échéant, être complétés.

☐ 204.3

☐ 275 B☐ 275 K☐ 276 K☐ 276 N☐ 276 P☐ 275 SE

☐ 275 C☐ 275 F☐ 275 P☐ 275 RR☐ 275 U☐ 275 W

☐ 276 W1☐ 276 W2☐ 276 W3☐ 276 W4☐ 275 INNO☐ 275 A

☐ 274 APT-8☐ 274 APT-9☐ 275 CDI☐ 275 CTIG☐ 275 CRC

☐ 275 LF

Je déclare que la société a satisfait ou va satisfaire à l'obligation légale de déposer un fichier local 275 LF conforme au modèle réglementaire dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés, par voie électronique via MyMinfinPro ou sur support papier en cas d'autorisation de déposer la déclaration précitée sur un tel support.

Annexes :

Certifié exactes et véritables les indications portées à la présente déclaration.

....., le (date)

Au nom de la société (*),

(*) La déclaration doit être signée par une personne légalement qualifiée pour engager la société ou par le mandataire de la société.

(Signature suivie des nom, prénom et qualité)

Au cadre « Documents et relevés divers » de la déclaration on demande de manière explicite de joindre les annexes suivantes à la déclaration (déclaration exercice d'imposition 2023) :

- les comptes annuels (le bilan, le compte de résultats et l'annexe éventuelle) si le contribuable n'est pas obligé de les déposer auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale ;
- rapports à l'assemblée générale et délibérations de celle-ci ;
- les documents relatifs à l'exonération des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable ;
- les relevés/déclaration requis par l'application des dispositions légales concernées doivent, le cas échéant, être complétés.

Etant donné que les formules citées ci-avant font partie intégrante de la déclaration, leur non-jonction aura pour conséquence la non-validité de la déclaration.

D'autres documents, qui ne font pas partie intégrante de la déclaration, leur non-adjonction aura pour conséquence la non-validité et qui peuvent être joints de manière facultative (comme p.ex. la concordance entre le chiffre d'affaires comptabilisé et le chiffre d'affaires selon les déclarations à la TVA, la concordance entre les coûts salariaux et les relevés 325, les détails des débiteurs, des fournisseurs, de certains comptes de frais, etc.), ne peuvent entraîner de sanctions que s'ils ne sont pas produits dans le mois à dater de l'envoi d'une demande de renseignements (formule n° 332).

Après la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, il a été prévu dans la législation que les comptes annuels visés à l'article 320/1 soient inclus à la déclaration à l'impôt des sociétés, sauf si la société est tenue de publier de tels comptes annuels. Ils font néanmoins partie intégrante de la déclaration (article 307, § 2/1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations).

5. VICES DE FORME

Si une déclaration contient des vices de forme matériels ou formels (p.ex. non signée, non datée, complétée au crayon, etc.), elle est nulle et l'Administration peut procéder à l'établissement d'une imposition d'office (voir Chapitre 4, 2, « Taxation d'office »). En principe, elle sera renvoyée au contribuable par l'Administration avec l'invitation de corriger les vices de forme dans les huit jours. Tant que les vices de forme n'ont pas été corrigés, on considère que la déclaration n'a pas été rentrée.

6. DÉCLARATION TARDIVE OU NON-VALABLE

6.1. « Parvenir » à l'Administration

En ce qui concerne la notion de 'parvenir', on doit mentionner que ceci signifie que la déclaration doit être à la disposition de l'Administration dans le délai : la déclaration doit être réceptionnée par le service compétent au plus tard le dernier jour du délai de déclaration.

Une déclaration qui est déposée à la poste le dernier jour du délai de déclaration n'atteint, par conséquent, plus l'Administration ce même jour, et ne peut pas être considérée comme une déclaration introduite dans le délai.

La jurisprudence est partagée sur le fait qu'un envoi recommandé confié à la poste l'avant-dernier jour, peut automatiquement être considéré comme déposé dans le délai, pour la raison qu'un envoi recommandé peut être réputé délivré le jour suivant.

Si le contribuable ne peut pas prouver le moment d'introduction de la déclaration (parce qu'il n'a pas demandé d'accusé de réception ou que la déclaration n'a pas été envoyée par recommandé), la date de réception est prouvée par le timbre dateur et le paraphe apposé par le fonctionnaire qui en accuse réception.

6.2. La preuve du retard

Lorsqu'une déclaration a été datée par le contribuable à une date antérieure à la date d'expiration du délai de déclaration, il appartient à l'Administration de prouver que la déclaration est tardive. Un simple cachet de réception ne suffit pas. Ce cachet doit être déclaré conforme par la mention du nom et du grade du fonctionnaire qui a accusé réception de la déclaration (Gand, 29.10.1992). En cas d'envoi par courrier postal, le cachet de la poste peut bien entendu servir.

La correction spontanée des données mentionnées dans une déclaration introduite à temps, après l'expiration du délai d'introduction, offre à l'Administration la possibilité de considérer la déclaration comme tardive.

6.3. « Acceptation » de la déclaration tardive

Lorsque l'Administration traite une déclaration tardive comme une déclaration introduite dans le délai en établissant une première imposition, ce traitement donne à la dé-

claration le caractère d'une déclaration déposée dans le délai, sur lequel l'Administration ne peut plus revenir (Cass., 10.06.1994).

6.4. Déclaration irrégulière = tardive ?

La jurisprudence est partagée en ce qui concerne l'irrégularité d'une déclaration (absence de signature par les deux conjoints, absence de date, absence de la mention de l'existence ou non d'un compte bancaire étranger, etc.).

Il était traditionnellement admis que de telles contraventions suffisent à ouvrir le délai d'imposition de trois ans (p.ex. absence de signature par les deux conjoints : Cass., 18.05.1990), mais la jurisprudence plus récente semble moins sévère (p.ex. absence d'indication de l'existence d'un compte bancaire étranger : Gand, 08.05.2007).

6.5. Conséquences d'une déclaration tardive

Une déclaration tardive ou non valide (suite à l'absence de remédiation aux vices de forme) est assimilée à une déclaration inexistante et cela constitue, par conséquent, un motif d'établissement d'une taxation d'office (article 351 CIR 92), ayant comme conséquences majeures :

- le renversement de la charge de la preuve (article 352 CIR 92) ;
- un délai d'imposition de trois ans, à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition ; pour les sociétés qui ne tiennent pas leur comptabilité par année civile, ce délai est prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre le 1^{er} janvier de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et la date de clôture des écritures de l'exercice comptable au cours de cette même année (article 354 CIR 92) ;
- le risque de se voir infliger une sanction administrative, à savoir une amende administrative (50 à 1.250 EUR) (article 445 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 30.06.2017) ou un accroissement d'impôt (10 à 200 %) (article 444 CIR 92 et article 225 et suiv. AR/CIR 92).

Nous signalons aussi la possibilité pour l'Administration, en cas de non-introduction de la déclaration, de déterminer la base imposable sur base de bénéfices minimums forfaitaires (article 342, § 3 CIR 92).

7. LE MANDATAIRE

La déclaration à l'impôt des sociétés peut être introduite par un mandataire du contribuable, comme par exemple un comptable ou un conseiller fiscal.

Une personne morale peut intervenir uniquement par le biais de ses organes (p.ex. son gérant).

La représentation des sociétés par ces organes est régie par la loi, et c'est pourquoi ces organes ne doivent pas présenter de procuration spéciale.

Lorsque ces organes veulent se faire représenter par des tiers, ces représentants doivent bien entendu disposer d'une procuration.

CHAPITRE 1 – Déclaration

Lorsque les statuts d'une S.A. stipulent qu'elle ne peut agir valablement que via deux administrateurs, deux administrateurs devront signer la procuration fiscale du conseiller fiscal.

Lorsqu'un contribuable accorde une procuration à un bureau comptable, seul le gérant de ce bureau comptable peut intervenir. Le gérant ne peut pas déléguer ses pouvoirs à un employé, de sorte que la déclaration d'accord signée par l'employé était nulle (Anvers, 05.10.1999, FR. 1996/389).

Les avocats ne doivent jamais présenter de procuration. Ils sont toujours réputés représenter leur client, sans que l'Administration fiscale ne puisse en exiger la preuve.

8. OBLIGATION DE DÉCLARATION EN CAS DE DISSOLUTION SANS LIQUIDATION

Pour les sociétés dissoutes sans liquidation dans le cadre d'une fusion, d'une opération assimilée à une fusion ou d'une scission, ou ayant fait l'objet d'une autre dissolution sans partage total de l'avoir social, l'obligation de déclarer incombe selon le cas à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires (article 305, al. 3 CIR 92).

Pour les autres sociétés dissoutes, cette obligation incombe aux liquidateurs (article 315, al. 3 CIR).

9. FAILLIS

Lors d'une faillite, l'obligation de déclaration repose, en principe, sur le failli lui-même. En effet, ce dernier ne perd pas sa qualité de contribuable.

Lorsqu'un failli reste en défaut de souscrire sa déclaration, il convient, avant de prendre des mesures coercitives à son égard, de faire part au curateur de la carence de l'intéressé et de lui demander de veiller à ce que le failli ait la possibilité pratique de remplir ses obligations en la matière.

Le curateur de la faillite peut également souscrire lui-même la déclaration en lieu et place du failli. Il peut le faire sans devoir justifier d'un mandat spécial puisqu'il représente, dans l'exercice de son mandat judiciaire, à la fois le failli et la masse des créanciers.

Toutefois, le curateur n'est pas légalement tenu de souscrire la déclaration du failli et il peut donc, même s'il y est invité explicitement, s'en abstenir. Les mesures éventuelles doivent être prises à l'égard du failli (Com.IR 305/24).

Les principes exposés s'appliquent aussi bien aux personnes physiques qu'aux sociétés (Com.IR 305/39). Après le jugement prononçant la faillite, l'être juridique continue à exister et il peut encore recueillir des revenus imposables (Com.IR 360/30).

10. OÙ DOIT-ON INTRODUIRE LA DÉCLARATION ?

10.1. Domicile fiscal

La déclaration doit être renvoyée ou délivrée au service qui est mentionné sur le formulaire.

Pour les personnes physiques, le service fiscal compétent est déterminé par la commune dans laquelle le domicile fiscal est établi au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Pour les sociétés, c'est la situation au lendemain de la date de clôture de l'exercice comptable qui détermine le lieu de déclaration et d'imposition (Com.IR 92, n° 305/35, 2).

10.2. Société en liquidation

En ce qui concerne les sociétés sans activité ou en liquidation, le lieu de déclaration et d'imposition est le lieu où la comptabilité est tenue. Cela correspond à l'adresse du liquidateur dès que la société cesse son activité économique régulière.

10.3. Société en faillite

Une société en faillite est obligée d'introduire une déclaration. Les principes exposés ci-dessus concernant le lieu de déclaration et d'imposition lui sont également applicables.

11. FORCE CONTRAIGNANTE

Une déclaration fiscale ne constitue pas un aveu au sens de l'article 1356 C.Civ. Ceci découle du principe de légalité : un impôt ne peut être perçu que sur base d'une loi.

C'est plutôt la « reconnaissance d'un fait ». Dans un contexte fiscal, il s'agit plutôt d'une déclaration, d'une réponse à une demande de renseignements ou un accord.

Un contribuable a le droit, au cours du délai de réclamation, d'apporter des corrections à sa déclaration à condition qu'il fournisse la preuve d'une erreur en fait ou en droit.

Les erreurs matérielles peuvent être corrigées au cours du délai de dégrèvement d'office.

12. OBLIGATION DE DÉCLARATION POUR LES SOCIÉTÉS CONCERNANT LES PAIEMENTS VERS DES PARADIS FISCAUX (275F)

12.1. Introduction

L'obligation de déclaration constitue une mesure à l'encontre des États repris sur la liste grise de l'OCDE dans la mesure où ces États ne respectent pas leurs engagements internationaux en matière d'échange de renseignements.

Grâce à cette déclaration, le contrôle sur des paiements effectués vers des paradis fiscaux sera plus aisé.

Les contrôles fiscaux consisteront à analyser la légitimité des paiements. En d'autres termes, il sera vérifié si ces

paiements répondent à des intentions légitimes de nature industrielle ou commerciale ou si le principe « at arm's length » est respecté ou si les opérations ont bien été réalisées sans montage artificiel en vue d'éluider l'impôt en Belgique. Dans ce cas, les opérations seront validées sur le plan fiscal.

Concrètement, les paiements pourront être systématiquement vérifiés par rapport à la réglementation en vigueur sur les déductions de frais (articles 49, 54 et 55 CIR 92) de même que par rapport à la disposition générale anti-abus de droit visée à l'article 344, § 1 CIR 92.

L'obligation de déclaration ne rend pas les conditions de déduction plus sévères mais facilite le travail de l'Administration sur le plan du contrôle.

Les articles 49, 54 et 55 CIR 92 sont commentés dans la Monographie ISOC, la disposition générale anti-abus de droit dans la Monographie ISOC.

L'obligation de déclaration mentionnée ci-dessus est commentée dans la circulaire administrative nr. Ci. RH. 421/607.890 (AAF 64/2010) dd 30.11.2010, complétée par l'addendum du 28.07.2011 et celui du 22.11.2012.

12.2. Description de l'obligation de déclaration

12.2.1. Disposition légale

Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2°, sont tenus de déclarer tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes ou des établissements stables qui sont établis dans un État, sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus par une de ces personnes ou établissements stables, ou sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus auprès d'établissements de crédit établis ou avec établissement stable dans un État qui au moment où le paiement a eu lieu (article 307, § 1/2, alinéa 1^{er} CIR 92) :

- soit est considéré par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme un État n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande ;
- soit figure sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée ;
- soit est repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives.

12.2.2. Pour qui ?

Seulement les sociétés ont une obligation de déclaration

12.2.3. Quand ?

Les sociétés sont tenues de déclarer toutes les opérations qu'elle a réalisées directement ou indirectement avec des personnes établies dans ce que l'on peut appeler « un paradis fiscal ».

Il s'agit de pays « récalcitrants » ou de pays dans lesquels il existe une faible pression fiscale.

Pays récalcitrants

Les pays récalcitrants sont les pays qui, au moment où le paiement a eu lieu, sont considérés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme des États n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande (article 307, § 1, al. 5, a) CIR 92).

En 2013, le Forum Mondial a déclaré que Chypre, le Grand-Duché de Luxembourg, les Seychelles et les îles vierges Britannique ne respectent pas effectivement ou substantiellement les standards de l'OCDE en matière de transparence et d'échange d'information.

En réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances a déclaré que « tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans ces quatre juridictions devront être déclarés pour toutes les périodes imposables, à partir du 1^{er} décembre 2013, sauf celle au cours de laquelle le Forum mondial déciderait qu'une de ces juridictions n'est plus non conforme » (Compte Rendu intégral, Commission des Finances de la Chambre, 25.02.2014, n° 53 Com 936, p.12). Le ministre prévoit également de mettre à jour la Circulaire Ci. RH.421/607.890 (AAF 64/2010) du 30.11.2010. A ce jour, aucune circulaire n'a été publiée.

Pays à faible pression fiscale

Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, on entend par État, un État indépendant qui est reconnu par la majorité des membres des Nations Unies, ou une partie de cet État qui est compétente de façon autonome sur le plan de la détermination de la base imposable ou du taux d'imposition de l'impôt des sociétés, global ou partiel, et on entend par un État à fiscalité inexistante ou peu élevée, un État qui ne fait pas partie de l'Espace économique européen et État (article 307, § 1/2, al. 2 CIR 92) :

- qui ne soumet pas les sociétés à un impôt des sociétés sur les revenus d'origine domestique ou d'origine étrangère, soit ;
- dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 % où ;
- dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 %.

La liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée est fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. Cette liste est mise à jour par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres (article 307, § 1/2, al. 3 CIR 92).

Minimum 100.000 EUR

La déclaration visée à l'alinéa 1^{er} doit être faite uniquement si la totalité des paiements effectués au cours de la période imposable, majorée de l'accroissement des dettes aux personnes ou établissements stables visés à l'alinéa 1^{er} qui sont déterminées au cours de la période imposable atteint un montant minimum de 100.000 EUR (article 307, § 1/2, al. 4 CIR 92, tel que modifié en dernier lieu par la Loi du 28.12.2023).

CHAPITRE 1 – Déclaration

Paiement direct ou indirect

L'obligation de déclaration concerne tant les paiements directs qu'indirects.

La notion « directs ou indirects » visée à l'article 54 CIR 92 a pour objectif de contrer des mécanismes qui permettent de remonter des bénéfices vers des sociétés (ou des personnes) établies dans un paradis fiscal via des sociétés (ou personnes) intermédiaires qui ne sont pas établies dans des paradis fiscaux.

Il s'agit de tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes ou des établissements stables qui sont établis dans un État, sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus par une de ces personnes ou établissements stables, ou sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus auprès d'établissements de crédit établis ou avec établissement stable dans un État, que l'on peut considérer comme un « paradis fiscal ».

12.2.4. Comment ?

La déclaration est faite sur un formulaire dont le modèle est fixé par le Roi et est annexée à la déclaration visée à l'article 305, alinéa 1^{er} (article 307, § 1/2, al. 4 CIR 92).

Le formulaire de déclaration 275F est déterminé par le Roi et doit accompagner la déclaration à l'impôt des sociétés.

13. OBLIGATION DE DÉCLARATION DES LOYERS ET CHARGES LOCATIVES PORTÉS EN CHARGE

Lorsque le contribuable est locataire d'un bien immobilier ou titulaire d'un droit de superficie, d'un droit d'emphytéose ou d'un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier et que le contribuable est une personne morale qui est tenue de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus ou est une personne physique qui déduit tout ou partie des indemnités locatives pour ce bien immobilier ou des indemnités pour la constitution ou la cession de ce droit comme frais professionnels réels, la déclaration doit inclure une annexe contenant les informations suivantes (article 307, § 2/2, al. 1^{er} CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses) :

- les données d'identification du ou des bailleurs ou de la ou des personnes concédant un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage, par bien ;
- l'adresse du ou des biens immobiliers ;
- le montant des indemnités locatives et des indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier payées ou attribuées au cours de la période imposable concernée, par bien ;
- lorsque le contribuable est une personne physique, la partie des montants visés au c) déduits à titre de frais professionnels réels ;
- lorsque le contribuable est assujéti à l'impôt des sociétés ou est un contribuable visé à l'article 227, 2^o,

le montant des indemnités locatives et des indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier, déduits à titre de frais professionnels dans la période imposable concernée.

Le non-respect de cette obligation de déclaration entraîne la non-déductibilité des loyers (cf. article 53, 33^o CIR 92). Pour plus d'informations à ce sujet, voir Partie I, Chapitre 7.2. « Dépenses non admises ».

14. OBLIGATIONS COMPLÉMENTAIRES DE DÉCLARATION EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT (TRANSFER PRICING)

Par souci d'exhaustivité, nous renvoyons aux « obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert » qui figurent à l'article 321/1 CIR 92 (tel qu'introduit par la Loi-programme du 01.07.2016).

15. DÉCLARATION DES BÉNÉFICES CFC

Par souci d'exhaustivité, nous faisons référence à l'obligation de fournir des informations concernant les sociétés étrangères dont les bénéfices sont imposés dans le chef de la société belge en application de la législation CFC.

Nous vous renvoyons pour plus de détails au Guide Expert Procédure sur TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

16. DAC 6: OBLIGATIONS COMPLÉMENTAIRES DE DÉCLARATION POUR LES INTERMÉDIAIRES ET LES CONTRIBUABLES CONCERNÉS EN MATIÈRE DE DISPOSITIFS TRANSFRONTIÈRES (« MANDATORY DICLOSURE RULES »)

Par souci d'exhaustivité, nous faisons référence aux obligations complémentaires de déclaration pour les intermédiaires et les contribuables concernés en matière de dispositifs transfrontières (« mandatory disclosure rules ») dans le cadre de DAC 6.

Nous vous renvoyons pour plus de détails au Guide Expert Procédure sur TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

17. DAC 7: OBLIGATION DE DÉCLARATION DANS LE CHEF DES OPÉRATEURS DE PLATEFORME COLLABORATIVE NUMÉRIQUE (PLATEFORME COLLABORATIVE ÉLECTRONIQUE)

Par souci d'exhaustivité, nous faisons référence à l'obligation de déclaration dans le chef des opérateurs de plateforme collaborative numérique (plateforme collaborative électronique) dans le cadre de DAC 7.

Nous vous renvoyons pour plus de détails au Guide Expert Procédure sur TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

18. OBLIGATION DE DÉCLARATION DANS LE CADRE DE LA CRS (« COMMON REPORTING STANDARD »)

Par souci d'exhaustivité, nous faisons référence à l'obligation de déclaration dans le cadre de la CRS (« common reporting standard »).

Nous vous renvoyons pour plus de détails au Guide Expert Procédure sur TaxWin (<https://expert.taxwin.be/fr>).

19. OBLIGATION DE TENIR UNE COMPTABILITÉ CONFORME À LA LÉGISLATION COMPTABLE BELGE

Toute société résidente, ainsi que tout contribuable visé à l'article 227, 2°, qui recueille des bénéfices au sens de l'ar-

ticle 228, § 2, 3°, par le biais d'un établissement belge visé à l'article 229 est tenu, en vue de la détermination et de la vérification de sa situation fiscale, de tenir une comptabilité, procéder à un inventaire et établir des comptes annuels conformément au droit comptable belge applicable aux entreprises soumises à ce droit ayant une forme analogue et exerçant la même activité. Si le contribuable est assujéti à l'impôt des non-résidents, ces obligations sont limitées aux opérations, avoirs, droits, dettes, obligations et engagements de toute nature, liés à l'établissement belge précité. Pour l'application de ces dispositions, la société résidente régie par un droit étranger est assimilée à une société en commandite si l'un au moins de ses associés est tenu des dettes sociales dans une mesure au moins égale à un associé commandité (article 320/1 CIR 92, tel qu'introduite par la Loi du 17.03.2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations).

CHAPITRE 2

Délais d'investigation et de contrôle

1. DÉLAI D'INVESTIGATION

1.1. Délai d'investigation égal au délai d'imposition de l'article 354 (article 333, alinéa 2 CIR 92)

Les investigations visées peuvent être effectuées sans préavis, dans le courant de la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354 (article 333, alinéa 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022). Pour les délais d'imposition, voir ci-après.

1.2. Notification préalable sur la base d'indices de fraude (article 333, alinéa 3 CIR 92)

Elles (ndlr : les investigations) ne peuvent être exercées pendant le délai supplémentaire prévu à l'article 354, § 2 (ndlr : infractions dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire) que lorsque l'Administration notifie préalablement, sur la base d'indices de fraude, dans ce même délai, la présomption de fraude et son intention d'appliquer ce délai étendu, pour un ou plusieurs exercices d'imposition, suite à cette présomption de fraude. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition (article 333, alinéa 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 20.11.2022).

1.3. À la demande de l'étranger – échange de renseignements : délai de dix ans article 354, § 2 (article 333, alinéa 4 CIR 92)

Lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un état :

- avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition ; ou
- avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale ; ou
- qui, avec la Belgique, est partie à un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral ;

pourvu que cette convention, cet accord ou cet instrument juridique permette l'échange d'informations entre les États contractants en matière fiscale, le délai d'investigation visé à l'article 354, § 2, s'applique et ce sans notification préalable ou présence de présomptions de fraude et dans le but de répondre à la demande précitée (article 333, alinéa 4 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

1.4. Prolongation en cas d'informations reçues de l'étranger (cf. article 358 CIR 92)

Sans préjudice de l'application de l'article 333, l'Administration peut procéder aux investigations visées au présent

chapitre dans le délai d'imposition de l'article 358, § 3, pour les années mentionnées dans l'article 358, § 1^{er}, 2^o (article 333/2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 01.07.2016 – MB 04.07.2016).

1.5. Prolongation en cas d'infraction en matière de précompte mobilier ou de précompte professionnel (cf. article 358 CIR 92)

Sans préjudice de l'application de l'article 333, l'Administration peut procéder en matière de précompte mobilier ou de précompte professionnel aux investigations visées au présent chapitre dans le délai d'imposition de l'article 358, § 2, pour les années visées à l'article 358, § 1^{er}, 1^o (article 333/3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.12.2023 portant des dispositions fiscales diverses).

2. LE DROIT D'EMPORTER LES LIVRES ET DOCUMENTS OU DE RÉTENTION

2.1. Contexte

Afin d'harmoniser la législation en matière d'impôts directs à celle en matière de TVA, le droit d'emporter les livres et documents ou de rétention a été inséré dans le CIR 92.

Les agents de l'administration qui est en charge des impôts sur les revenus ont le droit de retenir les livres et documents, qui doivent être communiqués conformément à l'article 315, chaque fois qu'ils estiment que ces livres et documents sont nécessaires pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou des tiers (article 315ter, 1^{er} alinéa CIR 92 tel qu'inséré par la Loi du 21.12.2013 – MB 31.12.2013).

Le droit d'emporter les livres ou documents ou de rétention est commenté dans la Circulaire AG Fisc N°26/2014 (n° Ci. RH. 831/633.817/ E.T. 126.407) du 27.06.2014.

2.2. Ce qui peut être emporté ?

Uniquement les comptes clôturés

Ce droit ne s'étend pas aux livres qui ne sont pas clôturés (article 315ter, alinéa 2 CIR 92).

Lorsque les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables ne sont pas clôturés et que ceux-ci sont conservés au moyen d'un support informatique, l'agent chargé du contrôle a le droit de se faire remettre une copie de ces livres et documents dans la

forme qu'il souhaite, et il a également le droit d'emporter ces copies (Doc. Parl., Chambre, Doc 53 3236/001, p. 18).

Voir également l'exposé sur l'article 315bis CIR 92.

Documents papier

En matière d'impôts sur les revenus, tous les livres et documents qui doivent être communiqués conformément à l'article 315 CIR 92 peuvent être emportés.

La circulaire précitée prévoit qu'en plus des livres et documents généraux nécessaires pour la détermination du montant des revenus imposables du contribuable, sont également visés :

- les documents relatifs à un compte à l'étranger ;
- les contrats d'assurance-vie individuelle conclus auprès d'une entreprise d'assurance établie à l'étranger ;
- en ce qui concerne les sociétés, les registres des actions et obligations nominatives ;
- les documents relatifs au bénéficiaire d'une construction juridique.

Documents sous format électronique - mise à disposition des données enregistrées sur des supports informatiques via une « plateforme électronique ».

En ce qui concerne les documents électroniques, la Circulaire du 27.06.2014 renvoie à l'Exposé des motifs dans lequel il est indiqué que le droit d'emporter les copies des documents informatisés est repris à l'article 315bis CIR 92 (Exposé des motifs, Doc. Parlementaires, Chambre, n° 53, 3236/001, p.18).

Ceci s'applique également aux livres non clôturés conservés de manière électronique.

Depuis la loi du 27.06.2021, il est prévu que les données électroniques doivent être mises à disposition via une plateforme électronique.

Sans préjudice du droit du contribuable de demander ou fournir des renseignements verbaux, la communication des livres et documents visés à l'article 315, alinéa 1^{er}, s'applique, pour les personnes physiques et les personnes morales visées à l'alinéa 1^{er}, également à la mise à disposition de ces livres et documents via une plateforme électronique sécurisée du SPF Finances (article 315bis, al. 4 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 27.06.2021).

2.3. Quand appliquer le droit de rétention ?

Le droit d'emporter peut être invoqué si l'agent taxateur estime, en matière d'impôts sur les revenus, que c'est nécessaire afin de déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou de tiers.

L'agent dispose en la matière d'une compétence discrétionnaire, mais il devra tenir compte des principes généraux de bonne administration, et notamment de ceux d'égalité et de précaution (Circulaire AG.Fisc n° 26/2014 (n° Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) du 27.06.2014, n°12).

CHAPITRE 2 – Délais d'investigation et de contrôle

De plus, la circulaire énonce que le droit de rétention doit être appliqué avec précaution, le but n'étant pas que l'agent taxateur prenne l'habitude d'emporter les livres et documents, Le principe selon lequel le contribuable/l'assujetti est tenu de communiquer les documents « sans déplacement » et que ceux-ci peuvent être examinés chez lui demeure. L'agent taxateur n'emportera ces documents que dans certaines circonstances telles que, par exemple :

- à la demande de l'assujetti ou de l'agent contrôleur, lorsque le contrôle prend beaucoup de temps et que le contribuable/l'assujetti accepte que les documents soient emportés au bureau ;
- lorsque l'agent taxateur estime que certaines opérations n'ont pas été correctement déclarées ;
- lorsque l'agent taxateur estime que les obligations en matière de TVA n'ont pas été respectées.

Les circonstances conduisant à ce que les livres et documents soient emportés doivent être décrites dans le procès-verbal. Quand cela se produit à la demande du contribuable/de l'assujetti ou avec son autorisation, il y a lieu de le mentionner expressément dans ce procès-verbal (voir circulaire précitée, n°14).

2.4. Durée – restitution

Il n'y a pas de dispositions légales sur la restitution des documents, mais sur base de l'Exposé des motifs, il apparaît que les livres et documents ne peuvent être conservés au bureau que pour la durée normale de la vérification. Dans le cadre d'une bonne administration, il est logique que les livres et documents soient à tout le moins rendus au contribuable au moment où un avis de rectification basé sur ces livres et documents lui est adressé (Circulaire susvisée n°15 ; Exposé des motifs, Doc. Parlementaires, Chambre, n° 53, 3236/001, p.17).

2.5. Accusé de réception – procès-verbal de rétention

La rétention visée à l'alinéa 1^{er} fait l'objet d'un procès-verbal de rétention qui fait foi jusqu'à preuve du contraire. Une copie de ce procès-verbal est délivrée à la personne visée à l'alinéa 1^{er} dans les cinq jours ouvrables qui suivent celui de la rétention (article 315ter, alinéa 3 CIR 92). Ceci afin d'éviter les contestations quant aux documents emportés et aux circonstances dans lesquelles cela s'est produit. Contrairement à l'accusé de réception, le procès-verbal a une force probante particulière (Circulaire A.G. Fisc n° 26/2014 (n° Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) dd. 27.06.2014, n°16).

Accusé de réception en l'attente d'un procès verbal

Si en l'attente de la réception d'un procès-verbal, le contribuable/l'assujetti souhaite recevoir une preuve immédiate de la remise de ses documents, l'agent taxateur lui délivrera un accusé de réception reprenant de manière sommaire les documents emportés. Une copie du procès-verbal avec un relevé précis des documents emportés devra en tout cas également lui être remise (Circulaire AG Fisc n° 26/2014 (n° Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) dd. 27.06.2014, n°18).

CHAPITRE 2 – Délais d'investigation et de contrôle

Rédaction du procès-verbal

Pour les directives relatives à la rédaction d'un procès-verbal, il est renvoyé aux n°s 340/75-120 du Com.IR. 92.

Copies des documents électroniques

Lorsque des copies de données informatisées sont emportées par application de l'article 315bis CIR 92 ou de l'article 61, § 2, al. 2, du CTVA, la rédaction d'un procès-verbal n'est en principe pas requise. Il est néanmoins fortement recommandé de dresser un procès-verbal de rétention dans de tels cas (circulaire AG Fisc n° 26/2014 (n° Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) dd. 27.06.2014, n°21).

2.6. Sanction en cas de refus

Lorsque le contribuable/l'assujetti refuse que l'agent taxateur qui lui en a fait la demande expresse emporte les livres communiqués, une amende administrative peut lui être infligée par application de l'article 445 CIR 92 ou de l'article 70, § 4, alinéa 1^{er} CTVA (Circulaire A.G.Fisc n° 26/2014 (n° Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) dd. 27.06.2014, n°22).

Le refus ne peut pas entraîner une taxation d'office, car cette situation n'est pas prévue à l'article 351 CIR 92.

CHAPITRE 3

Moyens de preuve de l'Administration

1. INTRODUCTION

Après la vérification de la déclaration, la cotisation est établie par l'administration des contributions directes sur base des revenus déclarés et d'autres éléments repris dans la déclaration, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts (article 339 CIR 92).

Pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, l'Administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, y compris les procès-verbaux dressés par les fonctionnaires du SPF Finances, sauf le serment, c.-à-d. la preuve écrite, la présomption, la preuve testimoniale et l'aveu. Les procès-verbaux ont force probante sauf preuve du contraire (article 340 CIR 92 modifié par la Loi-programme du 23.12.2009 – MB 31.12.2009).

En outre, l'Administration peut invoquer des moyens de preuve spécifiques en droit fiscal, c.-à-d. les signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés (article 341 CIR 92), la comparaison avec trois contribuables similaires (article 342 CIR 92) et la requalification juridique de certains actes (article 344 CIR 92). Etant donné que les deux premiers moyens de preuve ne sont pas applicables à l'impôt des sociétés, ils ne sont pas commentés.

2. MOYENS DE PREUVE ADMIS PAR LE DROIT COMMUN

2.1. La preuve écrite

On vise ici plus particulièrement la comptabilité qui est justifiée par des documents probants.

La comptabilité est probante quand elle est précise et vérifiable, indépendamment du fait qu'elle ait été tenue ou non conformément au droit comptable.

L'exercice comptable approuvé par l'assemblée générale engage la société sauf pour les erreurs matérielles.

2.2. La preuve par présomptions

Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu (article 1349 et 1353 C.C.).

On fait la distinction entre les présomptions légales et les présomptions de fait.

Les présomptions légales sont des présomptions qui sont déterminées par la loi. Elles peuvent être réfutables ou irréfutables ; c.-à-d. que le contribuable est ou n'est pas habilité à prouver le contraire en utilisant tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Les avantages de toute nature qui sont déterminés forfaitairement, conformément à l'article 18 de l'AR CIR 92, sont des exemples de présomption légale irréfutable.

Le principe des bases forfaitaires minimum de taxation constitue également une présomption légale (article 342, § 2 CIR 92, voir ci-après).

La requalification juridique d'un acte ou d'un accord (article 344, § 1^{er} CIR 92) est un exemple d'une présomption légale réfutable, car le contribuable peut prouver le contraire en montrant que l'opération qui en résulte ne sert pas uniquement à éviter des impôts mais qu'elle correspond également à des besoins financiers ou économiques légitimes.

Dans le cadre de présomptions de fait, la loi ou le juge tire des conséquences de faits connus pour établir un fait inconnu. Il est important de baser cette opération sur un fait connu.

2.3. La preuve testimoniale

Chaque contribuable peut être tenu à assister à une audition de témoins assermentés. Les témoins ont l'obligation de déposer sur tous les actes et faits à leur connaissance dont la constatation peut être utile à l'application des lois fiscales aux faits en litige. Il est dressé procès-verbal des déclarations des témoins. Il est signé par les témoins et le contribuable (si l'un des intéressés refuse de signer, mention en est faite au procès-verbal qui précise le motif du refus). Une copie certifiée conforme du procès-verbal est notifiée au contribuable dans les huit jours (article 325 et 326 CIR 92).

3. MOYENS DE PREUVE SPÉCIFIQUES EN DROIT FISCAL

3.1. Signes et indices

Bien que cela ne soit pas vraiment d'usage en matière d'impôt des sociétés, l'Administration peut, sauf preuve contraire, évaluer la base imposable d'après des signes

CHAPITRE 3 – Moyens de preuve de l'Administration

et indices lorsqu'il résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés (article 341 CIR 92).

3.2. Taxation par comparaison

3.2.1. Généralités

3.2.1.1. Revenus

A défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'Administration, les bénéfices ou profits visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o et 2^o, sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles (article 342, § 1, al. 1 CIR 92).

Comptabilité non probante

Une comptabilité peut être considérée comme non probante si les recettes au comptant qui sont inscrites pour leur montant total une fois par jour, ne sont pas corroborées soit par une communication détaillée des marchandises vendues dans le livre des recettes, soit par la production de reçus de caisse qui, en fonction de l'activité de l'entreprise peuvent être représentés par des feuilles de caisses enregistreuses, doubles de quittances, bons, factures, cartes... A défaut de justification des recettes et éventuellement aussi d'un inventaire suffisant et détaillé, tout contrôle en matière de prix et de quantité sera exclu (Anvers, 10.01.06).

Dans la pratique, en cas d'existence de pertes importantes, l'Administration a tendance examiner de près la force probante de la comptabilité. En effet, aucune perte reportée ne peut avoir lieu si la comptabilité n'est pas probante. Dans ce cas, un accord est souvent conclu suivant lequel les pertes sont portées à zéro.

Le contribuable qui invoque qu'il n'était pas conscient qu'il signait un accord ayant pour conséquence de réduire les charges déductibles, n'obtient pas gain de cause lorsqu'il prétend que l'accord était une erreur de droit et invoque les principes de bonne administration (Mons, 06.09.2005).

Forfaits

Les « forfaits » (p.ex. forfait agricole) qui sont arrêtés par l'Administration en accord avec les groupements professionnels intéressés, constituent une forme spécifique de taxation par comparaison (article 342, § 1, al. 2 CIR 92).

L'article 344 CIR 92 a été entièrement réécrit par la Loi-programme du 29.03.2012 – MB 06.04.2012 (applicable à partir de l'exercice d'imposition en 2013).

3.2.1.2. Coûts

La conclusion d'accords collectifs concernant les coûts constitue une forme de taxation par comparaison.

3.2.2. Minima imposables établis de manière forfaitaire

Pour un commentaire des bénéfices minimums forfaitaires, voir Partie I, Chapitre 2, 5. « Bases forfaitaires de taxation ».

3.3. La réalité économique – abus fiscal – mesures anti-abus (article 344, § 1 CIR 92)

3.3.1. Disposition légale

N'est pas opposable à l'Administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'Administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal (article 344, § 1, premier alinéa CIR 92).

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes (article 344, § 1, deuxième alinéa CIR 92) :

1. une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition ; ou
2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus (article 344, § 1, troisième alinéa CIR 92).

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu (article 344, § 1, quatrième alinéa).

3.3.2. Contexte

Des directives commentant les mesures anti-abus ont été adressées par l'Administration à ses fonctionnaires. Elles concernent notamment l'objet de l'opposition, la définition de l'abus fiscal, la clarification de la charge de la preuve entre l'Administration et le contribuable et la révision de la situation fiscale du contribuable.

Ces directives se basent sur les travaux préparatoires de la loi (Circulaire Ci.RH.81/616/207 du 04.05.2012).

La modification de la règle anti-abus a été réalisée en raison de :

- la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière d'abus de droits ;
- l'article 1^{er}, § 10 CTVA dans lequel la doctrine européenne en matière d'abus de droit européen a été incorporé.

La nouvelle rédaction de l'article 344, § 1 CIR 92 a pour but de résoudre les problèmes d'application de l'ancien texte. La nouvelle version devrait permettre à l'Administration d'utiliser les mesures anti-abus de manière efficace sans pour autant porter atteinte à la sécurité juridique et au principe fondamental du libre choix de la voie la moins imposée.

L'objectif principal du texte est de combattre les formes les plus courantes de fraude fiscale via la spécification juridique. De tels actes peuvent se présenter sous deux formes :

1. par le choix de la forme juridique, le contribuable se place en dehors du champ d'application d'une disposition visant à augmenter l'impôt : le choix d'une forme juridique pour se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales à remplir pour être imposable, mais qui est très proche de la situation imposable alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La volonté du législateur serait transgressée si la loi fiscale n'était pas appliquée à l'acte juridique posé (par l'exécution d'une loi avantageuse) ;
2. par le choix d'une forme juridique qui vise à se soumettre à une norme procurant un avantage fiscal, alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La revendication de cet avantage est contraire à l'objectif poursuivi par la loi (Circulaire susmentionnée n° C.1.2.2.).

L'article 344, § 1 CIR 92 reste un moyen de preuve de l'Administration dont l'application conduit à la non opposabilité à l'Administration.

La révision de l'article 344, § 1 CIR 92 concernent notamment les éléments suivants :

- l'objet de l'inopposabilité ;
- la définition de l'abus fiscal ;
- et la clarification de la charge de la preuve entre l'Administration et le contribuable.

Il ressort des travaux préparatoires que l'utilisation de l'article 344, § 1 CIR 92 constitue un recours ultime et ne doit être appliquée que lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du Code, les dispositions spéciales relatives à la lutte contre l'évasion et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours.

Tant les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé que celles effectuées dans la sphère économique sont visées.

La nouvelle règle générale anti-abus n'est pas une cause légale de résiliation entre les parties. En d'autres termes, lorsqu'un acte juridique est rendu inopposable par l'Administration, l'inopposabilité vaut soit par rapport aux deux parties à la convention soit à l'égard d'une seule partie. Selon le ministre, les effets juridiques pour les parties à l'opération ne changent pas, de telle sorte que les obligations ou droits éventuellement nés subsistent (DOC 53 2081/016, p. 38). Les effets de l'application de la nouvelle disposition anti-abus, qui s'étendent éventuellement sur plusieurs années, sont ainsi limités aux effets fiscaux.

3.4. Procès-verbaux dressés par les fonctionnaires du SPF Finances

3.4.1. Introduction

Les procès-verbaux dressés par les fonctionnaires du SPF Finances ont force probante jusqu'à preuve du contraire (article 340, al. 2 CIR 92, introduit par la Loi-programme du 23.12.2009 (MB 31.12.2009)).

Jusqu'avant la modification légale, les procès-verbaux n'avaient aucune force probante particulière. Cela implique qu'ils ne pouvaient être utilisés qu'à titre purement informatif et éventuellement servir de base à une présomption soumise à l'appréciation du juge.

La modification légale a pour objectif de donner au procès-verbal la même force probante en matière de contributions directes qu'en matière de TVA.

3.4.2. Caractère probant jusqu'à preuve du contraire

Faits

L'exactitude et la véracité des informations reprises dans un procès-verbal ont un caractère probant tant que le contribuable n'a pas apporté la preuve contraire.

Pas pour les conclusions

La force probante des procès-verbaux ne vaut pas pour les conclusions que les agents verbalisants peuvent tirer de leurs constatations : ces conclusions restent soumises à l'appréciation du tribunal comme toutes les autres présomptions.

Preuve du contraire

C'est au contribuable à apporter cette preuve.

De simples affirmations ou négations ne suffisent pas. Seules des données positives et vérifiables peuvent altérer la force probante du procès-verbal.

3.4.3. Conditions

La force probante particulière s'applique uniquement lorsque les conditions en matière de forme et de contenu sont réunies.

Pour que le procès-verbal soit valable, il doit contenir le nom, la qualité et la signature du fonctionnaire du SPF Finances, de même que la date et la description précise et complète des constatations.

3.4.4. Utilité d'un procès-verbal

Le procès-verbal est surtout très utile pour la constatation de faits et d'infractions qui ont un caractère « mouvant », tels que le nombre de membres du personnel, le transport d'un bien, le chargement ou le déchargement d'un bien, acter le refus ou l'acceptation de fournir des informations.

CHAPITRE 3 – Moyens de preuve de l'Administration

Les déclarations orales du contribuable ou de témoins peuvent être reprises dans un procès-verbal.

3.5. La vente, la cession ou l'apport à un non-résident

3.5.1. Principe

N'est pas non plus opposable à l'Administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de droits d'auteur et de droits voisins, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, directement ou indirectement, à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance et qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique (article 344, § 2, al. 1^{er} CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 22.12.2023).

Il s'agit également d'une non-opposition réfragable.

Remarquons que l'article 344, § 2 CIR 92 n'implique aucune présomption légale de simulation mais simplement une fiction dont la preuve de l'existence doit être fournie par l'Administration. On ne peut, par conséquent, allonger le délai d'imposition de l'article 354, alinéa 2 CIR 92 (Trib. Anvers, 03.03.2006).

3.5.2. Preuve contraire

La loi offre deux possibilités de preuve contraire.

Impôt égal à la moitié

Le premier alinéa n'est pas d'application lorsque le contribuable peut justifier que l'opération est réalisée avec une entreprise soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique (article 344, § 2, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

Dans le cadre d'une opération authentique

Le premier alinéa n'est pas d'application lorsque le contribuable démontre par tous moyens de preuve, à l'exception du serment, que l'opération s'inscrit dans le cadre d'une opération authentique en ce sens qu'elle a été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique (article 344, § 2, al. 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi-programme du 22.12.2023).

3.6. Accords avec le fisc

3.6.1. Accord collectif

3.6.1.1. En relation avec les revenus

Des accords collectifs concernant les revenus sont appelés « forfaits », avec comme exemple le plus connu le forfait agriculteur. L'établissement d'un « forfait » est une forme de taxation par comparaison (voir Chapitre 3, 3.2 « Taxation par comparaison »).

Les bases de taxation forfaitaire peuvent être établies pour trois exercices d'imposition successifs.

Attention : l'établissement d'une déclaration sur base d'un forfait n'enlève pas à l'Administration le droit de fixer les revenus taxables éventuellement sur base d'autres moyens de preuve (Anvers, 19.04.2005). L'Administration peut déterminer les bénéfices réalisés par le contribuable seulement pour certains exercices d'imposition par application du barème forfaitaire. Elle n'est pas liée par ce mode d'évaluation des revenus imposables pour les exercices ultérieurs même si cette méthode a déjà été utilisée pendant plusieurs années. Ceci ne constitue pas une violation des principes de bonne administration (Cass., 12.05.2005).

Suppression à partir du 01.01.2028 pour certaines professions

À partir du 01.01.2028 les réglementations forfaitaires, tant en matière d'impôts sur les revenus (ISR) qu'en matière de TVA, sont supprimées pour les professions suivantes: boucher-charcutier, boulanger et boulanger-pâtissier, cafetier, coiffeur hommes et dames – coiffeur hommes – coiffeur dames, cordonnier, crémier – laitier ambulant, détaillant en alimentation générale, forain, glacier, marchand de frites (exploitants de friterie), marchand de journaux, marchand de textiles et d'articles en cuir, pharmacien, (Actualité du 14.01.2022 relative à 'suppression de réglementations forfaitaires tant en matière de tva que d'impôts sur les revenus – SPF Finances').

La raison officielle de la suppression du système, outre la baisse du nombre d'utilisateurs, réside dans l'extension de l'obligation de comptabilité et le nouveau concept d'entreprise tel que défini dans le Code du droit économique depuis le 01.11.2018.

À partir du 01.01.2022 pour ces professions :

Il n'est plus permis, à partir du 1^{er} janvier 2022, à de nouveaux contribuables/assujettis à la TVA de déterminer leur base imposable (ISR) / base d'imposition (TVA) au moyen des bases forfaitaires de taxation arrêtées en concertation avec les groupements professionnels intéressés.

En matière de TVA, les assujettis soumis au régime normal d'imposition ou au régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises ne peuvent plus opter pour le régime d'imposition forfaitaire.

Par conséquent :

ISR : seuls les contribuables qui, pour l'exercice d'imposition 2022 (année de revenus 2021) se référaient aux bases forfaitaires de taxation pour déterminer leur base imposable, peuvent continuer, dans le respect des dispositions légales, à les utiliser jusqu'au 31.12.2027 au plus tard, c'est-à-dire jusqu'à l'exercice d'imposition 2028 (année de revenus 2027).

TVA : seuls les assujettis à la TVA qui, pour l'année 2021, se référaient à la base d'imposition peuvent continuer, dans le respect des dispositions légales, à les utiliser jusqu'au 31.12.2027.

3.6.1.2. En relation avec les frais

Un accord collectif est un accord conclu en concertation entre l'Administration et un groupement professionnel ou une organisation professionnelle concernée et qui, par conséquent, s'applique à tous les contribuables représentés par ces groupements ou organisations.

De tels accords peuvent être pris tant à l'échelon local que régional ou national et peuvent concerner des frais tels que :

- tous les frais généralement repris parmi les « coûts de représentation » ;
- certains coûts concernant l'utilisation d'une voiture, tels que le carburant, les produits d'entretien, l'huile, les accessoires de valeur modique, etc. ;
- certains frais d'entretien des locaux professionnels, comme les frais concernant les produits d'entretien, etc. ;
- certains frais non récurrents liés à des déplacements professionnels, comme les frais de transport en commun, taxi, etc.

De tels accords ont été conclus entre autres pour les huissiers de justice (Circulaire 27.07.2001), avocats (circulaire 02.03.1994), exploitants d'appareils de divertissement et gardiennes d'enfants (Circulaire 15.02.2006).

Remarquons que le fisc part du principe que les accords collectifs applicables aux avocats ne s'appliquent pas lorsque ceux-ci exercent leur activité au travers d'une société professionnelle car cela va à l'encontre de la Loi sur la comptabilité (Q et R., Sénat, nr. 2-12, 28.03.2000, p. 544, Q. nr. 196 du 02.12.1999).

Un individu n'est pas lié par cet accord. Il peut en faire usage s'il le souhaite.

3.6.2. Accord individuel

Un contribuable peut uniquement conclure un accord avec le fisc sur des questions de fait. Aucun accord ne peut être conclu en ce qui concerne l'exigibilité d'une taxation. Cela répond au prescrit de l'article 172 de la Constitution en vertu duquel il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts et toute exemption ou réduction d'impôt ne peut être établie que par une loi. Il

s'ensuit qu'un accord manifestement illégal ne peut avoir d'effet.

A titre d'exemple, un accord peut être conclu concernant la qualification d'un revenu (revenu professionnel plutôt que divers) ou l'étendue d'un revenu (p.ex. avantage de toute nature) ou sur la déductibilité de frais professionnels (p.ex. la partie professionnelle).

Un accord ne peut être résilié que pour l'avenir. Cela repose sur le principe de confiance, un des principes de bonne administration. Ainsi, un contribuable qui tenait sa comptabilité depuis plusieurs années d'une telle manière et qui n'avait jamais été contrôlé sur ce point avait obtenu raison sur le fait qu'il existait un accord implicite sur cette question et que, par conséquent, cet accord n'était résiliable que pour l'avenir (Mons, 04.03.2005).

Un accord est résiliable dans les cas suivants :

- erreurs matérielles ;
- atteinte d'un accord par un manque de volonté (fourvoiement, contrainte, ...).

La fixation d'une première imposition sur base de la déclaration ne sous-entend pas d'accord tacite de la part du fisc. Un accord ne naît que si le fisc l'a clairement exprimé, par ex. suite à un contrôle.

Remarquons que si un accord a été passé par une autre Administration fiscale (par ex. l'Administration de la TVA), cet accord est également valable en matière d'impôt sur les revenus. Il s'ensuit qu'il n'est résiliable que pour l'avenir.

3.7. Principe général des décisions anticipées en matière fiscale

3.7.1. Introduction

La Loi du 24.12.2002 a abrogé l'accord préalable écrit visé à l'article 345, § 1 CIR 92 et les décisions anticipées en matière fiscale visées par l'AR du 03.05.1999 en vue de l'instauration d'un système de décisions anticipées en matière fiscale à partir du 01.01.2003.

À partir du 1^{er} janvier 2003, chaque contribuable peut demander une décision anticipée relative à n'importe quelle question fiscale.

Le Service Public Fédéral Finances est compétent pour se prononcer par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts qui relèvent de ses compétences ou dont il assure la perception ou le recouvrement. Il déterminera comment la loi doit s'appliquer à une situation ou une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

3.7.2. La demande

Un nouveau service des décisions anticipées en matière fiscale est entré en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2005. Les demandes peuvent être envoyées à l'adresse suivante :

CHAPITRE 3 – Moyens de preuve de l'Administration

Service des Décisions Anticipées en matière fiscale

Rue de la Loi 24

1000 Bruxelles

Tél. : 02/579.38.00

Fax : 02/579.51.019

E-mail : reception.dvbsda@minfin.fed.be

Cette demande doit être motivée et contenir les mentions suivantes :

- Identité du demandeur et, éventuellement, identité des parties concernées et des tiers.
- Description des activités du demandeur.
- Description complète de la situation ou de l'opération.
- Renvoi à la disposition légale ou réglementaire faisant l'objet de la décision.

Si des décisions similaires concernant la même situation ou opération ont déjà été rendues par des administrations fiscales des pays membres de l'Union Européenne ou des pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition, il convient de joindre une copie de la demande et des décisions relatives à cette demande.

Tant qu'aucune décision n'est intervenue, le demandeur est tenu de joindre à la demande tous les nouveaux éléments concernant la situation ou l'opération envisagée.

Le demandeur peut demander à être entendu. Le fonctionnaire en charge du dossier peut également, de sa propre initiative, inviter le demandeur à être entendu (article 2, al. 1, AR 30.01.2003)

Après réception de la demande, l'Administration délivre un accusé de réception. Cet accusé doit être délivré au demandeur endéans les cinq jours ouvrables de la réception de la demande (article 1 de l'AR du 30.01.2004).

3.7.3. Timing

Concrètement, une procédure de ruling se déroule de la manière suivante :

- phase de préparation : avant l'introduction officielle de la demande de ruling, il est possible d'obtenir une réunion préalable. Le demandeur doit décrire clairement son projet dans un courrier ou un message électronique de manière à ce qu'un comité adéquat puisse être réuni ;
- introduction de la demande : la demande doit clairement indiquer quels articles de loi fiscaux sont concernés ;
- accusé de réception par le SDA endéans les cinq jours ouvrables avec indication de la composition du comité et de son président ;
- réunion de planning entre le demandeur et le comité endéans les 15 jours ouvrables ; l'objectif de la réunion consiste à discuter les aspects formels liés à la demande ainsi que les annexes requises ainsi qu'à établir un premier planning avec une indication relative au timing de la décision ;
- traitement de la demande avec possibilité de faire appel à la collaboration avec d'autres services fiscaux ;

la communication avec le demandeur peut avoir lieu lors de réunions ou de manière écrite (par e-mail, de préférence). L'objectif consiste à instaurer un processus de collaboration souple entre les personnes concernées sans passer par un formalisme exagéré ;

- la proposition de la décision est soumise au Collège lors des réunions hebdomadaires (le demandeur peut également formuler lui-même une proposition de décision – selon un schéma à mettre en œuvre par le SDA – afin de simplifier le processus) ;
- décision par le Collège : idéalement à l'unanimité ; l'objectif consiste à respecter de délai de trois mois susmentionné.

3.7.4. Objet de la demande

La demande doit concerner une situation ou opération particulière. Il est impossible d'obtenir une décision anticipée concernant une situation purement hypothétique. Par ailleurs, une question générale concernant l'application de la loi fiscale sans aucune relation avec une situation ou une opération particulière ne peut être posée. L'interprétation de la législation ne fait pas partie des compétences de l'Administration fiscale. Celle-ci peut uniquement appliquer la loi.

La situation ou l'opération particulière ne peut pas encore avoir produit d'effets. Le contribuable doit introduire sa demande avant de procéder à une quelconque exécution de celle-ci. Afin d'éviter le contournement de cette règle, la demande ne peut non plus concerner une situation ou opération identique à une situation ou opération ayant déjà produit des effets dans le chef du demandeur.

3.7.5. Matières exclues

Le Service public fédéral Finances ne peut prendre de décisions anticipées dans les cas suivants :

1. la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire.
2. l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande. Un Arrêté Royal énumère les matières et les dispositions concernées (AR du 30.01.2003 – MB 31.01.2003).

L'AR du 17 janvier 2003 (MB, 31 janvier 2003) identifie sept catégories d'exclusions :

- les taux d'imposition et le calcul des impôts (le SPF Finances ne peut évidemment pas être amené à se prononcer de manière anticipée sur le montant de l'impôt finalement dû. Les dispositions concernant les versements anticipés sont également visées. En plus, les taux sont déterminés par la loi) ;
- les montants et pourcentages en tant que tels (ceux-ci sont également déterminés par la loi) ;
- la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription,

le secret professionnel, l'entrée en vigueur, les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions ne sont également pas pris en considération étant donné que la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt ;

- les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision (y compris des procédures collectives) est organisée (c'est le cas, par exemple, de l'article 58 CIR 92 et de la Loi du 06.05.1999 visant à promouvoir la création de sociétés civiles de groupements forestiers) ;
- les dispositions ou usages organisant une concertation ou la consultation d'autres autorités et pour lesquelles le ministre des Finances ou les services de l'Administration fiscale ne sont donc pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement. C'est le cas, par exemple, de l'agrément de sociétés à finalité sociale – cf. article 21, 10° CIR 92. Un autre exemple est celui des décisions relatives à l'application des conventions, traités ou accords de siège et conventions diplomatiques qui impliquent en principe une procédure de concertation, placée sous l'autorité du Service public fédéral Affaires étrangères, avec l'institution internationale ou l'État signataire concerné : il serait inapproprié que l'Administration fiscale belge donne une interprétation unilatérale d'un traité, d'un accord ou d'une convention, en contradiction avec l'usage ou les instruments adoptés, en réponse à une demande de décision anticipée. En revanche, les dispositions des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus entrent sans restriction dans le champ d'application du système de décision anticipée ;
- les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt (elles sont incompatibles avec la notion de décision anticipée) ;
- les bases forfaitaires de taxation (non applicables à l'ISOC) ;
- la demande concerne une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.

Par ailleurs, aucune décision anticipée ne peut être prise dans les cas suivants :

1. les éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE ;
2. la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

Le Service public fédéral Finances ne peut émettre de décisions anticipées octroyant une exemption ou une modération d'impôt. Il peut uniquement appliquer correctement la loi.

La décision anticipée ne peut concerner une période excédant plus de 5 années. Si l'objet de la demande le requiert, il peut être dérogé à ce délai.

Exemple

Supposons que la demande concerne le rythme d'amortissement d'une machine. La décision anticipée prévoit qu'un amortissement annuel de 10 % sera admis. Cette décision sera valable pendant toute la durée d'amortissement, soit dix ans.

3.7.6. Publication

Décisions

La décision anticipée est publiée d'une manière anonyme. L'identité du demandeur ne peut être révélée. En outre, la publication est soumise au secret professionnel.

Avis

Le service des décisions anticipées publie également des avis. P.ex, en matière de requalification d'un usufruit en location, d'emphytéose, de plus-values internes, de règlement de dettes et de prix de transfert.

3.7.7. Caractère obligatoire

Les décisions anticipées lient le demandeur et l'Administration, même si cette décision est contraire à une circulaire administrative (QP 27.02.2007).

Les décisions anticipées n'ont pas de caractère obligatoire lorsque :

1. les conditions auxquelles la décision anticipée est soumise ne sont pas remplies ;
2. la situation ou l'opération faisant l'objet de la décision a été décrite de manière incomplète ou injuste dans la demande et les éléments essentiels de l'opération n'ont pas été réalisés tel que décrit dans la demande ;
3. le droit conventionnel, le droit communautaire ou les dispositions internes applicables à la situation ou à l'opération faisant l'objet de la décision sont modifiés ;
4. la décision anticipée ne respecte pas le droit conventionnel, le droit communautaire ou les dispositions internes ;
5. les conséquences d'une opération ou d'une situation ont été modifiées suite à des éléments existants ou postérieurs et résultant des demandes. L'annulation de la décision entre en vigueur à partir du moment auquel ces éléments se sont présentés.

CHAPITRE 4

Procédure de rectification

1. RECTIFICATION DU REVENU IMPOSABLE

1.1. Principe

Si, après contrôle d'une déclaration valable et qui a été remise à temps, l'Administration estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments qui sont mentionnés dans la déclaration, elle fait connaître au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les modifications et la base légale au moyen « d'un avis de rectification » (formule 279) (article 346, alinéa 1^{er} CIR 92).

La notification obligatoire précitée est une formalité substantielle, sous peine de nullité, de l'imposition qui en résulterait.

Si la proposition de taxation, reprise dans l'avis de rectification qui a été envoyé, est basée sur une comparaison avec des contribuables similaires (application de l'article 342, § 1, alinéa 1 CIR 92), l'Administration a l'obligation de communiquer le montant des bénéfices ou profits qui a été déclaré par trois contribuables similaires ou sur lequel ils ont été imposés, ainsi que les éléments nécessaires pour établir proportionnellement le montant des bénéfices ou profits du contribuable concerné (article 346, alinéa 2 CIR 92).

1.2. Réponse

1.2.1. Délai

Dès l'envoi de l'avis de rectification, le contribuable dispose d'un délai d'un mois pour faire valoir ses observations ou pour donner son accord. Ce délai commence à courir le troisième jour ouvrable qui suit l'envoi et expire à la veille de quantième (application de la théorie de la réception article 53bis C. jud.).

Exemple

Un avis de rectification, daté du 10 mars, a été envoyé le même jour par recommandé au contribuable.

Le délai de réponse du contribuable commence à courir le 13 mars et expire le 12 avril.

En cas de justes motifs, qui ont empêché une réponse dans le délai imparti, on peut obtenir une prolongation auprès de l'inspecteur qui a envoyé cet avis.

La cotisation ne peut pas être établie, sous peine de nullité, avant l'expiration du délai de réponse d'un mois ou du délai prolongé, sauf si le contribuable a marqué son accord par écrit sur la rectification proposée (ou si on se met d'accord

avec les modifications proposées qui résultent d'un accord commun après un entretien sur la proposition de taxation) ou si les droits du Trésor sont en péril pour une autre raison que l'expiration du délai d'imposition (p.e. en cas de faillite du contribuable) (article 346, alinéa 3 CIR 92). L'accord du contribuable est toujours considéré comme une rectification de la déclaration.

1.2.2. Réponse positive

L'accord du contribuable sera toujours assimilé à une rectification de la déclaration avec, pour conséquence, que l'imposition pourra être enrôlée, même si le délai de réponse n'est pas encore expiré.

1.2.3. Réponse négative

Si, dans le délai précité, le contribuable marque son désaccord avec les rectifications reprises dans l'avis, l'inspecteur procédera, en tenant compte ou non des remarques formulées par le contribuable, à l'établissement de la cotisation, éventuellement après avoir consulté son supérieur hiérarchique.

Au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, l'Administration fait connaître au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les observations que celui-ci a formulées et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision (article 346, d. al. CIR 92).

1.2.4. Pas de réponse

Si le contribuable ne répond pas dans le délai ou s'il répond tardivement à l'avis de rectification envoyé, ceci n'est pas un accord silencieux. L'Administration pourra quand même procéder à l'établissement d'une taxation d'office (voir point 2 ci-après).

2. TAXATION D'OFFICE

2.1. Introduction

Quand le contribuable ne répond pas à ses obligations fiscales, l'Administration peut établir une taxation d'office sur le montant présumé des revenus imposables. Elle va se baser sur les éléments dont elle dispose dans le dossier fiscal.

2.2. Application

La taxation d'office peut être établie quand le contribuable s'est abstenu (article 351, alinéa 1^{er} CIR 92) :

- soit de remettre une déclaration dans le délai prévu par la loi (absence de déclaration ou déclaration tardive) ;

- soit d'éliminer, dans le délai consenti à cette fin, le ou les vices de forme dont serait entachée sa déclaration ;
- soit de communiquer les livres, documents et registres ou dossiers, supports et données ;
- soit de répondre à une demande de renseignements (absence de réponse ou réponse tardive) ;
- soit de répondre à temps à un avis de rectification (absence de réponse ou réponse tardive).

2.3. Notification

Avant de procéder à la taxation d'office, l'Administration notifie au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les motifs du recours à cette procédure (voir ci-avant), le montant des revenus et les autres éléments sur lesquels la taxation sera basée, ainsi que le mode de détermination de ces revenus et éléments (formule 279 E1) (article 351, alinéa 2 CIR 92).

A titre informatif, il est en principe indiqué sur l'avertissement-extrait de rôle qu'il s'agit d'une taxation d'office. Toutefois, si cela n'est pas mentionné, il n'en résulte aucune conséquence juridique (QP 07.07.2006).

2.4. Conséquences de la procédure de « taxation d'office »

2.4.1. Renversement de la charge de la preuve

La conséquence la plus importante de la taxation d'office est le fait que la charge de preuve est inversée ; en fait, le contribuable doit prouver lui-même le chiffre exact de ses revenus imposables et l'Administration ne doit plus prouver que ces éléments ne sont pas corrects. Le renversement de la charge de preuve est également appliqué dans la procédure de réclamation (article 352, alinéa 1^{er} CIR 92).

Bien qu'en cas de taxation d'office, la preuve du chiffre exact des revenus imposables et des autres éléments à envisager pour leur fixation incombe au contribuable (article 352, alinéa 1^{er} CIR 92), la charge de la preuve incombe toujours à l'administration si (article 352, alinéa 2 CIR 92) :

- le contribuable établit qu'il a été empêché, par de justes motifs, soit de communiquer les livres, documents ou registres, soit de fournir dans le délai les renseignements qui lui ont été demandés, soit de répondre dans le délai fixé à un avis de rectification ;
- la taxation a été établie sur la base mentionnée dans l'avis de rectification avant l'expiration du délai prévu par ledit article parce que les droits du Trésor étaient en péril.

2.4.2. Majoration d'impôt

Par ailleurs, la taxation d'office engendre normalement automatiquement une majoration d'impôt (voir Chapitre 13, 1, « Accroissement d'impôt », ci-après).

2.4.3. Délai de trois ans

Enfin, l'Administration dispose automatiquement d'un délai d'imposition extraordinaire de trois ans, si la taxation

d'office est appliquée à la suite d'une non-rentree ou d'une rentree tardive de la déclaration fiscale (voir Chapitre 5, 2.2. « Délai d'imposition extraordinaire de trois ans », ci-après).

3. RÉPONSE

3.1. Délai de réponse

3.1.1. En principe : un mois

Sauf si la taxation d'office résulte d'une absence de réponse ou d'une réponse tardive à une demande de renseignements ou si les droits du Trésor sont en péril pour une autre cause que l'expiration des délais d'imposition, un délai d'un mois à dater de l'envoi de cette notification est donné au contribuable pour faire valoir ses observations par écrit. Ce délai s'étend, comme c'est également le cas pour l'avis de rectification, du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis jusqu'à la veille de quantième (pour des exemples : voir l'avis de rectification) (article 351, alinéa 3 CIR 92 ; application de la théorie de la réception article 53bis C. jud.).

Sous peine de nullité de la cotisation, elle ne peut pas être établie avant l'expiration de ce délai de réponse (article 351, alinéa 3 CIR 92).

3.1.2. Parfois huit jours

S'il n'a pas été répondu ou répondu tardivement à un avis de rectification et qu'une imposition d'office a été établie, l'Administration fera parvenir au contribuable un avis d'imposition d'office 279 E2 et un délai complémentaire de huit jours sera accordé. Ce délai supplémentaire constitue clairement un pur délai administratif, vu qu'il n'est pas prévu en tant que tel par la loi.

3.2. Réponse négative

Si le contribuable répond qu'il n'est pas d'accord avec l'imposition préétablie, et que l'administration maintient la taxation, elle doit, au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, informer le contribuable, par lettre recommandée, des observations que celui-ci a formulées et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision (article 352bis CIR 92).

4. PREUVE CONTRAIRE

Le renversement de la charge de la preuve implique que la taxation d'office est présumée correcte à moins que :

- le contribuable puisse produire le juste montant de ses revenus ;
- le contribuable ne prouve que la taxation a été fixée arbitrairement par l'Administration, parce qu'elle a commis une erreur de droit ou parce qu'elle s'est basée sur des faits erronés ; si l'Administration n'a pas tenu compte d'éléments qui n'étaient pas connus au moment de l'établissement de la taxation, l'imposition n'est pas arbitraire (Cass., 29.10.1999).

CHAPITRE 4 – Procédure de rectification

En relation avec le caractère arbitraire d'une imposition, la cour d'appel de Liège a rassemblé une série de principes (Liège, 07.09.2005). Retenons que :

- Le caractère arbitraire ou non d'une imposition d'office doit s'apprécier au moment où l'imposition est établie (Cass., 07.12.2000).
- L'Administration ne doit tenir compte que des éléments dont elle dispose à un moment donné et non d'autres éléments alors même qu'elle devait en connaître l'existence (Cass., 29.10.1999, Pas., 1999, I, p. 577).
- Une comptabilité reconstituée n'est pas probante puisqu'elle n'a pas été tenue au jour le jour.
- Le contribuable qui ne répond pas à l'avis d'imposition d'office et qui rentre sa déclaration deux ans en retard,

met l'Administration dans l'impossibilité de retenir d'autres charges.

- L'Administration ne doit pas tenir compte de la rémunération du gérant dès lors que celle-ci n'a pas été justifiée conformément au prescrit de l'article 57 CIR 92.
- L'Administration ne devait pas non plus présumer les amortissements (les actifs peuvent avoir quitté le patrimoine de l'entreprise), ni le loyer (sans la preuve de paiement).
- A défaut de comptabilité probante, il ne peut être établi que les sommes taxables sont restées dans le patrimoine de l'entreprise en manière telle que la cotisation spéciale de l'article 219 CIR 92, est justifiée.

1. EXERCICE D'IMPOSITION ET PÉRIODE IMPOSABLE

1.1. Généralités

La période imposable coïncide avec l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, pour l'application du précompte immobilier, du précompte mobilier et de précompte professionnel (article 199 AR/CIR 92).

Exemple

Le précompte immobilier relatif aux revenus de l'année 2016 est établi pour l'exercice d'imposition 2016.

La période imposable coïncide avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, pour l'application de l'impôt des sociétés, lorsque la comptabilité est clôturée au 31 décembre de chaque année (article 200, AR/C.I.R.).

On se retrouve dans la même situation lorsque l'exercice comptable se rapporte à une période inférieure ou supérieure à un an et que les écritures sont clôturées au 31 décembre de l'année (article 201, AR/C.I.R.).

Lorsque l'exercice comptable n'est pas clôturé au 31 décembre de chaque année, la période imposable coïncide avec l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 202, AR/CIR 92).

Exemple 1

Une société tient sa comptabilité par année civile.

Les résultats de l'exercice comptable 2017 (du 1^{er} janvier au 31 décembre 2017) se rapportent à la période imposable 2017, exercice d'imposition 2018.

Exemple 2

Une société a été fondée le 1^{er} mai 2017 et clôture son premier exercice comptable le 31 décembre 2017.

Les résultats de l'exercice comptable 2017 (du 1^{er} mai 2017 au 31 décembre 2017) se rapportent à la période imposable 2017, exercice d'imposition 2018.

Exemple 3

Une société a été fondée au 1^{er} mai 2017 et clôture son premier exercice comptable le 30 juin 2018.

Les résultats de l'exercice comptable 2017-2018 (du 1^{er} mai 2017 au 30 juin 2018) se rapportent à l'exercice comptable 2017-2018, exercice d'imposition 2018.

Exemple 4

L'exercice comptable d'une société se déroule du 1^{er} juillet au 30 juin de l'année civile suivante.

Les résultats de l'exercice comptable 2017-2018 (du 1^{er} juillet 2017 au 30 juin 2018) se rapportent à la période imposable 2017-2018, exercice d'imposition 2018.

1.2. Mise en liquidation, dissolution et émigration des sociétés

1.2.1. Mise en liquidation

Une société en liquidation reste soumise aux dispositions applicables en matière d'impôt des sociétés (article 208 CIR 92).

En cas de mise en liquidation à une autre date que la date de clôture statutaire, il ne faut pas déposer de déclaration spéciale (Circ. 10.12.2003 CIRH 851/557.698).

1.2.2. Dissolution

Quand une société cesse d'exister à cause d'une dissolution et que la date de dissolution ne correspond pas à la date de clôture statutaire, elle doit déposer une « déclaration spéciale » pour la période qui court du début de l'année comptable (= le premier jour qui suit la période imposable précédente) jusqu'à la date de dissolution.

1.2.3. Émigration

Quand une société émigre, les règles relatives à la dissolution s'appliquent mutatis mutandis. Une société belge qui émigre fait ses comptes avant de « quitter le territoire » : la société est taxée sur toutes ses plus-values non encore exprimées, réserves immunisées et réserves occultes. À partir du 1^{er} janvier 2002, un précompte mobilier de 10 % est également dû sur le boni de liquidation, c.-à-d. la différence entre la valeur de marché des réserves versées et le capital libéré.

CHAPITRE 5 – Procédure de taxation

Quand une société maintient un établissement stable en Belgique après l'émigration, elle est soumise à l'INR/Soc. à partir de la date de l'émigration.

Un déplacement de siège ne peut se faire de manière neutre que s'il s'agit d'une société (coopérative) européenne (SE ou SCE) (article 214bis CIR 92, inséré par la Loi du 11.12.2008 portant transposition de la Directive Fusion dans le CIR 92 – MB 12.01.2009). À partir du 01.01.2011, l'exception de l'article 214bis est étendue aux sociétés étrangères (Loi portant des dispositions diverses du 14.04.2011, MB 06.05.2011).

1.3. Allongement et raccourcissement de la période imposable

L'allongement ou le raccourcissement de la période imposable d'une société peut se justifier par des considérations fiscales. Elle peut modifier la durée de son exercice comptable pour pouvoir profiter du taux réduit (article 215, alinéa 2 CIR 92). Par exemple, si une importante distribution de dividendes intervient et que la limite des 13 % est dépassée, la société peut limiter sa base imposable en raccourcissant sa période imposable.

Il n'y a aucun inconvénient à l'allongement ou au raccourcissement d'une période imposable, mais bien aux modifications régulières et ce, notamment en vertu du principe de permanence (cf. comparaison des bilans d'une société dans le temps) et du principe d'uniformité (cf. comparaison réciproque des bilans entre entreprises) s'opposent (Avis CNC n° 7/1, Bull. CNC, n° 3 de juillet 1978, p. 7-8).

2. DÉLAIS D'IMPOSITION

2.1. Délai ordinaire d'imposition (article 359, alinéa 2 CIR 92)

L'impôt, résultant d'une déclaration valable et qui a été rentrée à temps, doit être établi au plus tard au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 359, alinéa 2 CIR 92).

Le délai d'imposition ne peut être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service de taxation compétent (article 353, al. 2 CIR 92).

Si la date d'échéance est un samedi, un dimanche ou un jour férié, elle est prolongée jusqu'au plus prochain jour ouvrable.

Exemple 1

L'imposition relative aux revenus de la période imposable 2017, exercice d'imposition 2018, qui sont repris déclarés dans une déclaration régulière introduite dans les délais, doit être effectuée au plus tard le 30.06.2019.

Exemple 2

L'imposition sur les revenus de la période imposable 2016-2017, exercice d'imposition 2017, relative à l'exercice

comptable qui s'étend du 01.12.2016 au 30.11.2017, qui ont été repris dans une déclaration rentrée dans le délai et régulière quant à la forme le 20.04.2018, doit être établie au plus tard au 20.10.2018.

2.2. Délai d'imposition extraordinaire de trois ans en cas d'impôt dû plus élevé (article 354, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CIR 92)

Lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311 CIR 92, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 CIR 92 être établi pendant trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû (article 354, § 1^{er}, alinéa 1^{er} CIR 92 tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

2.3. Délai d'imposition extraordinaire de quatre ans en cas d'absence ou de remise tardive de déclaration (article 354, § 1^{er}, alinéa 2 CIR 92)

En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 être établi pendant quatre ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû (article 354, § 1^{er}, alinéa 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 20.11.2022).

2.4. Délai d'imposition extraordinaire de six ans pour les cas particuliers comportant des aspects internationaux (déclaration « semi-complexe » – article 354, § 1^{er}, alinéa 3 CIR 92)

Par dérogation aux alinéas 1^{er} et 2, en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359, être établi pendant six ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû dans les situations suivantes (article 354, § 1^{er}, alinéa 3 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 20.11.2022).

2.5. Délai d'imposition extraordinaire de dix ans en cas de « déclaration complexe » (article 354, § 1^{er}, alinéas 4 et 5 CIR 92)

Par dérogation aux alinéas 1^{er} et 2, en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311 CIR 92, l'impôt ou le supplément d'impôt peut par dérogation à l'article 359 CIR 92 être établi pendant dix ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice

d'imposition pour lequel l'impôt est dû lorsque la déclaration est complexe (article 354, § 1^{er}, alinéa 4 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 20.11.2022).

2.6. Délai d'imposition extraordinaire de dix ans (« intention frauduleuse, dessein de nuire » – article 354, § 2 CIR 92)

Par dérogation aux délais visés aux § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2 ou 3, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi pendant dix ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû en cas d'infraction aux dispositions du CIR 92 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (article 354, § 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

On parle d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire dès que l'infraction est commise avec l'intention de procurer, soit à soi-même, soit à un tiers, un avantage illégitime. Le fait que le contribuable s'est enrichi lui-même à l'occasion de l'infraction ne joue aucun rôle.

L'Administration doit prouver l'intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Si elle a des soupçons, elle doit notifier préalablement au contribuable les indices de fraude qui existent en ce qui le concerne (article 333 CIR 92).

2.7. Délais en matière de précompte immobilier, mobilier et professionnel et amendes (article 354, § 3 CIR 92)

Le précompte immobilier, l'amende administrative, et, dans la mesure où ils ne sont pas payés dans le délai prévu à l'article 412, le précompte mobilier et le précompte professionnel peuvent également être établis dans le délai fixé aux paragraphes 1^{er} et 2 (article 354, § 3 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

2.8. Prolongation en cas de comptabilité décalée (article 354, § 4 CIR 92)

Lorsque, pour l'application de l'impôt des sociétés, l'impôt des non-résidents qui est établi conformément aux articles 233 et 248, l'application du précompte mobilier ou du précompte professionnel, le contribuable tient une comptabilité autrement que par année civile, le délai visé aux paragraphes 1^{er} et 2 est prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre le 1^{er} janvier de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et la date de clôture de l'exercice comptable au cours de cette même année. (Article 354, § 4 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022)

2.9. Prolongation en cas de réclamation (article 354, § 5, alinéa 1^{er} CIR 92)

Lorsque le contribuable, son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement ou le codébiteur visé à l'article 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, a introduit une réclamation conformément aux articles 366 et 371 ou a introduit une demande de dégrèvement d'office conformément à l'article 376, dans le délai prévu au paragraphe 1^{er}, ce délai est

prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois (article 354, § 5 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

2.10. Prolongation en cas d'action en restitution de précompte non enrôlé cf. article 368/1 CIR 92 (article 354, § 5, alinéa 2 CIR 92)

Lorsqu'un contribuable introduit une action en restitution de précompte sur la base de l'article 368/1 CIR 92, dans le délai de trois ans, ce délai est prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de l'action en restitution et celle de la décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois (article 354, § 5, alinéa 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022).

2.11. Délai spécial d'imposition de 12 ou 24 mois

L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après expiration du délai extraordinaire, repris au Chapitre 5, 2.2 « Délai d'imposition extraordinaire de trois ans » et 2.3 « Délai d'imposition extraordinaire de sept ans », dans les cas suivants (article 358 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 20.11.2022) :

a. un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application des impôts sur les revenus dans le chef d'un contribuable déterminé font apparaître que le précompte mobilier ou le précompte professionnel dû n'a pas été déclaré, ou a été déclaré tardivement, ou de manière incomplète ou incorrecte, au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de la constatation.

Dans ce cas, la cotisation doit être établie dans les douze mois qui suivent celui de la constatation de l'infraction.

b. soit l'obtention d'informations de l'étranger, pour lequel un fondement juridique existe qui règle les échanges d'informations et sur lequel ce fondement juridique se rapportant à un impôt est d'application, soit le contrôle visé à l'article 333/2 suite à l'obtention de telles informations fait apparaître que des revenus imposables, ou le précompte mobilier ou professionnel dû n'ont pas été déclarés en Belgique :

- au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'Administration belge ;
- en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire, au cours d'une des sept années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'Administration belge ;

dans ce cas, l'imposition doit être établie dans les vingt-quatre mois à compter de la date à laquelle l'Administration belge a pris connaissance des résultats du contrôle ou de l'enquête ;

c. une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables, ou le précompte mobilier ou professionnel dû n'ont pas été déclarés au cours des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action ;

CHAPITRE 5 – Procédure de taxation

dans ce cas, l'imposition doit être établie dans les douze mois à compter de la date à partir de laquelle la décision dont l'action judiciaire a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours ;

- d. des éléments probants font apparaître que des revenus imposables, ou le précompte mobilier ou professionnel dû n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'Administration ;

dans ce cas, l'imposition doit être établie dans les douze mois à compter de la date à laquelle lesdits éléments sont venus à la connaissance de l'Administration.

- e. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où des impôts sont encore dus à la suite d'une procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition ou d'une procédure en application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23.07.1990.

Délai d'investigation

Ce délai d'imposition spécial ne va en principe pas de pair avec une prolongation parallèle du délai d'investigation. L'article 333 CIR 92 ne prévoit pas cette possibilité.

C'est uniquement en cas d'informations venant de l'étranger (article 358, § 1, 2°, WIB 92) que le délai spécial d'imposition de deux ans sera également étendu au délai d'investigation (article 333/2 CIR 92).

En raison de l'introduction de l'article 333/2 CIR 92 (« sans préjudice de l'application de l'article 333 »), il est clair que l'Administration, en cas d'investigations pendant les années visées à l'article 358, § 1, 2°, b) CIR 92 (« en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire ») doit procéder à une notification préalable au sens de l'article 333, al. 3 CIR 92.

Ce délai d'imposition spécial ne va pas de pair avec une prolongation parallèle du délai d'investigation. L'article 333 CIR 92 ne prévoit pas cette possibilité.

2.12. Délai d'imposition exceptionnel en cas de rétro-déduction des pertes (carry-back) dans le secteur agricole

Lorsqu'il est constaté que les pertes professionnelles d'une période imposable ont été, entièrement ou partiellement, indûment déduites en application de l'article 78, § 2, ou de l'article 206, § 4, des revenus professionnels des périodes imposables antérieures et que l'impôt pour ces périodes a été, entièrement ou partiellement, indûment dégrévée en application de l'article 375/1, cette déduction indûment accordée peut être corrigée durant le délai d'imposition applicable qui est relatif à la période imposable au cours de laquelle ces pertes professionnelles ont eu lieu (article 358/1 CIR 92).

2.13. Réimposition après annulation

2.13.1. Principe

Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale, autre qu'une règle relative à la prescription, l'Administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est écoulé, établir une nouvelle cotisation, endéans les trois mois de la date à partir de laquelle la décision d'annulation du conseiller général ou du fonctionnaire-délégué relative à la réclamation, n'est plus susceptible de recours (article 355, al. 1 CIR 92).

Par conséquent, en cas d'annulation d'une imposition par une autorité judiciaire, plus aucune nouvelle cotisation ne peut être établie en exécution des dispositions de l'article 355 CIR 92, mais une imposition subsidiaire peut être soumise à l'approbation de la Cour (voir infra).

2.13.2. Même redevable, même principe

La nouvelle imposition est établie à charge du même redevable en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition. Sont assimilés au même redevable (article 357 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 02.05.2019) :

- les héritiers du redevable ;
- son conjoint ;
- selon le cas, la société qui a procédé à une fusion, scission, opération assimilée une fusion ou autre dissolution sans partage total de l'avoir social, et la société absorbante ou bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de l'opération ;
- les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef, le directeur, les actionnaires ou les associés ont été primitivement imposés et réciproquement ;
- le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie 1^{re}, livre 2, titre 8 du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2 :143, du même Code.

Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à un remboursement de précompte ou de versements anticipés, il en est tenu compte lors de l'établissement de la nouvelle cotisation (article 355, al. 2 CIR 92).

2.13.3. Exemples d'infractions à la règle légale

Comme infractions à une règle légale, autre que la prescription, on peut citer :

- l'infraction contre les formes substantielles, comme l'établissement d'un supplément d'impôt ou d'une taxation d'office, sans avoir envoyé préalablement un avis de rectification (voir Chapitre 4, 1, « Rectification du revenu imposable ») ou une notification d'imposition d'office (voir Chapitre 4, 2, « Taxation d'office ») ou sans avoir respecté le délai de réponse du contribuable, sauf dans l'hypothèse où les droits du Trésor sont en péril ;

- le fait de se baser sur des éléments incorrects, comme la taxation par comparaison avec des contribuables similaires qui se base en même temps sur des présomptions de fait.

2.14. Cotisation subsidiaire (article 356 CIR 92)

2.14.1. Principe

Lorsqu'une décision motivée du conseiller général des Contributions ou du fonctionnaire-délégué par lui fait l'objet d'un recours, et que le juge l'annule partiellement ou totalement pour une raison autre que la prescription, le juge peut demander la réouverture des débats afin que l'Administration soit en mesure d'établir une cotisation subsidiaire endéans les 6 mois au nom du même contribuable et sur base de tous ou une partie des éléments ayant servi de base à l'imposition initiale (article 356, al.1 CIR 92, tel que modifié par la Loi contenant diverses mesures fiscales du 22.12.2009 – MB 31.12.2009).

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision de la juridiction saisie.

Lorsqu'un redevable assimilé au contribuable est visé conformément à l'article 357 CIR 92, la cotisation subsidiaire est soumise à la juridiction par requête signifiée au redevable et cette requête est signifiée avec assignation à comparaître (article 356 d.al. CIR 92).

Pour les notions « mêmes contribuables » et « mêmes éléments d'impôt », nous renvoyons au Chapitre 5, 2.5, « Délai d'imposition exceptionnel de trois ou de six mois ».

Le délai complémentaire n'engendre pas de nouveau délai d'investigation.

2.14.2. La décision du conseiller général est nécessaire

Remarquons qu'une cotisation subsidiaire n'est seulement possible après l'annulation de la cotisation par la cour, si un appel est interjeté contre la décision du conseiller général. Cela a pour conséquence que, si un contribuable saisit le tribunal sans attendre la décision du conseiller général (voir Chapitre 9, 1. « Généralités »), et si la cotisation est annulée par ce tribunal, une nouvelle taxation sous la forme d'une cotisation subsidiaire n'est pas possible.

2.14.3. Délai

Le délai prévu pour l'établissement d'une cotisation subsidiaire s'élève à 6 mois à compter de la déclaration de nullité et la réouverture des débats par le juge.

2.14.4. En pratique

Le tribunal annule l'imposition et permet à l'Administration de lui proposer une cotisation subsidiaire (article 356

CIR 92 tel que modifié par la Loi du 22.12.2009 – MB 31.12.2009).

La cotisation subsidiaire doit donc être présentée au juge alors que la procédure sur le fond relative à la cotisation initiale est toujours pendante.

Ceci est conforme à un arrêt rendu par la Cour d'Arbitrage (C. Arb. 20.10.2009, n°158/2009).

Recommencement de la procédure fiscale ?

À la suite de la modification de l'article 356 CIR 92, il est clair que la procédure fiscale ne doit pas être réentamée au stade où l'Administration a commis une irrégularité ayant engendré une nullité.

Par exemple, si l'imposition est annulée parce que le délai d'un mois n'a pas été respecté, un nouvel avis ne doit pas être envoyé mais le délai d'un mois devra être respecté.

La cotisation subsidiaire peut être soumise devant la juridiction de la Cour.

Mentions sur l'avis d'imposition

Pour la cotisation subsidiaire, comme pour les autres impositions, un avis d'imposition doit être envoyé à la suite de l'enrôlement (manuel). L'avis d'imposition mentionne « cotisation subsidiaire » et précise qu'il ne peut être recouvré que le jour suivant la décision du tribunal qui déclare la cotisation valable.

2.14.5. Recours contre une cotisation subsidiaire

Le contribuable ou un redevable assimilé qui ne peut plus introduire de réclamation, pourra faire état de ses griefs et de ses remarques dans le cadre de conclusions à déposer auprès du juge devant lequel son affaire est pendante.

3. ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT

3.1. L'enrôlement

L'impôt des sociétés est toujours porté au rôle sans tenir compte du montant de celui-ci. Néanmoins ce montant n'est pas réclamé, ni remboursé, si, après imputation des précomptes, versements anticipés et autres éléments, celui-ci est inférieur à 2,50 EUR (article 304, § 1, al. 3 CIR 92).

3.2. L'avertissement-extrait de rôle

Au moyen d'un avertissement-extrait de rôle, le contribuable est mis au courant du montant d'impôt dont il est redevable. L'avertissement-extrait de rôle est un extrait du rôle rendu exécutoire. Sous peine de nullité, cet avertissement-extrait de rôle doit être envoyé par l'Administration à l'adresse du contribuable.

CHAPITRE 6

Rectification par voie de rôle

1. PRINCIPE

Une rectification par voie de rôle est effectuée lorsqu'une erreur s'est glissée dans une cotisation fiscale dont le contribuable et le fisc sont d'accord qu'elle doit être redressée.

C'est une manière pragmatique de travailler. Sur base d'un simple entretien téléphonique, le fonctionnaire entreprend une opération qui mène à une nouvelle imposition. Coup de fil inclus, l'ensemble de la procédure ne prend qu'environ dix minutes de temps.

Exemple de rectification par voie de rôle

L'Administration a toujours tenu compte de vos enfants à charge. Vous téléphonez au service de taxation qui vérifiera votre plainte et si elle la trouve justifiée, il établira une nouvelle imposition correcte. C'est une 'rectification par voie de rôle' : vous obtenez une rectification sans passer par la procédure de réclamation compliquée mais par l'établissement (« enrôlement ») d'une nouvelle imposition.

2. FORMALISME

La procédure de la 'rectification par voie de rôle' est assimilée depuis 2004 à un 'dégrèvement d'office' (article 376ter

et quater CIR 92, instauré par l'article 378 de la Loi-programme du 27 décembre 2004 – MB 31.12.2004).

L'objectif de cette formalisation est d'offrir plus de sécurité juridique au contribuable.

3. LA PRATIQUE

Une rectification par voie de rôle peut se faire par téléphone.

Vous obtiendrez un accusé de réception par écrit de votre demande verbale, avec la mention de la date de la demande.

L'Administration vous informera par lettre recommandée de la suite qu'elle donne à la demande.

Si l'Administration ne donne pas de suite positive à la demande téléphonique, vous pouvez vous opposer immédiatement contre ce rejet devant le tribunal de première instance. Par assimilation de la 'rectification par voie de rôle' à la procédure de dégrèvement d'office, le contribuable est réputé avoir parcouru la procédure de recours administratifs (voir ci-après, Chapitre 11). Il peut passer outre la procédure de réclamation et s'adresser directement au tribunal de première instance lorsqu'il n'est pas d'accord avec la décision de refus.

CHAPITRE 7

Réclamations

1. INTRODUCTION

La procédure de réclamation, qui peut être invoquée contre le montant d'une imposition établie, y compris les intérêts de retard, les majorations et les amendes, appartient à la phase administrative de la procédure commençant par l'envoi de l'avis de rectification ou l'avis de taxation d'office et se terminant par la décision du conseiller général des impôts directs en matière de réclamation.

Le conseiller général ou le fonctionnaire délégué par lui traite les réclamations en sa qualité d'autorité administrative. Cela implique qu'il n'est pas lié par les règles relatives à l'indépendance que les juges sont tenus de respecter. Cela veut dire que le traitement juridique d'un litige fiscal (voir chapitre 9, 1. « Généralités ») a lieu devant le tribunal, conformément aux dispositions du Code judiciaire.

2. CONDITIONS DE VALIDITÉ

Pour que la réclamation soit recevable, les conditions suivantes doivent être remplies.

2.1. Où l'introduire

Auprès du conseiller général compétent

La réclamation doit être présentée auprès du conseiller général des contributions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis (article 366 CIR 92).

Auprès d'un autre fonctionnaire

Lorsque la réclamation est adressée :

- à un fonctionnaire de l'Administration chargé de l'établissement des impôts sur les revenus autre que celui visé à l'alinéa 1^{er} ;
- à un agent de l'Administration chargée de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus ; ou
- au Service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV) ;

la réclamation reste valablement introduite à la date de sa réception par ce fonctionnaire ou ce service (article 366, al. 2 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 10.07.2017 renforçant le rôle du service de conciliation fiscale (MB 20.07.2017).

Le fonctionnaire visé à l'alinéa 2 transmet la réclamation immédiatement au conseiller général visé à l'alinéa 1^{er} et

en informe le réclamant (article 366, al. 3 CIR 92, tel que modifié par la Loi du 03.08.2016).

En matière de précompte mobilier

L'Administration a publié une circulaire concernant la détermination du conseiller général compétent en matière de précompte mobilier (Circulaire n° Ci.RH. 861/617.113 (AGFisc n° 31/2012) du 15.10.2012).

2.2. Motivation

La réclamation doit être motivée (minimum un motif) ; c.-à-d. que les bases matérielles et juridiques sur lesquelles la réclamation se base, doivent être mentionnées (article 371 CIR 92).

Une réclamation non motivée est irrecevable et l'introduction d'un recours devant le tribunal est impossible. La recevabilité d'une requête devant le tribunal de première instance est subordonnée à la condition que le recours administratif par ou en vertu de la loi ait été préalablement introduit (article 1385undecies C. jud., voir ci-après). Il n'est pas satisfait à cette condition si la réclamation était irrecevable en raison de l'absence de motivation. (Cass, 15.10.2010, F09.0092).

2.3. Par écrit et signée – par fax ou e-mail

La réclamation doit être introduite par écrit. Si un mandat a été conféré, la procuration doit être jointe (exception : les avocats).

L'Administration considère qu'une réclamation ne doit pas nécessairement être signée pour autant qu'il ressorte avec certitude des éléments de faits qu'elle émane bien du contribuable concerné (Circulaire AGFisc n°5/2016 (n° Ci.704.063) du 03.02.2016).

Une signature électronique est également acceptée (voir Circulaire précitée du 03.02.2016).

Une réclamation peut être introduite par fax ou e-mail (voir Circulaire précitée du 03.02.2016).

2.4. Objet

La réclamation doit viser une cotisation enrôlée ou un impôt perçu.

2.5. Délai

Sous peine de déchéance, la réclamation doit être introduite endéans un délai d'un an à compter de la date d'envoi de

CHAPITRE 7 – Réclamations

l'avertissement-extrait de rôle, sur lequel est mentionné le délai de réclamation ou de l'avis d'imposition ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle (article 371 CIR 92).

Par le terme « être introduite » on entend : arrivée auprès du conseiller général des contributions directes.

Le jour de l'échéance est compris dans le délai. Lorsqu'il tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié, il est reporté au jour ouvrable suivant (article 53 C. jud.).

Un délai exprimé en mois ou en années est compté de jour à veille de jour (article 54 C. jud.).

Si le premier jour d'un délai est exprimé en mois, est le dernier jour d'un mois et si le dernier mois d'un délai ne comporte pas de jour correspondant, le dernier jour de ce mois est à prendre en considération (Cass., 04.09.1995, J.L.MB, 1995, p 1522).

Date de réception de l'envoi recommandé

Si la réclamation est introduite par lettre recommandée, la date du cachet de la poste figurant sur la preuve d'envoi vaut comme date d'introduction (article 371, al. 2 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.04.2014 – MB 19.08.2014, entrée en vigueur le 29.08.2014, 10 jours après publication au MB).

Date de réception de l'avertissement-extrait de rôle

Le délai minimal de six mois est calculé à partir du jour de la réception de l'avertissement-extrait de rôle ou de l'avis d'imposition. La réception est considérée avoir eu lieu le jour de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle plus trois jours ouvrables (article 53bis C. jud.) (Arb, 26.09.2007 Circulaire Ci.RH.861/596.560 (AOIF 3/2009) du 30.1.2009)). Le jour de l'échéance est compris dans le délai. Lorsqu'il tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié, il est reporté au premier jour ouvrable suivant (article 53 C. jud.).

La détermination du point de départ du délai de réclamation pose un problème car il est déterminé par la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (article 371 CIR 92). Etant donné que les avertissement-extraits de rôle ne sont pas envoyés par courrier recommandé, l'Administration ne pourra pas prouver cette date, de sorte que le délai de réclamation commencera, en fait, plus tard, quand il pourra être prouvé que l'avertissement-extrait de rôle aura été porté à la connaissance du contribuable (p.ex. suite à la réception par le destinataire de l'invitation au paiement de la cotisation qui lui aura été envoyée par voie recommandée (article 298 CIR 92).

Une simple affirmation que le contribuable n'a pas reçu l'avertissement-extrait de rôle ne suffit pas. Le contribuable doit pouvoir démontrer comment il a été au courant de l'existence et du contenu de la cotisation qu'il conteste (QP 18.05.2006).

La signification d'une contrainte qui ne contient pas tous les éléments nécessaires en vue de l'introduction d'une

réclamation, ne constitue pas une notification valable de l'imposition, de sorte que le délai de réclamation ne peut valablement commencer à courir (Anvers, 29.11.2005).

Moment de la perception de l'impôt par une autre voie que l'enrôlement

Lorsqu'une imposition n'est pas enrôlée, aucun avertissement-extrait de rôle n'est envoyé (p.ex. précompte mobilier retenu). Dans ce cas, le délai de réclamation commence à courir à partir de la date de la perception de l'impôt (article 371 CIR 92).

Le terme « perception » est l'acte par lequel l'Administration reçoit l'impôt, accepte celui-ci au titre de paiement régulier pour le montant exact (Cass., 26.02.1963, SA Compagnie d'assurance Meuse-Escaut-Rhin, Bull. 407, p. 975, mieux connu sous l'Arrêt CAMER, Com.IR 371/25).

Une comptabilisation des paiements réalisés par le contribuable conformément à sa déclaration ne consiste pas en une acceptation de la perception de l'impôt. Lorsque le contrôleur en chef vérifie le paiement et le communique au contribuable, il s'agit bien d'une acceptation.

2.6. Accusé de réception

Il est accusé réception aux requérants des réclamations et de demandes de dégrèvement d'office en mentionnant la date de réception du recours administratif (article 376quater CIR 92, voir aussi Ci.RH. 861/573.445 – Ci. RH.862/536.019 (AOIF 49/2005) du 13.12.2005, n°34-44). La date de la réception est importante pour :

- la suspension des intérêts de retard (article 414, § 2 CIR 92),
- le délai de 6 ou 9 mois pour introduire une requête auprès du tribunal de 1^{ère} instance.

2.7. Délai de réclamation particulier pour les précomptes non-enrôlés

A défaut d'avis de perception des précomptes professionnel et mobilier perçus autrement que par rôle, l'action en restitution de ces précomptes indûment versés au Trésor se prescrit par cinq ans à compter du premier janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés (article 368 CIR 92, introduit par l'article 20 de la Loi du 28.12.2011 – MB 30.12.2011, quatrième édition, applicable aux précomptes professionnel et mobilier versés à partir du 01.01.2011).

Délai raccourci de trois ans en cas d'action en restitution dans le cadre d'une « dispense de versement de précompte professionnel » (article 368/1 CIR 92)

Par dérogation à l'article 368, l'action en restitution de précompte se prescrit par trois ans à compter du premier janvier de l'année qui suit celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition lorsque l'action est introduite sur la base d'une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3 (article 368/1 CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 28.03.2022 portant réduction de charges sur le travail).

Entrée en vigueur : applicable aux actions en restitution de précompte introduites à partir du 01.07.2022.

2.8. Délai spécial de réclamation en cas de surtaxe corrélative

Lorsqu'un supplément d'imposition est établi pour un exercice d'imposition endéans le délai de réclamation ordinaire ou extraordinaire et que la cotisation nouvelle fait apparaître, dans le chef du même redevable, l'existence d'une -surtaxe corrélative pour un ou plusieurs exercices d'imposition, le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peut, dans un délai de trois mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle comportant le supplément d'imposition, se pourvoir en réclamation contre cette surtaxe (article 373 CIR 92).

Exemple

A l'examen des déclarations à l'impôt des sociétés pour les exercices 2011 et 2012 par les services de taxation, pour l'exercice d'imposition 2011, une sous-évaluation des stocks au 31.12.2010 a été retenue et taxée. La cotisation supplémentaire a été établie le 20 août 2013.

L'imposition des revenus déclarés pour l'exercice d'imposition 2012 a été établie le 10 février 2013 et a été considérée, après contrôle par l'Administration, comme définitive (en d'autres mots, le stock final au 31/12/2011 a été considéré comme correct).

La taxation de la sous-évaluation des stocks pour l'exercice d'imposition 2011 a, par conséquent, conduit à une surtaxe corrélative pour l'exercice d'imposition 2012. Il n'est plus possible d'introduire une réclamation à l'encontre des revenus de l'exercice d'imposition 2012 qui est définitivement clôturé car le délai de six mois à compter du 10 février 2013 est prescrit au 20 août 2013.

Cependant, en exécution de l'article 373 CIR 92, le contribuable peut introduire, dans les trois mois de l'établissement de la cotisation complémentaire pour l'exercice d'imposition 2011 (donc dans les six mois qui suivent le 20 août 2013), une réclamation contre l'imposition considérée comme définitive pour l'exercice d'imposition 2012.

2.9. Droit de réclamation de tout redevable

L'article 366 CIR 92 octroie le droit d'introduire une réclamation non seulement à chaque contribuable mais à chaque redevable.

2.10. Exemples

Exemple 1

La cotisation en matière d'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2012 est enrôlée le 30 novembre 2012 ; l'avertissement-extrait de rôle est envoyé le 5 décembre 2012.

La réclamation doit être présentée au plus tard le 5 juin 2013 (délai calculé à partir du 6 décembre 2012 jusqu'à la veille de quantième du sixième mois suivant).

Exemple 2

Le précompte professionnel relatif aux rémunérations, allouées au cours du mois de décembre 2011, a été versé le 14 janvier 2012.

La réclamation doit être introduite le 14 juillet 2012 au plus tard.

3. INSTRUCTION DE LA RÉCLAMATION

La réclamation est examinée par chaque fonctionnaire compétent de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus (cf. article 374, alinéa 1^{er} CIR 92).

Il dispose pour ce faire des moyens de preuve et des pouvoirs conférés à l'Administration aux fins d'assurer l'instruction de la réclamation (article 374, alinéa 1^{er} CIR 92). En outre, il peut, dans le cadre de cette réclamation, exiger des établissements ou des organismes de crédit tous renseignements à leur connaissance qui peuvent être utiles (article 374, alinéa 2 CIR 92). Le secret bancaire prévu à l'article 318 CIR 92 n'est donc pas applicable dans le cadre de l'instruction de la réclamation.

Si le demandeur en a exprimé la volonté, il sera entendu (article 374, alinéa 3 CIR 92). À cet effet, il sera invité à se présenter dans un délai de trente jours.

Il est permis au réclamant, au cours de la période de contrôle de la réclamation, de renoncer à ses griefs. Ce renoncement est un acte juridique irrévocable ; c.-à-d. qu'il ne permet plus aucun recours, sauf si on peut prouver devant le tribunal qu'il s'agit d'une erreur de droit ou de fait.

Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, le redevable, son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement ou le codébiteur visé à l'article 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, peut compléter sa réclamation initiale par des griefs nouveaux, libellés par écrit, même présentés en dehors des délais prévus à l'article 371 (article 372 CIR 92).

4. DÉCISION DU CONSEILLER GÉNÉRAL

4.1. Généralités

Le conseiller général des contributions directes ou le fonctionnaire délégué par lui, statue par décision motivée sur les griefs formulés dans la réclamation introduite par le contribuable ou par son époux, sur les biens duquel l'impôt est recouvré, en tant qu'autorité administrative (article 375, § 1^{er}, al. 1 CIR 92). Cela implique qu'une décision soit également prise concernant les réclamations introduites par

CHAPITRE 7 – Réclamations

l'époux sur les biens duquel l'impôt est recouvré par une autorité administrative.

Il ne lui est pas permis d'établir, dans sa décision, une imposition supplémentaire ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée (article 375, § 2 CIR 92).

4.2. La compensation est interdite

La communication de la décision a lieu par lettre recommandée à la poste. Cette décision est irrévocable lorsqu'aucune requête n'est introduite auprès du Tribunal de Première Instance endéans le délai mentionné à l'article 1385undecies C. jud. (article 375, § 1, al. 2 CIR 92).

Il ne lui est pas permis d'établir, dans sa décision, une imposition supplémentaire ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée (article 375, § 2 CIR 92).

Exemple de compensation interdite dans le cadre d'une procédure en réclamation

L'article 375, § 2 CIR 92 interdit au conseiller général ou au fonctionnaire délégué par lui, après avoir constaté que l'imposition n'était pas correcte sur base des données constatées par le fonctionnaire taxateur, de s'appuyer sur d'autres données matérielles constatées par lui qui n'ont pas été prises en compte par le fonctionnaire taxateur.

Pour contester le caractère professionnel d'une charge, la décision directoriale ne peut se baser sur des éléments matériels recueillis lors d'une visite de contrôle effectuée pendant l'instruction de la réclamation et qui, partant, n'ont pu être pris en considération lors de la taxation (Mons, 25.01.2002).

4.3. La substitution de motifs est autorisée

Il peut toutefois procéder à une substitution de motifs. Il doit apprécier en droit et en fait les éléments de l'affaire qui lui ont été régulièrement soumis et éventuellement appuyer l'imposition sur d'autres arguments que ceux invoqués par le fonctionnaire initial. Cela implique qu'il maintient la taxation mais sur base d'une autre motivation (Trib. Mons, 16.10.2002).

Exemple d'une « substitution de motifs autorisée » dans le cadre d'une réclamation

La décision du conseiller général par laquelle l'avantage découlant d'un prêt sans intérêt accordé par une société, est considéré non comme une attribution à un associé actif, mais plutôt comme un revenu divers, ne constitue pas une compensation interdite au sens de l'article 375, § 2 CIR 92, mais bien une décision fondée sur des raisons propres, qui maintient partiellement la cotisation sur la base des mêmes éléments de fait que ceux qui ont été pris en considération par l'agent taxateur (Cass, 04.06.1998).

4.4. Autorité administrative de la chose jugée

La décision est notifiée par lettre recommandée à la poste. Cette décision est irrévocable à défaut d'intentement d'une action auprès du tribunal de première instance, dans le délai fixé par l'article 1385undecies C. jud. (art. 375, § 1, 2^{ème} alinéa CIR 92).

La décision du conseiller général a une autorité administrative de chose jugée sur base des principes de bonne administration. Si la décision a été prise avant l'expiration des délais d'instruction ou d'imposition, une nouvelle cotisation peut encore être établie, mais plus au moyen des éléments de taxation sur lesquels le conseiller général a basé sa décision dans le cadre de la réclamation (QP 07.06.2006).

4.5. Délai

En principe, le conseiller général n'est pas lié par un délai endéans lequel il doit prendre sa décision. Seuls les principes de bonne administration pourraient contraindre l'Administration à la raison.

Le contribuable a toutefois la possibilité de soumettre son dossier au tribunal après un délai de 6 (circonstances normales) ou 9 mois (imposition d'office) sans attendre une décision du conseiller général.

4.6. Rectification de la décision

Pour les décisions prises à partir du 01.05.2018, on prévoit la possibilité de demander la rectification d'une décision administrative.

Il est ainsi prévu que, par dérogation à l'article 375, § 1 CIR 92, le redevable ou son conjoint, sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peut faire la demande écrite et motivée au conseiller général de l'administration qui a l'établissement de l'impôt sur les revenus dans ses attributions ou au fonctionnaire délégué par lui de rectifier sa décision (article 375, § 1/1, al. 1^{er}, première phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 15.04.2018 – MB 20.04.2018).

5. LA RÉCLAMATION EST UNE ÉTAPE OBLIGATOIRE DANS LA PROCÉDURE

L'introduction d'une réclamation endéans les délais mentionnés constitue une obligation. En effet, la requête introduite contre l'Administration des Contributions auprès du Tribunal de Première Instance (voir sub 10) est uniquement permise si le demandeur a préalablement introduit un recours administratif, conformément à la loi applicable (article 1385undecies, al. 1 C. jud.).

Cette disposition mentionne qu'aucun recours judiciaire ne peut être introduit, sans qu'un recours administratif préalable n'ait été introduit au moyen d'une réclamation auprès du conseiller général des Contributions Directes compétent.

1. INTRODUCTION

La procédure en matière de dégrèvements d'office est une version simplifiée de la procédure de réclamation ; par exemple, le grief formulé ne doit pas nécessairement être adressé par écrit au conseiller général des contributions directes compétent pour la région dans laquelle la cotisation a été établie ; un simple avis au service de taxation peut lancer la procédure précitée. C'est cependant toujours le conseiller général ou son fonctionnaire-délégué qui statue en définitive.

La décision relative à une procédure de dégrèvement d'office prend la forme d'un avertissement-extrait de rôle (modifié). Contrairement à un avertissement-extrait de rôle normal, celui-ci est envoyé par courrier recommandé. En effet, il s'agit d'une décision et les décisions font l'objet d'envois recommandés.

En outre, la procédure en matière de dégrèvements d'office permet d'accorder un dégrèvement des certains cas déterminés, même en dehors du délai normal de réclamation.

C'est donc une procédure très importante.

Une réclamation équivaut à une demande de dégrèvement d'office. Si une réclamation est rejetée pour des raisons procédurales, le conseiller général compétent ou son fonctionnaire-délégué examinent si les conditions requises pour l'application de l'article 376, § 1 ou § 3 CIR 92 sont réunies et octroie les dégrèvements y relatifs (QP 12.06.2006). En principe, sa décision sur la réclamation contiendra également une décision motivée sur l'application de l'article 376 CIR 92 (QP 12.02.2007).

2. OBJET

Le dégrèvement d'office est accordé (article 376, §§ 1 et 3 CIR 92) :

- a. pour des surtaxes résultant des erreurs matérielles commises aussi bien par le contribuable, que par l'administration ;
une erreur matérielle est une erreur qui ne résulte pas d'une interprétation juridique fautive, comme p.ex. des fautes d'écriture et de calcul ; dès qu'une erreur de droit se situe à la base de la surtaxe, comme p.ex. une interprétation fautive de la loi, on ne peut plus parler d'une erreur matérielle.
- b. pour les surtaxes résultant de doubles emplois, soit pour le contribuable, soit pour plusieurs contribuables ou soit pour le même exercice d'imposition, soit pour

plusieurs exercices d'imposition (p.ex. déduction RDT, double imposition contraire à une CPDI, ...)

- c. pour les surtaxes qui apparaissent à la lumière de documents ou faits nouveaux probants (p.ex. Décision TVA, arrêt de la Cour d'Arbitrage à la suite d'une question préjudicielle, ...), dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs, desquels ne sont pas considérés comme constituant un élément nouveau, un nouveau moyen de droit (p.ex. une législation nouvelle) ni un changement de jurisprudence (p.ex. une évolution nouvelle dans la jurisprudence) ;
- d. pour des excédents de précomptes, de crédits d'impôt et versements anticipés d'au moins 2,50 EUR ;
- e. des réductions résultant de l'application des articles 88, 131 à 135, 138, 139, 145/1 à 156, 257, 526, § 1^{er}, et 539 et des réductions d'impôt et diminutions d'impôt régionales ;
- f. de l'impôt excédentaire payé, tel que constaté après une procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition ou après une procédure en application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436/CEE) du 23.07.1990.

3. DÉLAIS

Le dégrèvement d'office peut être accordé à condition que (article 376, §§ 1 et 3 CIR 92) :

- a. les surtaxes, visées au point 2, a à c, ont été constatées par l'Administration ou signalées par le redevable ou par son époux sur les biens duquel l'impôt est perçu dans les cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi (enrôlé) et dans la mesure où la taxation n'a pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond ;
- b. les excédents, visés au point 2, d, ou le fait résultant dans des réductions, visés sub 8.2, e, ont été constatés par l'Administration ou signalés par le redevable ou par son époux sur les biens duquel l'impôt est perçu à celle-ci dans les trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition auquel appartient l'impôt sur lequel ces précomptes, crédits d'impôt et versements anticipés sont imputables ou auxquels les réductions doivent être accordés ;
- c. les réductions ont été constatées dans les cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition auquel

CHAPITRE 8 – Dégrèvements d’office

appartient l’impôt sur lequel ces réductions doivent être accordées (article 376, § 3, 2° CIR 92) ;

- d. un impôt excédentaire soit constaté après une procédure amiable : pas de délai prévu.

Exemple

Imaginez qu’une société a recueilli en 2010 des revenus qui entraient en principe en considération pour la déduction RDT, mais que n’avez pas pu les utiliser à défaut de béné-

fices, mais qu’en 2011, la société a cette fois des bénéfices mais la déduction RDT lui a été refusée parce que non reportable. Ceci mène à une situation de double imposition pour laquelle un dégrèvement d’office peut être demandé. En supposant que, début 2013, soit établie l’imposition relative à l’année de revenus 2011 (exercice d’imposition 2012), la société a le temps jusqu’au 31.12.2017 pour demander un dégrèvement d’office pour l’exercice d’imposition 2012 (cinq ans à compter du 01.01 de l’année au cours de laquelle l’impôt a été établi).

CHAPITRE 9

Service de conciliation fiscale

1. GÉNÉRALITÉS

Les procédures judiciaires sont longues et coûteuses. Outre des frais liés à la procédure, les perceptions des impôts sont freinées.

Dans le cadre d'un système de conciliation préjudicielle, un service de conciliation fiscale a été mis en place (article 116 de la loi du 25.04.2007 – MB 08.05.2007).

Le service de conciliation fiscale est un organe centralisé.

Le conciliateur aidera les parties pour analyser la situation et trouver un compromis mais sans prendre position. Le but est de trouver une solution au problème qui satisfait chaque partie et qui met fin au litige. On espère voir moins de recours aux tribunaux.

2. TIMING

Le service de conciliation peut être consulté dès qu'une réclamation est introduite ou en cas de demande d'application de l'article 376 (article 376quinquies, § 1 CIR 92 tel que modifié par la Loi du 29.04.2013, MB 10.05.2013).

La demande de conciliation est irrecevable lorsque le redevable a introduit au préalable une action auprès du tribunal de 1ère instance ou lorsqu'il a déjà statué sur la réclamation ou en cas d'application de l'article 376 (article 376quinquies, § 2, al. 1 CIR 92).

Lorsque le redevable a introduit une action auprès du tribunal de première instance ou lorsqu'il a déjà été statué sur la réclamation ou sur l'application de l'article 376, avant la notification du rapport de conciliation, le service de conciliation fiscale est déchargé de sa compétence (article 376quinquies, § 2, al. 2 CIR 92).

3. EFFET SUSPENSIF

À partir du 01.09.2017, une demande de conciliation déclarée recevable a un effet suspensif sur la prise de toute décision, sauf si les droits du Trésor sont en péril (article 116, § 1/1, al. 1 de la Loi du 25.04.2007 portant dispositions diverses, tel qu'introduit par la Loi du 10.07.2017 renforçant le rôle du service de conciliation fiscale – MB 20.07.2017).

Cet effet suspensif a fait l'objet d'un commentaire de l'Administration dans la Circulaire 2017/C/59 du 15.09.2017 concernant Service de conciliation fiscale – élargissement des compétences – effet suspensif d'une demande de conciliation fiscale.

4. INITIATIVE DU CONTRIBUABLE

Le contribuable doit prendre l'initiative ; sans lui, il ne peut être question de conciliation. Il n'est pas obligé de demander l'intervention d'un conciliateur, mais s'il le souhaite, il peut le demander.

5. MODALITÉS

Un Arrêté Royal d'exécution fixe les modalités (AR 09.05.2007 – MB 24.05.2007).

Les demandes de conciliation fiscale peuvent être introduites à partir du 1^{er} novembre 2007.

La demande de conciliation peut être introduite par écrit mais également par fax ou par mail ou même oralement.

Le demandeur reçoit un accusé de réception endéans les 5 jours ouvrables. En cas de demande orale, l'accusé de réception est octroyé immédiatement.

Le service informe le demandeur endéans les 15 jours ouvrables s'il va gérer le dossier ou le renvoyer au médiateur. Le service doit motiver sa décision en cas de refus de gérer le dossier.

6. REMISE D'ACCROISSEMENTS D'IMPÔTS ET D'AMENDES ADMINISTRATIVES FISCALES

La Loi du 29.03.2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale – MB 13.04.2018 a donné au Service de Conciliation Fiscale des compétences en matière de remise d'accroissements d'impôts et d'amendes administratives fiscales.

Le Service de Conciliation Fiscale a repris la compétence qui était précédemment attribuée au Ministre des Finances en vertu de l'Arrêté du Régent organique de l'Administration des finances du 18 mars 1831¹ (Arrêté du Régent). Cet arrêté ne s'applique pas en ce qui concerne les impôts sur les revenus, ... (article 3 de la Loi précitée du 29.03.2018).

Cette compétence est attribuée en vertu d'une loi autonome, à savoir la Loi précitée du 29.03.2018.

Entrée en vigueur : le 01.01.2019 (AR du 21.12.2018 portant exécution du Chapitre 2 de la Loi du 29.03.2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale – MB 31.12.2018).

CHAPITRE 10

Appel et cassation

1. EXTINCTION PRÉALABLE DU RECOURS ADMINISTRATIF

Une action introduite contre l'Administration fiscale devant le tribunal de première instance n'est autorisée que si le demandeur a préalablement introduit le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi (article 1385undecies, premier alinéa C. jud.).

Il découle de cette disposition qu'aucun recours juridique ne peut être introduit sans qu'un recours administratif préalable n'ait été introduit auprès du service compétent au moyen d'une rectification par rôle, une réclamation ou un dégrèvement d'office.

Concernant les pertes récupérables, il faut noter que, dans ce contexte, si l'Administration rectifie le montant des pertes à reporter, par ex., en rejetant des frais mais que cette rectification n'entraîne pas l'enrôlement d'une imposition, le contribuable peut directement contester cette rectification devant le tribunal de première instance. L'extinction de la procédure administrative, en tant que condition pour introduire une procédure juridique, reste sans objet car aucune procédure administrative n'est prévue (Trib. Mons, 18.01.2001).

Conséquences d'une réclamation irrecevable

La condition d'extinction de la procédure administrative implique que lorsque la réclamation a été déclarée irrecevable (p.ex. manque de motivation, non signé, contraire à la loi relative à l'emploi des langues, etc.) et qu'une réclamation régulière ne peut plus être introduite endéans les délais, la procédure juridique ne peut, en principe, s'ouvrir, sauf si le tribunal considère que la décision d'irrecevabilité du conseiller général n'est pas fondée. Dans ce cas, la procédure administrative n'a pas été régulière.

Litiges préalables à la taxation

Pour les litiges préalables à la taxation, aucune procédure administrative n'est prévue. Il s'agit par exemple d'une modification du montant des pertes reportables sans engendrer un enrôlement.

2. TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE

2.1. Timing

2.1.1. Pas de décision du conseiller général

Le contribuable qui a introduit un recours administratif ne doit pas attendre la décision du conseiller général des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui (voir Cha-

pitre 7, 4, « Décision du conseiller général » pour introduire un recours judiciaire auprès du tribunal de première instance. En effet, le contribuable peut introduire le recours au plus tôt dans les 6 mois à compter de la date de réception par l'Administration du recours administratif de manière à ce qu'aucune décision relative à ce recours ne soit intervenue (article 1385undecies, al. 2, C. jud.).

Ce délai de six mois est prolongé de trois mois lorsque l'imposition contestée a été établie d'office par l'administration (article 1385 undecies, al. 3, C. jud.).

2.1.2. Une décision du conseiller général a eu lieu

Dans l'hypothèse où le contribuable attend quand même la décision du conseiller général des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui, la demande doit, sous peine de déchéance, être introduite au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la communication de la décision (article 1385undecies, al 2 C. jud.).

La « communication » doit être interprétée comme la « prise de connaissance » dans le sens où le délai doit être calculé à partir de la date où le contribuable a pu prendre connaissance de la décision du conseiller général. Cette interprétation est celle choisie par la Cour d'arbitrage (Cour d'arbitrage, 17.12.2003) et l'Administration s'y rallie (Circulaire 13.08.2004).

Le moment où le contribuable est censé avoir pu prendre connaissance d'une réclamation envoyée par recommandé, est réglementé par le Code judiciaire. Il y est précisé que si la communication est signifiée par lettre recommandée ou par pli simple, le délai commence à courir à partir du troisième jour ouvrable qui suit celui où le pli a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire (article 53bis C. jud., inséré par la loi portant des dispositions diverses relatives aux délais, à la requête contradictoire et à la procédure en règlement collectif de dette du 13.12.2005, MB 21.12.2005, entrée en vigueur : 31.12.2005).

2.2. Requête écrite contradictoire

L'action contre l'administration des contributions auprès du tribunal de première instance doit être introduite au moyen d'une requête en opposition. A chaque exemplaire de la requête ou de l'assignation doit être joint, sous peine de déchéance, une copie de la décision contestée. Si un recours administratif est organisé par ou en vertu de la loi et que l'autorité administrative n'a pas encore pris de décision, il faut, par dérogation à ce qui est mentionné ci-dessus, joindre une copie du recours administratif et de l'accusé réception (article 1385decies C. jud.).

Les jugements du tribunal de première instance concernant les litiges en matière d'application de la loi sur les impôts sont toujours susceptibles d'appel (à introduire conformément aux règles en vigueur résumées dans le Code judiciaire) (article 617 C. jud.).

Chaque litige concernant l'application de la loi sur les impôts est porté à la connaissance du juge siégeant près la Cour d'appel du ressort duquel relève le bureau auprès duquel l'impôt est ou doit être perçu ou, si le litige n'a aucun rapport avec la perception d'un impôt, du ressort dans lequel est situé l'administration des contributions qui a pris la décision contestée (article 632 C. jud.). Si la procédure se déroule en langue allemande, le tribunal de première instance d'Eupen est compétent.

Pourtant, le Roi peut désigner d'autres juges du ressort de la Cour d'appel qui prendront connaissance des litiges concernant l'application de la loi fiscale. Il déterminera le champ d'application territorial dans lequel le juge exercera son pouvoir. L'AR du 25.03.1999 détermine les tribunaux compétents : Arlon pour le Luxembourg, Bruges (Brugge) pour la Flandre occidentale, Hasselt pour le Limbourg, Louvain (Leuven) pour le Brabant flamand, Namur pour Namur, Nivelles pour le Brabant wallon.

A la demande expresse du contribuable ou de son avocat, introduite au moyen d'une conclusion, le juge peut entendre lors de l'audience, les commentaires écrits ou oraux du comptable professionnel, de l'expert comptable ou du réviseur d'entreprises choisi par le contribuable.

L'intervention de l'expert comptable, du comptable professionnel ou du réviseur d'entreprises appartient à l'appréciation du juge qui examine s'il est opportun de demander conseil dans cette affaire sur des éléments qui peuvent uniquement être en relation avec des faits ou des questions de droit concernant l'application du droit comptable (article 728 § 2bis, al. 1, C. jud.).

Par expert comptable, comptable professionnel et réviseur d'entreprises, il faut entendre la personne qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable ou qui a coopéré à l'élaboration de la déclaration aux impôts contestée ou qui a assisté le contribuable dans la procédure administrative de réclamation (article 728 § 2bis al. 2 C. jud.).

3. POURVOI EN CASSATION

Puisqu'à présent l'action judiciaire introduite par un contribuable est organisée par le Code judiciaire, les dispositions spécifiques concernant le recours auprès de la Cour d'appel et le pourvoi en cassation contenues dans le code des Impôts sur les revenus ne s'appliquent plus (non-application des règles contenues dans les articles 377 à 392 CIR 92).

D'autre part, l'article 377 CIR 92 mentionne désormais que les délais d'opposition, d'appel et de cassation, de même que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation suspendent l'exécution de la décision judiciaire.

L'article 378 CIR 92 mentionne également que le pourvoi en cassation se fait par requête. Enfin, l'article 379 CIR 92 stipule que, à partir du 1^{er} avril 2001, la comparution en personne au nom de l'État peut être assurée par tout fonctionnaire d'une Administration fiscale, dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. La requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat.

4. INDEMNISATION DES FRAIS DE CONSEIL JURIDIQUE

4.1. Principe

Les lois du 21 avril 2007 et 26 avril 2007 ont apporté d'importantes modifications au Code judiciaire et notamment aux dispositions relatives à la récupérabilité des honoraires et des frais liés à l'engagement d'un avocat, à savoir l'indemnisation des frais de conseil juridique (voir aussi AR 26.10.2007 – MB. 9.11.2007).

Cette indemnité est une intervention forfaitaire dans les frais et honoraires de l'avocat. Il s'agit donc uniquement d'un forfait légal pour les frais d'avocat.

C'est pour cette raison que l'Administration ne pourra recevoir de telles indemnités vu que via l'intervention de ses fonctionnaires elle ne doit engager aucun avocat.

4.2. Montants

4.2.1. Déterminé par AR

Les montants de base minimum et maximum sont déterminés par AR en fonction de la nature de l'affaire en cause et de l'importance du litige.

Le juge peut moduler cette indemnité entre le minimum et le maximum.

Les tarifs varient entre 150 et 15.000 EUR.

Pour les créances non exigibles en espèces, un forfait de 1.200 EUR est octroyé.

4.2.2. Comment évaluer la créance fiscale ?

Le tribunal de 1^{ère} instance d'Anvers considère qu'une créance fiscale ne peut faire l'objet d'une évaluation en espèces. Le litige fiscal a pour objectif de demander l'annulation ou le dégrèvement de l'imposition et des conséquences financières sont considérées comme des « effets secondaires ».

Entretemps, la Cour d'appel a rejeté cette position. L'aspect financier ne peut être considéré comme secondaire et constitue bien l'objet de la demande.

Toutefois : la Cour d'appel ne considère pas que chaque litige fiscal peut être évalué en espèces. Par exemple, une demande en annulation d'une imposition pour prescription ne constitue pas une créance qui peut être évaluée en espèces et seule l'indemnité pour frais de conseil juridique a été attribuée (Anvers, 30.09.2008).

CHAPITRE 11

Principes de bonne administration

La validité des principes de bonne administration dans le domaine fiscal a été définitivement acceptée par un arrêt de la Cour de cassation du 27 mars 1992 (Cass., 27.03.1992). Font partie des principes de bonne administration : le principe de confiance légitime, le principe de sécurité juridique, de transparence de l'administration, d'égalité, de prudence, de fair-play, d'impartialité, de raison et de proportionnalité.

L'application de principes de bonne administration sur le plan fiscal « danse sur une corde raide » entre le principe de légalité en matière d'impôt et l'obligation du respect de confiance légitime (voir jurisprudence, ci-après).

Certaines parties de ces principes de bonne administration ont été repris dans des législations spécifiques, à savoir, la loi sur la motivation formelle des actes administratifs (Loi du 29.07.1991 concernant la motivation des actes administratifs – MB 12.09.1991) et l'obligation d'information (Loi du 11.04.1994 concernant la publicité des actes administratifs).

Les autres principes n'ont, jusqu'à présent, pas été traduits de manière générale dans des textes législatifs et doivent encore être analysés par la jurisprudence.

CHAPITRE 12

Sanctions

1. ACCROISSEMENT D'IMPÔT

En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés, sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 % à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement (article 444, alinéa 1^{er} CIR 92, tel que modifié par la Loi du 05.07.2022).

Les barèmes des accroissements d'impôts sont repris dans les articles suivants :

- article 225 AR/CIR 92 (en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive, autre qu'en matière de précompte mobilier et professionnel) ;
- article 226 AR/CIR 92 (en cas de déclaration incomplète ou inexacte, autre qu'en matière de précompte mobilier et professionnel) ;
- article 228 AR/CIR 92 (en cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive ou de déclaration incomplète ou inexacte en matière de précompte mobilier et professionnel) ;
- article 228/1 AR/CIR 92 (en cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement de précompte professionnel).

Pour la détermination du pourcentage d'accroissement d'impôt à appliquer, les infractions antérieures visées sub b et c, ci-avant, sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration aux impôts sur les revenus n'a été sanctionnée au cours des 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui pour lequel la nouvelle infraction doit être pénalisée (article 227 AR/CIR 92).

Pour la détermination du pourcentage des accroissements d'impôt à appliquer en vertu des articles 225, 226, 228 et 228/1, il y a deuxième infraction ou infraction subséquente

si, au moment où une nouvelle infraction est commise, il a été donné connaissance au contrevenant de l'accroissement qui a sanctionné l'infraction antérieure (article 229, AR/CIR 92).

En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement, visé sub b, première infraction (article 444, alinéa 3 CIR 92).

Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés ou déclarés tardivement (article 444, alinéa 4 CIR 92).

L'accroissement ne s'applique que si les revenus non déclarés ou déclarés tardivement atteignent 2.500 EUR (article 444, alinéa 5 CIR 92).

Il est toujours possible d'introduire une réclamation contre l'accroissement d'impôt appliqué et d'introduire un recours judiciaire.

À partir de l'exercice d'imposition 2013, l'accroissement est calculé « avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés » (article 444, alinéa 1^{er} CIR 92, tel que modifié par la Loi-programme du 27.12.2012 – MB 31.12.2012, seconde édition), de sorte que l'accroissement produit toujours ses effets.

2. AMENDE ADMINISTRATIVE

Pour toute infraction aux dispositions du Code des impôts sur les revenus, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer une amende de 50 EUR à 1.250 EUR, en tenant compte de la nature et de la fréquence de l'infraction (article 445, alinéa 1^{er} CIR 92).

L'échelle des amendes administratives est reprise depuis le 30 septembre 2013 dans l'AR du CIR 92 (article 229/1 à 4, AR CIR 92).

CHAPITRE 12 – Sanctions

1. En cas d’absence de déclaration ou de déclaration tardive en matière de précomptes professionnel et mobilier, ou en cas d’absence de paiement, de paiement tardif ou de paie-

ment insuffisant en matière de précomptes professionnel et mobilier, est fixée comme suit :

Nature des infractions	Amende administrative
A. Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B. Infraction non imputable à la mauvaise foi ou à l’intention d’éluder l’impôt : <ul style="list-style-type: none">1^{re} infraction :2^e infraction :3^e infraction :4^e infraction :Infractions suivantes :	<div>50,00 EUR</div> <div>125,00 EUR</div> <div>250,00 EUR</div> <div>625,00 EUR</div> <div>1.250,00 EUR</div>
C. Infraction due à la mauvaise foi ou à l’intention d’éluder l’impôt (y compris la remise de déclarations volontairement incomplètes ou inexactes) :	1.250,00 EUR

2. En cas d’absence de déclaration ou de déclaration tardive en matière de précomptes professionnel et mobilier, ou en cas d’absence de paiement, de paiement tardif ou de paie-

ment insuffisant en matière de précomptes professionnel et mobilier, est fixée comme suit :

Nature des infractions	Amende administrative
A. Absence de déclaration ou déclaration tardive en matière de précomptes professionnel et mobilier : 1. Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable : 2. Autre infraction : <ul style="list-style-type: none">1^{re} infraction :2^e infraction à 4^e infraction :5^e infraction à 7^e infraction :8^e infraction à 10^e infraction :11^e infraction et infractions suivantes :	<div>Néant</div> <div>50,00 EUR</div> <div>125,00 EUR</div> <div>250,00 EUR</div> <div>625,00 EUR</div> <div>1.250,00 EUR</div>
B. Absence de paiement, paiement tardif ou paiement insuffisant en matière de précomptes professionnel et mobilier : <ul style="list-style-type: none">1^{re} infraction :Infractions suivantes :	<div>Néant</div> <div>10 % du montant non payé, du montant payé tardivement ou du solde du montant non payé ou payé tardivement avec un minimum de 50,00 EUR et un maximum de 1.250,00 EUR et arrondi au multiple inférieur de 10 EUR</div>

3. Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général applique une amende de 6.250 EUR en cas de non-respect de l’obligation prévue à l’article 307, § 1^{er}, alinéas 4, 9 et 10 (article 445, § 2, al. 1 CIR 92).

Cette amende est toujours enrôlée séparément après l’envoi d’un avis recommandé au contribuable pour lequel l’infraction et l’amende administrative proposée lui sont communiquées. Le contribuable dispose d’un délai d’un mois pour faire valoir ses remarques. Les amendes sont finalement recouvrées suivant les mêmes règles que celles qui sont applicables en matière d’impôt des personnes physiques (article 445, alinéa 2 CIR 92).

L’amende précitée est appliquée par année et par construction juridique non mentionnée (article 445, § 2, al. 2 CIR 92).

On peut toujours introduire une réclamation contre une amende administrative établie.

3. PERTE DU DROIT DE REPRÉSENTER LES CONTRIBUABLES

Le Ministre des Finances peut, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas cinq ans, de reconnaître à toute personne le droit de représenter des contribuables en qualité de mandataire, sauf si cette personne est soumise à une discipline professionnelle légalement organisée (réviseur d'entreprise, expert-comptable, avocat) ou si elle exerce son mandat en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire (article 446 CIR 92).

Evidemment, telle sanction pareille n'est appliquée que si l'intéressé exerce avec malveillance son mandat avec un manque de sincérité professionnelle et après avoir été interrogé (article 447 CIR 92). L'arrêté ministériel est publié au Moniteur belge, à moins que l'intéressé ait introduit un recours auprès du Conseil d'État. Dans ce cas, la publication n'aura lieu que si l'arrêté ministériel n'a pas été annulé par le Conseil d'État.

4. SANCTIONS PÉNALES

4.1. Peine de prison et/ou amende

Sans préjudice des sanctions administratives, reprises ci-avant, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 125.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution (article 449 CIR 92).

De telles sanctions pénales peuvent être imposées pour e.a. :

- un faux en écritures ou l'usage de tels faux (article 450 CIR 92) ;
- un faux témoignage ou subornation de tiers (article 451 CIR 92) ;
- le défaut de comparaître ou le refus de témoigner (article 452 CIR 92) ;
- la violation du secret professionnel (article 453 CIR 92).

4.2. Interdiction d'exercer la profession / fermeture de l'entreprise

Le jugement peut également interdire de continuer à exercer la profession et ordonner la fermeture pour une durée de trois mois à cinq ans des établissements de la société, association, groupement d'entreprise dont le comptable condamné ou la personne exerçant une activité similaire est dirigeant ou employé (article 455 CIR 92).

Celui qui, directement ou indirectement, enfreindra l'interdiction d'exercer ou la fermeture prononcée sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 125.000 EUR ou de l'une de ces deux peines (article 456 CIR 92).

4.3. Responsabilité solidaire des condamnés

Les auteurs ou complices d'infractions sont tenus solidairement au paiement de l'impôt éludé (article 458 CIR 92).

4.4. Obligation d'information des fonctionnaires

Tout fonctionnaire du SPF Finances, qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu d'en donner avis sur-le champ au Procureur du Roi en vertu de l'article 29 du code d'instruction criminel.

PARTIE III

REVENUS DES ACTIONNAIRES, DES ADMINISTRATEURS ET DES ASSOCIÉS

CHAPITRE 1

Dirigeants d'entreprises

1. RÉMUNÉRATIONS DES DIRIGEANTS D'ENTREPRISE

L'article 32 CIR 92 définit les rémunérations de dirigeants d'entreprise comme suit : « toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

1. qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues ;
2. qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail. »

Elles comprennent notamment :

1. les tantièmes, jetons de présence, émoluments et toutes autres sommes fixes ou variables allouées par des sociétés, autres que des dividendes ou des remboursements de frais propres à la société ;
2. les avantages, indemnités et rémunérations d'une nature analogue à celles qui sont visées à l'article 31, alinéa 2, 2° à 5° CIR 92 ;
3. par dérogation à l'article 7 CIR 92, le loyer et les avantages locatifs d'un bien immobilier bâti donné en location par les personnes visées à l'alinéa 1^{er}, 1°, à la société dans laquelle elles exercent un mandat ou des fonctions analogues, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13. De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location.

2. DEUX CATÉGORIES DE DIRIGEANTS D'ENTREPRISE

L'article 32 CIR 92 définit deux catégories de dirigeants d'entreprise : d'une part, les administrateurs, liquidateurs et autres mandataires de sociétés de capitaux, y compris les personnes qui exercent des fonctions analogues et les gérants des sociétés de personnes (*dirigeants de première catégorie*) et, d'autre part, les personnes physiques qui exercent, dans la société, une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière de nature commerciale, financière ou technique, exercée en dehors d'un contrat de travail (entre autres, les associés actifs) (*dirigeants de deuxième catégorie*).

3. CONSIDÉRATIONS EU ÉGARD AU CONCEPT DE « DIRIGEANT D'ENTREPRISE »

Les rémunérations payées ou attribuées à un gérant, qui n'est pas associé, sont considérées comme des rétributions visées à l'article 32 CIR 92.

De plus, toutes les rémunérations qui sont payées ou attribuées à des personnes qui exercent une fonction dans la société en dehors d'un contrat de travail sont considérées comme des rémunérations visées à l'article 32 CIR 92. Le fait que l'intéressé possède des actions ou parts de la société concernée ne compte pas.

Les associés actifs qui ne sont pas gérant, qui n'exercent pas des fonctions similaires et qui sont liés à la société par un contrat de travail, ne sont pas imposés en tant qu'« associés actifs » mais bien en tant que salariés ; ce qui a notamment pour effet que les intéressés ne peuvent plus déduire les intérêts d'emprunt contractés en vue d'acquies des parts de la société de leurs revenus professionnels, ni les pertes encourues par la société ; par ailleurs, les revenus de location qu'ils perçoivent de leur société ne peuvent plus entrer en considération pour la requalification au titre de revenus professionnels.

Il n'est plus possible aux associés actifs d'attribuer une quote-part des revenus professionnels au conjoint aidant (article 86, premier alinéa CIR 92).

Depuis l'exercice 1998, seule une quote-part des revenus peut être attribuée par des commerçants et par des titulaires de professions libérales à leur conjoint aidant et donc plus par des associés actifs dans des sociétés de personnes.

4. PRINCIPE D'ATTRACTION

4.1. Principe

L'article 32, al. 1 CIR 92 contient le principe d'attraction. Celui-ci implique que tous les revenus et avantages qui sont attribués par une personne morale à des administrateurs, gérants, liquidateurs ou qui exercent des fonctions similaires, sont automatiquement considérés comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise visées à l'article 32 CIR 92, même si ces rétributions ou avantages rémunèrent d'autres missions.

Les pensions complémentaires qui sont versées en exécution de la Loi sur les Pensions Complémentaires (LPC) sont expressément considérées comme des pensions au sens de l'article 34, § 1, 2° CIR 92 et tombent, par conséquent, hors du champ d'application du principe d'attraction. Le

CHAPITRE 1 – Dirigeants d’entreprises

principe d’attraction ne peut s’appliquer qu’aux promesses individuelles de pension attribuées aux dirigeants d’entreprise de la première catégorie. Celles-ci tombent toujours en dehors du champ d’application de la LPC.

4.2. Exception en ce qui concerne les ASBL

L’article 32, troisième alinéa CIR 92 précise que le principe d’attraction n’est pas d’application en ce qui concerne « les personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d’administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l’article 220, 3^e CIR 92, pour autant que les revenus de biens immobiliers qu’ils perçoivent de cette même association ou personne morale ne soient pas pris en considération pour la requalification à titre de rémunération visée à l’alinéa 2, 3^e ».

En posant comme condition pour la non-application du principe d’attraction que les éventuels revenus de biens immobiliers ne peuvent entrer en ligne de compte pour la requalification, le législateur veut éviter que des personnes physiques, auxquelles l’exception au principe d’attraction

s’applique, profitent de l’occasion pour donner en location des biens immobiliers bâtis dont ils seraient propriétaires, à l’association dans laquelle ils exercent un mandat non rémunéré d’administrateur, etc., contre un loyer anormalement élevé.

4.3. Exception pour les salariés / dirigeants non rémunérés

Le principe d’attraction n’est pas applicable aux personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société dans laquelle elles exercent également un mandat non rémunéré d’administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues (article 32, quatrième alinéa CIR 92).

Pratiquement, cela signifie, notamment, qu’un tel salarié continuera à bénéficier du forfait de frais professionnels applicable aux salaires visés à l’article 51, deuxième alinéa, 1^o CIR 92. Ses rémunérations n’entreront pas en considération pour déterminer si la société peut bénéficier du taux réduit à l’impôt des sociétés (application article 215, troisième alinéa, 4^o CIR 92), etc.

CHAPITRE 2

Sortes de revenus

On doit faire la distinction entre, d'une part, les rémunérations du capital (dividendes), et, d'autre part, les rémunérations pour des prestations (traitements).

1. DIVIDENDES

1.1. Introduction

Par dividendes, on entend (article 18, al. 1, 1° et 4° CIR 92) :

1. la partie du bénéfice d'une société qui est attribuée aux actions ou parts et plus généralement tous les avantages attachés aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit d'une société de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés privées à responsabilité limitée et sociétés coopératives, ainsi que les sociétés de droit étranger dont la forme juridique peut être assimilée à la forme juridique d'une de ces sociétés) ou de capitaux (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions, ainsi que les sociétés constituées conformément au droit belge autrement que sous l'une des formes prévues au Code de commerce et les sociétés de droit étranger dont la forme juridique peut être assimilée à l'une des formes juridiques susvisées) résidente ou étrangère ;
2. les intérêts des avances productives d'intérêts accordés par des sociétés de capitaux et des sociétés de personnes à une personne physique qui, soit dispose d'actions dans cette société, soit exerce dans cette société une fonction définie à l'article 32, alinéa premier, 1° CIR 92 (administration, gérant, liquidateur ou une fonction analogue) ou, à leur conjoint ou à leurs enfants mineurs, dans la mesure où ces intérêts font l'objet d'une requalification à titre de dividendes.

1.2. Régime fiscal des dividendes

La rémunération du capital (dividendes) est réglée, soit dans les statuts, soit en vertu des accords que les actionnaires ou associés concluent (notamment la distribution des bénéfices, telle qu'elle est décidée par l'assemblée générale).

Au moment de l'attribution ou de la mise en paiement de ces revenus, la société doit retenir un précompte mobilier ou, dans certains cas, la cotisation supplémentaire. Pour un exposé plus détaillé, voir la Partie I, Chapitre 7, 3.1. « Généralités ».

Partie du résultat taxable

Le dividende attribué ou mis en paiement, y compris le précompte mobilier retenu, est considéré dans le chef de la

société distributrice, comme un élément du bénéfice imposable et est donc soumis à l'impôt des sociétés.

Dans le chef du bénéficiaire

Dans le chef du bénéficiaire, il y a lieu de faire la distinction suivante :

- Si le bénéficiaire est une personne physique assujettie à l'impôt des personnes physiques, les dividendes reçus sont considérés comme des revenus mobiliers ou des revenus professionnels de nature mobilière, selon le fait que les actions, dont ils proviennent, font partie du patrimoine privé ou ont été investies dans son entreprise.
Si les actions font partie du patrimoine privé, le principe du précompte mobilier libératoire est applicable (le précompte mobilier retenu est égal à l'impôt final, de sorte que les dividendes reçus ne doivent pas être déclarés).
- Si le bénéficiaire est une société assujettie à l'impôt des sociétés, les dividendes reçus sont imposables à titre de revenus professionnels sur le montant net, majoré du précompte mobilier retenu (à reprendre parmi les dépenses non admises).

Afin d'éviter une double taxation des dividendes visés, leur montant imposable peut être déduit à concurrence de 95 % au cours de la quatrième opération, à condition que les conditions en la matière soient respectées.

Lorsqu'aucune exonération n'est accordée, le précompte mobilier retenu est imputé à l'impôt des sociétés à condition que le bénéficiaire ait eu la pleine propriété des actions au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes et pour autant que l'attribution ou la mise en paiement n'ait pas entraîné une réduction de valeur ou une moins-value sur les actions auxquelles elles se rapportent.

1.3. Requalification des intérêts des avances productives d'intérêts en dividendes

Pour le commentaire de cette matière, nous renvoyons à la Partie I, Chapitre 7, 3.3.3, « Requalification en dividendes des intérêts sur avances productives d'intérêts ».

Les revenus attribués ou mis en paiement, y compris le précompte mobilier retenu, sont considérés dans le chef de la société distributrice comme :

- un élément du bénéfice imposable dans la mesure où ils sont requalifiés à titre de dividendes ;
- des frais professionnels dans la mesure où ils sont considérés comme des intérêts.

CHAPITRE 2 – Sortes de revenus

2. RÉMUNÉRATIONS, ALLOCATIONS COMPLÉMENTAIRES ET REVENUS ANALOGUES

2.1. Déductibilité dans le chef de la société

Les rémunérations, les allocations complémentaires et les revenus analogues, y compris les remboursements des dépenses propres à l’employeur, sont considérés comme des frais professionnels dans le chef de la société distributrice et admis comme tels, pour autant qu’ils répondent à la condition de production d’un relevé 325.20 et des fiches individuelles correspondantes 281.20.

La déduction de certains remboursements de dépenses propres à l’employeur doit néanmoins être limitée à titre de frais professionnels. C’est notamment le cas pour :

- les frais de réception et de cadeaux d’affaires : à 50 % ;
- les frais de vêtements professionnels : à 0 % ;
- les frais de voiture : au pourcentage applicable en fonction de l’émission de CO₂ ;
- frais de restaurant : 69 %.

Si le remboursement des frais de voiture est déterminé en fonction des kilomètres, le montant doit être ventilé comme suit :

- 30 % pour les frais de carburant = 75 % déductibles à titre de frais professionnels ;
- 70 % pour les autres frais = le pourcentage applicable en fonction de l’émission de CO₂ est déductible à titre de frais professionnels.

2.2. Rémunération effective

Les rémunérations des dirigeants d’entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

1. qui exerce un mandat d’administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues (article 32, alinéa premier, 1° CIR 92) ;
2. qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d’ordre commercial, financier ou technique, en dehors d’un contrat de travail (article 32, deuxième alinéa, 2° CIR 92).

Elles comprennent notamment :

1. les tantièmes, jetons de présence, émoluments et toutes autres sommes fixes ou variables allouées par des sociétés, autres que des dividendes ou des remboursements de frais propres à la société ;
2. les avantages, indemnités et rémunérations d’une nature analogue à celles qui sont visées à l’article 31, alinéa 2, 2° à 5° CIR 92 ;
3. par dérogation à l’article 7, le loyer et les avantages locatifs d’un bien immobilier bâti donné en location par les personnes visées l’alinéa 1^{er}, 1°, à la société dans laquelle elles exercent un mandat ou des fonctions analogues, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient

visé à l’article 13. De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location.

Pour un commentaire : voir Partie I, Chapitre 4, 3.4. « Requalification du loyer ».

2.3. Avantages de toute nature

2.3.1. Mode de taxation

Principe

Les avantages de toute nature doivent être taxés dans le chef du bénéficiaire de l’avantage.

Inscription en compte courant

Lorsque le montant des avantages est inscrit en compte courant du bénéficiaire dans le chef de la société qui les octroie l’année durant laquelle les avantages ont été octroyés, l’avantage est annulé. En effet, lorsque l’avantage n’est pas consenti à titre gratuit, l’avantage à prendre en considération est celui qui est déterminé diminué de l’intervention du bénéficiaire de cet avantage (article 18, § 4, AR/CIR 92).

Le ministre des Finances se prononce uniquement en matière de régularisations. Selon lui, les régularisations des avantages réalisées à posteriori ne sont pas possibles via le compte courant. Elles ne peuvent intervenir que pour appuyer les valeurs des avantages déterminés de bonne foi (QP 01.09.1999).

2.3.2. Aperçu

2.3.2.1. Prêt sans intérêt / intérêts débiteurs fictifs

Il y a lieu de calculer un intérêt fictif sur le solde moyen débiteur du compte courant des dirigeants d’entreprise (article 18 de l’AR/CIR 92), lequel devra être ajouté en tant qu’avantage de toute nature à ses rémunérations.

Cet avantage doit être repris par année calendrier suivant le tableau suivant :

Emprunt contracté en	Taux d’intérêt
2008	11,20
2009	10,30
2010	9,00
2011	8,50
2012	9,50
2013	8,80
2014	9,20
2015	8,16
2016	9,27
2017	8,78

Emprunt contracté en	Taux d'intérêt
2018	8,94
2019	8,78
2020	10,20
2021	6,48
2022	7,14
2023	5,43

Dernière source : AR du 12.01.2024 en ce qui concerne les avantages de toute nature en cas d'un prêt consenti sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit (taux d'intérêt de référence), MB 25.01.2024.

Les autres avantages de toute nature relatifs à un emprunt contracté à un taux favorable sont repris à l'article 18, § 3 AR/CIR 92.

Les taux pour 2023 sont :

- pour les emprunts hypothécaires sans taux variable conclus en 2023 : 3,14 ;
- pour les emprunts hypothécaires à taux variable liés aux variations de l'index de référence conclus en 2022 : voir annexe 1 AR/CIR 92 ;
- pour les emprunts non hypothécaires à durée fixe : l'avantage est calculé sur base d'un pourcentage mensuel, à savoir 0,25 % (emprunts de voitures) et 0,49 % (autres emprunts).

2.3.2.2. Domicile gratuit

Les dirigeants d'entreprise sont imposables sur un avantage en nature du fait de la mise à disposition à titre gratuit d'immeubles ou de parties d'immeubles qui appartiennent à la société.

Montants

À partir du 01.01.2019 l'ATN s'élève à :

- 100/90 du revenu cadastral des immeubles non bâtis ou partie de ceux-ci ;
- 100/60 du revenu cadastral, multiplié par 2 pour les immeubles bâtis ou partie de ceux-ci.

Besoins réels

Toutefois, lorsqu'est imposée l'occupation d'un bien dont l'importance excède manifestement les besoins personnels de l'occupant compte tenu de sa situation sociale et de la composition de son ménage, on ne doit tenir compte, pour la détermination de l'avantage imposable, que du revenu cadastral d'un immeuble qui correspond aux besoins réels de l'occupant (article 18, § 3, 2^e, troisième alinéa, AR/CIR 92).

L'Administration a publié une circulaire précisant la notion « d'occupation imposée ». (Circulaire A.G. Fisc n°12/2014 (Ci.RH. 241/632.642) du 02.04.2014)

RC

Il convient d'attirer l'attention sur le fait que, pour l'application des dispositions ci-dessus, excepté pour l'appréciation de la limite de 745 EUR, le revenu cadastral est pris en considération après qu'il ait été indexé (article 518 CIR 92) (article 18, § 3, 2^e, cinquième alinéa AR/CIR 92). Pour l'exercice d'imposition 2023 (revenus 2024), le coefficient d'indexation est de 2,0915 ; le revenu cadastral indexé est toujours arrondi à l'euro supérieur ou inférieur selon que les centimes atteignent 50 ou pas.

Ventilation du revenu cadastral

Lorsqu'une partie seulement d'un immeuble meublé ou non est mis à disposition, gratuitement ou moyennant un loyer fortement réduit, une ventilation ou une scission du revenu cadastral peut être demandée à l'Administration du Cadastre (QP 02.06.2006).

On remarquera, qu'en général, lors d'une scission du revenu cadastral, on doit éviter de calculer uniquement en fonction de la surface. Lorsque, par exemple, le revenu cadastral d'une propriété avec une habitation et un espace commercial doit être scindé et que les surfaces respectives sont les mêmes, alors le RC de l'habitation s'élèvera à 50 % de moins, car la valeur locative d'une surface commerciale est plus importante que celle d'une habitation.

Loyer pris en charge par la société

Lorsque le dirigeant d'entreprise loue son bien immobilier habité par lui à son entreprise qui prend ce loyer entièrement ou partiellement en charge, l'avantage de toute nature sera toujours égal au montant du loyer pris en charge. Dans ce cas, les dispositions de l'article 18 de l'AR/CIR 92 ne sont pas applicables. (Com.IR 36/132).

Bien immobiliers meublés

L'avantage d'un bien immobilier meublé est augmenté de 2/3 (donc multiplié par 5/3) (article 18, § 3, point 2, al.4 AR/CIR 92).

Immeuble situé à l'étranger

Si un bien immobilier situé à l'étranger est mis à disposition gratuitement ou mis en location contre un faible loyer, l'avantage imposable devra être déterminé sur base de la valeur locative présumée du bien (Com.IR 36/131).

2.3.2.3. Fourniture gratuite d'électricité et/ou de chauffage

Si les dirigeants d'entreprise bénéficient en plus de la fourniture gratuite de chauffage et/ou d'électricité utilisée à d'autres fins que le chauffage (éclairage, etc.), ils seront taxés sur les avantages en nature suivants, en dépit du fait que ce soit la société qui en ait effectivement supporté le coût.

CHAPITRE 2 – Sortes de revenus

Uniquement dans le cadre d’une mise à disposition d’un logement

L’avantage de la disposition gratuite du chauffage et/ou de l’électricité utilisée à des fins autres que le chauffage est forfaitairement évalué au montant déterminé conformément aux alinéas 2 et 3 seulement lorsque celui qui accorde l’avantage met également à disposition le bien immobilier pour lequel l’avantage est accordé (article 18, § 3, point 4, al. 1 AR/CIR 92, tel qu’introduit par l’AR du 19.12.2021 modifiant l’article 18, § 3, de l’AR/CIR 92 en matière d’évaluation forfaitaire des avantages de toute nature pour la disposition gratuite du chauffage et de l’électricité).

À partir du 1^{er} janvier 2023 (exercice d’imposition 2024)
(Avis relatif à l’indexation automatique en matière d’impôts sur les revenus – Exercice d’imposition 2024)

	Chauffage	Électricité
Personnel de direction	2.330,00 EUR	1.160,00 EUR
Autres bénéficiaires	1.050,00 EUR	520,00 EUR

Il faut noter que les dirigeants d’entreprise sont considérés comme des « membres du personnel de direction », concept qui se définit comme suit : « les personnes qui sont chargées de la gestion journalière de l’entreprise et qui sont habilitées à représenter la société, ainsi que les membres du personnel qui sont directement subordonnés au personnel de direction, si elles remplissent également des missions de gestion journalière dans leur ensemble ».

2.3.2.4. Mise à disposition gratuite de travailleurs, personnel de maison, jardiniers, chauffeurs, etc.

L’avantage annuel taxable est fixé à 5.950 EUR par travailleur mis à disposition gratuitement engagé à temps plein (article 18, § 3, point 5 AR/CIR 92).

Lorsqu’un dirigeant habite un immeuble de la société, cela ne change rien au principe. L’avantage lié à l’habitation n’inclut pas l’entretien de la maison. Le dirigeant sera imposé sur un double avantage : habitation gratuite et personnel gratuit.

Ce même principe s’applique lorsque le dirigeant bénéficie d’une voiture avec chauffeur.

2.3.2.5. Mise à disposition gratuite de voitures de société

Principes

Lorsque les dirigeants d’entreprise peuvent disposer gratuitement d’un véhicule de société, ils sont imposés sur un avantage minimum correspondant à (article 36, § 2, al. 1 CIR 92) : la valeur catalogue × 6/7 × pourcentage en fonction de l’âge de la voiture.

La valeur catalogue des voitures peut être demandé par le biais du point de contact du SPF Finances (0257/257.57) qui utilise le Tools auto-i-be de FEDERAUTO.

La valeur catalogue doit se comprendre comme le prix catalogue du véhicule à l’état neuf lors d’une vente à un particulier, options et taxes comprises, sans tenir compte des réductions, rabais ou ristournes. Pour tenir compte de l’âge de la voiture, la valeur catalogue sera multipliée par un pourcentage, repris dans le tableau ci-dessous, afin de tenir compte de la période écoulée à partir de la date de la première inscription du véhicule à la Direction pour l’immatriculation des véhicules (article 36, § 2 troisième alinéa CIR 92, en projet).

Période écoulée depuis la première inscription de la voiture (un mois commencé compte pour un mois entier)	Pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération pour le calcul de l’ATN
De 0 à 12 mois	100 %
De 13 à 24 mois	94 %
De 25 à 36 mois	88 %
De 37 à 48 mois	82 %
De 49 à 60 mois	76 %
À partir de 61 mois	70 %

Le coefficient CO₂ de base est fixé à 5,5 % pour une émission CO₂ de (2023, exercice d’imposition 2024) :

- 67 g/km pour les voitures diesel ;
- 82 g/km pour les voitures essence.

Pour les revenus 2024 (exercice d’imposition 2025) :

- 65 g/km pour les voitures diesel ;
- 78 g/km pour les voitures essence.

Lorsque l’émission CO₂ est supérieure aux taux d’émission de référence, le coefficient CO₂ est majoré de 0,1 % par gramme supplémentaire sans pour autant être supérieure à 18 %. Par contre, en cas d’émission inférieure au taux de référence, le coefficient CO₂ est diminué de 0,1 %, avec un pourcentage minimal de 4 %. Le montant de l’avantage ne doit jamais être inférieur au montant annuel indexé de 1.540 EUR (montant indexé pour l’exercice d’imposition 2024).

Véhicules hybrides – fausses hybrides (à partir du 01.01.2020 pour les véhicules acquis à partir du 01.01.2018)

Pour les véhicules acquis à partir du 01.01.2018, une disposition qui s’applique à partir du 01.01.2020 vise à combattre l’utilisation de « fausses hybrides », c’est-à-dire des véhicules qui fonctionnent partiellement à l’aide de carburants et partiellement à l’aide d’une batterie électrique rechargeable, mais dont la capacité de la batterie électrique ne permet pas un usage significatif du véhicule via cette source d’énergie.

Lorsqu’un véhicule hybride rechargeable acheté, pris en location ou en leasing à partir du 1^{er} janvier 2018 est équipé d’une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre,

l'émission du véhicule concerné à prendre en considération est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant (article 36, § 2, al. 9, première phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 02.05.2019 portant des dispositions fiscales diverses).

Lorsqu'un véhicule hybride rechargeable acheté à partir du 1^{er} janvier 2018 est équipé d'une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou émet plus de 50 grammes de CO₂ par kilomètre, l'émission du véhicule concerné à prendre en considération est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant (article 36, § 2, al. 9, première phrase CIR 92, tel qu'introduit par la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

S'il n'existe pas de véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant, la valeur d'émission est multipliée par 2,5 (article 36, § 2, al. 9, deuxième phrase CIR 92).

Par véhicule hybride rechargeable, on entend le véhicule visé à l'article 65 qui est à la fois équipé d'un moteur à carburant et d'une batterie électrique qui peut être rechargée via une connexion à une source d'alimentation externe hors du véhicule (article 36, § 2, al. 10 CIR 92).

Ce régime est donc limité aux véhicules hybrides rechargeables (dits hybrides plug-in).

Toutefois, afin de préserver la sécurité juridique, les véhicules hybrides achetés avant le 1^{er} janvier 2018 pourront continuer à bénéficier dans le futur du régime actuellement applicable (Edm de la Loi du 25.12.2017 portant réforme de l'impôt des sociétés – MB 29.12.2017).

Véhicules utilitaires et motos

En ce qui concerne les camions légers, il convient de faire une distinction entre les « vrais » (qui satisfont à la règle des 50 % pour le rapport existant entre le coffre et la base des roues) et les « faux » (qui satisfont à cette même règle mais de 30 %). Les faux camions légers sont fiscalement considérés comme véhicules à usage mixte et sont donc visés par l'article 18, § 3 AR/CIR 92.

Sur le plan des avantages en nature, les (vrais) camions légers sont moins intéressants :

- Le bénéficiaire est taxé sur base de la valeur réelle et non un forfait ;
- Le bénéficiaire n'entre pas en ligne de compte pour la détermination forfaitaire.

Le même principe s'applique aux motos (imposition sur base de la valeur réelle).

2.3.2.6. Budget mobilité

Dans le cadre de l'ATN voiture de société (voir ci-dessus), il convient de mentionner le système encourageant une al-

ternative aux voitures de société, à savoir le budget mobilité.

Le budget mobilité offre la possibilité d'introduire une alternative aux voitures de société.

Ce budget mobilité est basé sur trois piliers parmi lesquels l'employé peut choisir librement celui ou ceux dont il souhaite faire usage.

Le premier pilier consiste en voitures de société respectueuses de l'environnement. Ces voitures sont soumises au traitement fiscal et parafiscal ordinaire d'une voiture de société.

Le second pilier consiste en un ensemble d'un grand nombre de modes de transport alternatifs et durables, dont le transport en commun, le vélo, la voiture partagée, etc.

Enfin, le troisième pilier est le solde du budget restant après déduction des dépenses éventuelles des premiers et seconds piliers.

Le budget mobilité figure dans une législation autonome (la Loi du 17.03.2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité) dans laquelle on retrouve toute une série de modifications du CIR 92.

2.3.2.7. Utilisation personnelle d'un pc ou d'une connexion internet mise gratuitement à disposition

Les avantages de toute nature qui découlent de l'utilisation personnelle d'un pc, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition, sont fixés forfaitairement (article 18, § 3, 10 AR/CIR 92, tel qu'introduit par l'AR du 02.11.2017 modifiant l'AR/CIR 92) :

- 72 EUR par an pour un pc, fixe ou portable, mis gratuitement à disposition ;
- 36 EUR par an pour une tablette ou un téléphone mobile, mis gratuitement à disposition ;
- 60 EUR par an pour la connexion internet, mise gratuitement à disposition, qu'elle soit fixe ou mobile, et sans considération du nombre d'appareils pouvant utiliser cette connexion ;
- 48 EUR par an pour un abonnement de téléphonie fixe ou mobile, mis gratuitement à disposition.

2.3.2.8. Evaluation forfaitaire d'options sur actions mis gratuitement à disposition

A. Options cotées en bourse

Lorsqu'il s'agit d'options cotées ou négociées en bourse, l'avantage imposable est déterminé d'après le dernier cours de clôture de l'option qui précède le jour de l'offre (article 43, § 2 de la Loi relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (MB 01.04.1999).

CHAPITRE 2 – Sortes de revenus

B. Options non cotées en bourse

18 %

Pour les options autres que celles cotées en bourse, l'avantage imposable est fixé forfaitairement à 18 % de la valeur des actions y relatives au moment de l'offre.

Lorsque l'option est accordée pour une durée supérieure à cinq ans à dater de l'offre, l'avantage imposable est majoré de 1 % de ladite valeur par année ou partie d'année au-delà de la cinquième année (Article 43, § 5 de la loi relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (MB 01.04.1999)).

9 %

Les pourcentages mentionnés ci-avant sont réduits de moitié lorsque les conditions suivantes sont réunies (article 43, § 6 de la Loi relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (MB 01.04.1999)) :

1. le prix d'exercice de l'option est déterminé de manière certaine au moment de l'offre ;
2. l'option comporte les clauses suivantes :
 - a. elle ne peut être exercée ni avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle au cours de laquelle l'offre a lieu, ni après l'expiration de la dixième année qui suit celle au cours de laquelle l'offre a eu lieu ;
 - b. elle ne peut être cédée entre vifs ;
3. le risque de diminution de valeur des actions sur lesquelles porte l'option après l'attribution de celle-ci ne peut être couvert directement ou indirectement ni par la personne qui attribue l'option ni par une personne qui se trouve avec celle-ci dans les liens d'interdépendance ;
4. l'option porte sur des actions de la société au profit de laquelle l'activité professionnelle est exercée ou sur des actions d'une autre société qui a dans la première une participation directe ou indirecte au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.

2.3.2.9. Cotisations sociales prises en charge par la société

Si le dirigeant est soumis au statut social des indépendants, il doit payer lui-même ses cotisations sociales. Toutefois, parfois ces cotisations sont payées par la société.

En ce qui concerne la société, ces sommes n'ont plus le caractère de cotisations sociales dues par elle mais bien de rémunération complémentaire (avantage de toute nature) déductible dans le chef de la société au titre de rémunération.

Par conséquent, la rémunération complémentaire sera taxable dans le chef du dirigeant mais il pourra déduire personnellement le montant des cotisations sociales.

La rémunération complémentaire taxée dans le chef du dirigeant est donc immédiatement déductible via ses cotisations sociales payées.

Exemple

Cotisations à charge

Imaginons un dirigeant qui perçoit une rémunération de 20.000 EUR et 5.000 EUR en vue de payer ses cotisations sociales. La société peut déduire 25.000 EUR au titre de frais professionnels. Si les cotisations sociales sont des dépenses personnelles, le dirigeant est taxé sur un avantage de toute nature de 5.000 EUR. La rémunération totale s'élève à 25.000 EUR. Vu que les cotisations sociales sont déductibles, le dirigeant est taxé sur 20.000 EUR.

Cotisations pas à charge

Le dirigeant ne prend pas seulement une rémunération de 20.000 EUR mais également 5.000 EUR pour payer ses cotisations sociales. La société peut déduire 25.000 EUR au titre de frais professionnels. Vu que les cotisations sociales sont déductibles, le dirigeant est taxé sur 20.000 EUR.

2.3.2.10. Attribution gratuite d'un bien immobilier suite à la cessation d'un contrat de superficie

La question se pose de savoir si un dirigeant qui octroie à sa société un droit de superficie sur un terrain et que la société y érige un immeuble et attribue gratuitement cet immeuble au dirigeant en fin de contrat, un avantage de toute nature existe ou non.

L'Administration considère que cela est le cas (QP 27.06.1997 et QP 09.09.1997).

Certaines juridictions ne sont pas de cet avis. Dans l'hypothèse en cause le dirigeant octroie – avec effet rétroactif – à sa société un droit de superficie sur un terrain qui lui appartient personnellement et ce, pour une durée de 15 ans. La convention stipule que la société paiera annuellement à son dirigeant un canon de 0,02 EUR. De même, la convention stipule que les immeubles érigés par la société sur le terrain seront la propriété du dirigeant en fin de contrat et ce, sans aucune indemnité. La cour considère qu'il n'existe pas d'avantage de toute nature dans le chef du dirigeant à la fin du contrat (Anvers, 27.09.2005 ; Bruxelles, 09.09.2010).

2.3.2.11. Attribution gratuite d'un bien immobilier suite à la cessation d'un contrat de location

Le tribunal de première instance de Bruxelles considère qu'il n'existe pas d'avantage de toute nature en cas d'attribution gratuite d'un immeuble à la suite de la cessation d'un contrat de location (Bxl, 09.09.2010). Les éléments de fait relevant en l'espèce étaient : le contrat de location de 20 ans, un loyer très bas et une dérogation contractuelle à l'article 555 du code Civil (en ce sens qu'il a été stipulé que le locataire peut ériger un lieu de travail et tous les travaux seront exécutés sans indemnisation du propriétaire).

2.3.2.12. Cession anticipée du droit d'usufruit

Une cessation anticipée d'un droit d'usufruit d'un bien immobilier de par la cession de celui-ci à son dirigeant à sa va-

leur comptable n'engendre aucun avantage de toute nature (ruling 500.100 du 07.07.2005). Il découle des faits en cause que les travaux d'amélioration nécessaire à la jouissance optimale du droit d'usufruit sont beaucoup plus étendus que les dépenses qui sont normalement à charge de l'usufruitier.

2.3.2.13. Possibilité de lever l'option d'achat de véhicules acquis en leasing

Selon une décision de la Cour de cassation, la demande d'informations relatives à la vente de véhicules de société ne viole pas le secret bancaire (Cass., 15.10.2009), lorsque celui qui lève l'option n'est pas partie au contrat de leasing. La vente d'un véhicule n'est pas une opération financière et tombe donc en dehors du champ d'application du secret bancaire de l'article 318 CIR 92. L'acquéreur du véhicule ne peut donc pas être considéré comme un client d'une institution financière visé à l'article 318 CIR 92 (Cass., 15.10.2009, FO8.0070.N). Lorsque celui qui lève l'option est partie au contrat de leasing, le secret bancaire s'applique (Anvers, 15.04.2011, confirmé par Cass., 22.05.2014, F.12.0091. N/2).

En ce qui concerne la possibilité d'imposer un avantage :

- il existe peu de doutes quant à l'existence de l'avantage : il est fréquent de comparer la valeur de marché du véhicule (voir prix indicatifs dans les magazines auto) et la valeur que la personne concernée a du payer pour acheter le véhicule ;
- le lien existant entre l'avantage et l'activité professionnelle est suffisamment établi lorsqu'un dirigeant ou travailleur dispose d'une option d'achat ; seule la société preneuse du leasing peut toutefois décider si le dirigeant ou le travailleur peut lever l'option ; aucun tiers ne peut invoquer cet avantage (Cass., 16.01.1992).

2.3.2.14. Mise à disposition gratuite d'un vélo

L'avantage résultant de la mise à disposition gratuite d'un cycle, d'un cycle motorisé, ou d'un speed pedelec, tels que définis dans le règlement général sur la police de la circulation routière, étant entendu que les cycles motorisés et les speed pedelecs n'entrent en considération que lorsqu'ils sont propulsés de façon électrique, constitue un revenu exonéré dans le chef du bénéficiaire (article 38, § 1, al. 1, 14° CIR 92, tel que modifié par la Loi du 30.06.2017).

2.3.2.15. Utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition

Les avantages de toute nature liés à l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition, sont fixés forfaitairement à (article 18, § 3, 10 AR/CIR 92, tel qu'introduit par l'AR du 02.11.2017 modifiant l'AR/CIR 92) :

- 72 EUR par an pour un PC, fixe ou portable, mis gratuitement à disposition ;
- 36 EUR par an pour une tablette ou un téléphone mobile, mis gratuitement à disposition ;

- 60 EUR par an pour la connexion internet, mise gratuitement à disposition, qu'elle soit fixe ou mobile, et sans considération du nombre d'appareils pouvant utiliser cette connexion ;
- 48 EUR par an pour un abonnement de téléphonie fixe ou mobile, mis gratuitement à disposition.

En cas d'utilisation d'un « split bill » (facturation partagée), l'avantage pour l'appareil pour même être « annulé ».

Pour d'avantage d'explications et d'exemples, nous renvoyons à la Circulaire n° 2018/C/63 relative aux avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile, addendum à la Circulaire n° 2017/C/82 du 13.12.2017 relative aux avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition.

2.4. Requalification des loyers en revenus professionnels

Voir Partie 1, Chapitre 4, 3.4. « Requalification du loyer ».

2.5. Montant net imposable

Les rémunérations mentionnées ci-avant et allocations complémentaires, y compris les tantièmes, sont imposables dans le chef des bénéficiaires à titre de revenus professionnels.

2.5.1. Cotisations sociales

Tout d'abord, le revenu brut peut être diminué des cotisations sociales personnelles ou des cotisations sociales payées par la société à décharge du bénéficiaire et qui ont été ajoutées au revenu brut à titre d'avantages de toute nature.

2.5.2. Frais professionnels

Pour obtenir le résultat imposable net, les frais professionnels doivent être déduits.

2.5.3. Montants imposables distinctement

Le montant net du pécule de vacances et des rémunérations perçus dans le cadre d'un préavis par des dirigeants d'entreprise, est imposable distinctement au taux moyen de l'impôt des personnes physiques afférent à l'ensemble des autres revenus de la période imposable concernée, respectivement sur les revenus de la dernière période imposable antérieure.

2.5.4. Bénéficiaire = société

Si le bénéficiaire est une autre société, les rémunérations et les allocations complémentaires, sont imposables à l'impôt des sociétés, sans la moindre déduction forfaitaire.

Signalons que le gouvernement a donné l'ordre à l'Administration fiscale d'intensifier les contrôles afin de vérifier que des dividendes ne soient pas distribués en les qualifiant de tantièmes, la disposition générale anti-abus visée à l'article 344, § 1^{er} CIR 92, pouvant dans ce cas être invoquée.

CHAPITRE 3

Frais professionnels

1. GÉNÉRALITÉS

Un dirigeant d'entreprise a le droit de déduire les mêmes frais professionnels qu'un travailleur. Mais une analyse à cet égard sort du cadre du présent almanach.

Par ailleurs, il y a deux types de frais professionnels déductibles uniquement par un dirigeant d'entreprise, à savoir :

1. les intérêts de dettes contractées en vue d'acquérir des actions (article 52, 11°, et 53, 16° et 18° CIR 92) ;
2. la prise en charge des pertes d'une société (article 53, 15° CIR 92).

Si les dirigeants ne peuvent pas ou ne souhaitent pas prouver la réalité des frais professionnels supportés, ils ont droit au forfait légal de 3 %, avec un montant maximum de 2.910 EUR (exercice d'imposition 2024 : 1.555,50 EUR) (article 51, al. 2, 3° et al. 4 CIR 92).

2. DÉDUCTION DES INTÉRÊTS DE DETTES CONTRACTÉES EN VUE D'ACQUÉRIR DES ACTIONS

Les dirigeants d'entreprise peuvent déduire à titre de frais professionnels les intérêts effectivement payés de dettes contractées auprès de tiers par des dirigeants d'entreprise en vue de l'acquisition d'actions ou parts de société dans laquelle ils exercent un mandat pour autant que les conditions suivantes soient respectées (article 52, 11° CIR 92) :

- Le prêt doit être contracté auprès de tiers sauf en ce qui concerne les établissements visés à l'article 56, ne sont pas considérées comme des tiers, la société elle-même ainsi que toute entreprise à l'égard de laquelle cette société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.
- La société dont les actions sont acquises doit être une société résidente.
- Le prêt doit être contracté en vue de l'acquisition d'actions ou parts représentatives d'une fraction du capital d'une société résidente.
- Les dirigeants doivent percevoir de ladite société des rémunérations périodiques au cours de la période imposable.

Les intérêts ne seront plus déductibles à partir de la date à laquelle l'administrateur ou l'associé actif a réalisé ses parts ou à partir du jour et dans la mesure où la société a remboursé le capital social représenté par les parts.

Il est à noter que la déduction des intérêts susvisée a été supprimée pour les prêts contractés par les dirigeants d'en-

treprise à partir du 17 octobre 1995 pour l'achat des actions souscrites à l'occasion de la constitution, de la fusion, de la scission ou une augmentation de capital de la société qui les rémunèrent périodiquement (article 53, 18° CIR 92).

Les intérêts payés sur les prêts contractés par les dirigeants pour financer l'augmentation de capital d'une SA réalisée en vue de constituer le capital minimum de 61.500 EUR sera par contre déductible ; même si ces prêts n'ont pas été contractés à partir du 17 octobre 1995 (article 523 CIR 92) (car l'augmentation de capital visée ne permet pas de bénéficier de crédit d'impôt remboursable) – voir Partie 1, Chapitre 10, 4.5. « Crédit d'impôt ».

En résumé, on peut dire que :

- Pour les prêts contractés jusqu'au 16 octobre 1995, la déduction des intérêts est d'application aussi bien pour les prêts qui ont permis de souscrire à de nouvelles actions que pour les prêts permettant l'acquisition d'actions existantes ; en effet, les dispositions de l'article 52, 11° CIR 92 telles qu'elles existaient avant d'être modifiées par la Loi du 20.12.1995 (MB 23.12.1995) restent d'application dans la mesure où elles concernent des prêts contractés avant le 17 octobre 1995 ;
- Pour les prêts contractés à partir du 17 octobre 1995, la déduction des intérêts est encore uniquement valable si ces prêts ont servi à l'acquisition d'actions visées ci-dessus, à moins que ces prêts n'aient servi au financement d'une augmentation de capital d'un SA existant en 1995 pour atteindre le montant de capital minimum de 61.500 EUR.

3. PRISE EN CHARGE DES PERTES DE LA SOCIÉTÉ

3.1. Généralités

Les dirigeants d'entreprise peuvent prendre en charge les pertes d'une société si les conditions suivantes sont réunies (article 53, 15° CIR 92) :

1. La prise en charge doit avoir lieu en vue de sauvegarder des revenus professionnels que ces dirigeants retirent périodiquement de la société ;
2. La prise en charge doit être réalisée par le paiement irrévocable et sans condition d'une somme d'argent ;
3. La société doit affecter complètement la somme ainsi payée à l'apurement de ses pertes professionnelles.

Les pertes professionnelles ainsi prises en charge sont, dans le chef des dirigeants, déductibles dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques à titre de frais professionnels au sens de l'article 49 CIR 92. Cela implique que ces

pertes professionnelles sont considérées, dans leur chef, comme des « coûts avérés ». Dès lors, ces pertes remplacent le forfait auquel les concernés ont normalement droit, et une partie des pertes déductibles est en fait absorbée par ce forfait perdu.

3.2. Revenus périodiques

La prise en charge doit avoir lieu en vue de sauvegarder des revenus professionnels qui ces dirigeants retirent périodiquement de la société. La condition mentionnée ci-dessus implique que le dirigeant d'entreprise doit avoir déjà été plus ou moins régulièrement rémunéré dans le passé par la société.

Compte tenu de ce qui précède, l'engagement ne peut pas être accepté que lorsque :

- le contribuable n'a jamais été rémunéré par la société dont il prend en charge les pertes ;
- la société est dissoute ou n'a plus d'activité (dans ce cas, aucun revenu professionnel ne peut en effet être versé par la société, de sorte que l'objectif de sauvegarde de revenus professionnels ne peut pas être atteint).

Lorsque les pertes prises en charge sont disproportionnées par rapport aux revenus perçus de la société, la déduction des pertes peut être refusée. Cette condition n'est pas reprise dans la loi (Cass., 18.10.2007).

3.3. Paiement d'une somme d'argent

Les simples opérations comptables telles que : une manipulation technique des rubriques comptables, une comptabilisation des pertes au débit du compte courant, la renonciation par le dirigeant d'entreprise d'une créance détenue sur la société ou une comptabilisation du paiement comme apport en capital ne sont pas admises sauf s'il est démontré que le montant est comptabilisé en compte courant en attendant le paiement effectif.

3.4. Utilisation effective pour apurer les pertes

Finalement, la somme d'argent doit être effectivement utilisée pour apurer les pertes de la société.

En attendant la confirmation via la rentrée de sa déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques, le dirigeant d'entreprise doit prouver l'authenticité du versement définitif et irrévocable en faveur de la société et l'utilisation par cette dernière de la somme pour l'apurement de ses pertes.

Cette preuve peut être fournie au moyen d'une lettre du dirigeant d'entreprise indiquant le montant versé, de manière irrévocable, la destination qui doit y être donnée. La preuve peut également être établie par la décision de l'Assemblée générale.

3.5. Les intérêts payés sur les prêts contractés pour la prise en charge de pertes

Ces intérêts sont déductibles fiscalement (Bruxelles, 10.10.2003).

ANNEXE



Service Public Fédéral
FINANCES
Administration générale
de la Fiscalité

DECLARATION A L'IMPOT DES SOCIETES
EXERCICE D'IMPOSITION 2023
(Exercices comptables clôturés le 31 décembre 2022
ou en 2023 avant le 31 décembre)

La déclaration, dûment complétée, certifiée exacte, datée et signée, doit parvenir au service
indiqué sur la formule au plus tard le :

Exp.

Exercice comptable du..... au.....

INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

- Vous pouvez obtenir des informations complémentaires :
- auprès du **Contact center du Service Public Fédéral Finances** : au numéro de téléphone **02 572 57 57** (tarif normal)
 - via **Internet** :
 - pour des informations d'ordre général : fin.belgium.be
 - pour des informations spécifiques : fisconet.fgov.be
 - auprès du **service de taxation compétent** : pour des questions plus complexes ou des questions spécifiques au sujet du dossier fiscal de votre société. Les coordonnées de ce service figurent ci-dessous

Information bancaire

IBAN	.....
BIC	.....

Personne de contact

Nom et prénom	.....
Fonction	.....
Rue	.....
N°	.....
Boîte	.....
Code postal et commune	.....
Numéro de téléphone	.....
E-mail	.....

Réserves

Bénéfices réservés imposables

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserves incorporées au capital et primes d'émission imposables (+)/(-)	1001 PN	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Quotité imposable des plus-values de réévaluation	1004	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Réserve légale	1005	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Réserves indisponibles	1006	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Réserves disponibles	1007	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Bénéfice (Perte) reporté(e) (+)/(-)	1008 PN	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Réserve de liquidation	1012	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Provisions imposables	1009	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Autres réserves figurant au bilan			
.....	1010	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
.....	1010	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
.....	1010	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Autres réserves imposables (+)/(-)			
.....	1011 PN	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
.....	1011 PN	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
.....	1011 PN	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Réserves occultes			
Réductions de valeur imposables	1020	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Excédents d'amortissements	1021	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Autres sous-évaluations d'actif	1022	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Surestimations du passif	1023	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Plus-values lors d'un transfert d'actif à un établissement stable étranger	1024	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Frais payés anticipativement	1025	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..
Réserves imposables (+)/(-)	1040 PN	.....|.....|....., ..	.....|.....|....., ..

Réserves

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserves imposables (+)/(-) (report)	1040 PN , , .
Majorations de la situation de début des réserves			
Plus-values sur actions ou parts	1051	+ , .	
Reprises de réductions de valeur sur actions ou parts antérieurement imposées à titre de dépenses non admises	1052	+ , .	
Exonération définitive œuvres audiovisuelles agréées tax shelter	1053	+ , .	
Exonération définitive productions scéniques agréées tax shelter	1059	+ , .	
Exonération définitive jeux vidéo agréés tax shelter	1066	+ , .	
Exonération des primes et subsides en capital et en intérêt régionaux	1054	+ , .	
Exonération définitive des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable	1055	+ , .	
Exonération définitive pour revenus d'innovation	1058	+ , .	
Exonération à concurrence des surcoûts d'emprunt non déductibles reportés	1064	+ , .	
Indemnité perçue en exécution d'une convention de transfert intra-groupe	1062	+ , .	
Indemnité perçue en exécution d'une convention de déduction d'intérêts	1063	+ , .	
Déduction majorée d'amortissements pour bornes de recharge pour véhicules électriques	1065	+ , .	
Correction négative en application du Régime Diamant	1057	+ , .	
Autres	1056	+ , .	
Diminutions de la situation de début des réserves			
Transfert intra-groupe	1067	- , .	
Autres	1061	- , .	
Réserves imposables après adaptation de la situation de début des réserves (+)/(-)	1070 PN , .	
Bénéfices réservés imposables (+)/(-)	1080 PN	 , .

277

ANNEXE

Dépenses non admises et autres éléments du résultat

	Codes	Période imposable
Impôts non déductibles	1201	.....|.....|.....|....., . .
Impôts, taxes et rétributions régionaux	1202	.....|.....|.....|....., . .
Amendes, pénalités et confiscations de toute nature	1203	.....|.....|.....|....., . .
Taxes annuelles sur les établissements de crédit, organismes de placement collectif et entreprises d'assurance	1245	.....|.....|.....|....., . .
Taxe sur l'embarquement dans un aéronef	1246	.....|.....|.....|....., . .
Pensions, capitaux, cotisations et primes patronales non déductibles	1204	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles	1205	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	1206	.....|.....|.....|....., . .
Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles	1207	.....|.....|.....|....., . .
Frais de restaurant non déductibles	1208	.....|.....|.....|....., . .
Frais de vêtements professionnels non spécifiques	1209	.....|.....|.....|....., . .
Intérêts exagérés	1210	.....|.....|.....|....., . .
Intérêts relatifs à une partie de certains emprunts	1211	.....|.....|.....|....., . .
Surcoûts d'emprunt non déductibles	1262	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles	1212	.....|.....|.....|....., . .
Avantages sociaux	1214	.....|.....|.....|....., . .
Avantages de titres-repas, chèques sport/culture ou éco-chèques	1215	.....|.....|.....|....., . .
Libéralités	1216	.....|.....|.....|....., . .
Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts	1217	.....|.....|.....|....., . .
Escomptes non déductibles pris en charge sur des immobilisations incorporelles ou corporelles non amortissables ou des immobilisations financières	1243	.....|.....|.....|....., . .
Reprises d'exonérations antérieures	1218	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	1233	.....|.....|.....|....., . .
Indemnités pour coupon manquant	1220	.....|.....|.....|....., . .
Frais tax shelter	1232	.....|.....|.....|....., . .
Primes, subsides en capital et en intérêt régionaux	1222	.....|.....|.....|....., . .
Indemnités payées en exécution d'une convention de déduction d'intérêts	1263	.....|.....|.....|....., . .
Indemnités payées en exécution d'une convention de transfert intra-groupe	1264	.....|.....|.....|....., . .
Commissions et autres rétributions d'agents de sportifs non déductibles	1244	.....|.....|.....|....., . .
Paiements non déductibles vers certains Etats	1223	.....|.....|.....|....., . .
Paiements non déductibles effectués dans le cadre de certains dispositifs hybrides	1236	.....|.....|.....|....., . .
Dépenses non justifiées et bénéfices dissimulés	1225	.....|.....|.....|....., . .
Reprise de déduction pour revenus d'innovation en cas d'étalement des frais historiques	1230	.....|.....|.....|....., . .
Reprise de déduction pour revenus d'innovation suite au non-emploi en dépenses qualifiantes	1231	.....|.....|.....|....., . .
Revenus générés dans le cadre d'un dispositif hybride non repris dans les bénéfices	1237	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfices non distribués d'une société étrangère contrôlée	1238	.....|.....|.....|....., . .
Corrections positives en application du Régime Diamant		
Différence positive entre le bénéfice brut déterminé forfaitairement et le bénéfice brut déterminé comptablement	1226	.....|.....|.....|....., . .
Réduction de valeur sur stock et frais non déductibles	1227	.....|.....|.....|....., . .
Différence positive entre la rémunération de référence pour un dirigeant d'entreprise et la rémunération de dirigeant d'entreprise la plus élevée	1228	.....|.....|.....|....., . .
Correction en fonction du montant minimum du revenu net imposable issu du commerce de diamants	1229	.....|.....|.....|....., . .

Dépenses non admises et autres éléments du résultat (suite)

	Codes	Période imposable
Dépenses relatives à l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service pour lesquelles un crédit d'impôt est octroyé	1247	.....|.....|.....|....., .
Autres dépenses non admises et éléments du résultat	1239	.....|.....|.....|....., .
Dépenses non admises et autres éléments du résultat	1240	.....|.....|.....|....., .

Dividendes distribués

	Codes	Période imposable
Dividendes ordinaires	1301	.....|.....|.....|....., .
Acquisition d'actions ou parts propres	1302	.....|.....|.....|....., .
Décès, démission ou exclusion d'un associé	1303	.....|.....|.....|....., .
Partie du partage de l'avoir social qui résulte d'une diminution de la réserve de liquidation et d'une diminution de la réserve spéciale de liquidation	1305	.....|.....|.....|....., .
Partage de l'avoir social après déduction de la partie qui résulte d'une diminution de la réserve de liquidation et d'une diminution de la réserve spéciale de liquidation	1306	.....|.....|.....|....., .
Dividendes distribués	1320	.....|.....|.....|....., .
La société a connaissance de son obligation de déposer une déclaration au précompte mobilier (formulaire de déclaration 273 A) lorsque au moins une des rubriques « Dividendes ordinaires » (ligne 1301), « Acquisition d'actions ou parts propres » (ligne 1302), « Décès, démission ou exclusion d'un associé » (ligne 1303) ou « Partage de l'avoir social après déduction de la partie qui résulte d'une diminution de la réserve de liquidation et d'une diminution de la réserve spéciale de liquidation » (ligne 1306) est complétée, même si aucun précompte mobilier n'est dû	1322	.....|.....|.....|....., .

Bénéfices étrangers bénéficiant d'un impôt réduit

	Codes	Période imposable
La société revendique de manière irrévocable la non-imputation de pertes sur des bénéfices étrangers pour lesquels l'impôt est réduit en application d'une convention	1340	

ANNEXE

Détail des bénéfices

	Codes	Période imposable
Bénéfices réservés imposables (+)/(-)	(1080 PN)	.....|.....|.....|....., . .
Dépenses non admises et autres éléments du résultat	(1240)	.....|.....|.....|....., . .
Dividendes distribués	(1320)	.....|.....|.....|....., . .
Résultat de la période imposable (+)/(-)	1410 PN	.....|.....|.....|....., . .
Résultat effectif des activités de la navigation maritime, pour lesquelles le bénéfice est déterminé sur base du tonnage (+)/(-)	1411 PN	.....|.....|.....|....., . .
Résultat effectif des activités pour lesquelles le bénéfice n'est pas déterminé sur base du tonnage (+)/(-)	1412 PN	.....|.....|.....|....., . .
Éléments du résultat sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction	1420	.....|.....|.....|....., . .
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	1421	.....|.....|.....|....., . .
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tôt le 31.12.2016 pour laquelle l'obligation d'investir ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée	1422	.....|.....|.....|....., . .
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tôt le 01.01.2017 pour laquelle l'obligation d'investir ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée	1425	.....|.....|.....|....., . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206)	.....|.....|.....|....., . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	(1233)	.....|.....|.....|....., . .
Commissions et autres rétributions d'agents de sportifs non déductibles	(1244)	.....|.....|.....|....., . .
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture	1423	.....|.....|.....|....., . .
Partie du transfert intra-groupe excédant le résultat négatif établi avant la reprise du transfert intra-groupe en tant que bénéfice de la période imposable	1426	.....|.....|.....|....., . .
Résultat après application de l'interdiction de déduction (+)/(-)	1427 PN	.....|.....|.....|....., . .
Pertes d'origine étrangère qui ne sont pas prises en considération pour déterminer la base imposable	1419	.....|.....|.....|....., . .
Résultat subsistant (+)/(-)	1430 PN	.....|.....|.....|....., . .
Partie du résultat subsistant soumise en principe à l'exit tax	1429	.....|.....|.....|....., . .

Détail des bénéfices

	Codes	Exonéré par convention	Non exonéré par convention	Belge
Résultat subsistant suivant sa provenance (+)/(-)	1431 PN	.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Correction pour certaines pertes professionnelles éprouvées dans des établissements étrangers	1485	+.....|.....|.....|.....|..... , .	+.....|.....|.....|.....|..... , .	+.....|.....|.....|.....|..... , .
Correction relative à certains dispositifs hybrides	1486	-.....|.....|.....|.....|..... , .		+.....|.....|.....|.....|..... , .
Correction relative aux entreprises étrangères contrôlées	1487	-.....|.....|.....|.....|..... , .	-.....|.....|.....|.....|..... , .	+.....|.....|.....|.....|..... , .
Résultat subsistant suivant sa provenance après corrections	1490 PN	.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déductions du bénéfice subsistant				
Eléments non imposables	1432		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Revenus définitivement taxés	1433		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour revenus de brevets	1434		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour revenus d'innovation	1439		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour investissement	1437			.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction du transfert intra-groupe	1445		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Base pour le calcul de la corbeille	1440		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour capital à risque	1435		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Revenus définitivement taxés reportés	1441		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour revenus d'innovation reportée	1442		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Pertes antérieures	1436		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour capital à risque reportée de manière illimitée	1443		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Déduction pour capital à risque reportée de manière limitée	1444		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .
Bénéfice subsistant suivant sa provenance	1450		.....|.....|.....|.....|..... , .	.....|.....|.....|.....|..... , .

ANNEXE

Détail des bénéfices

	Codes	Période imposable
Base imposable		
Imposable au taux normal	1460, . .
Bénéfice subsistant	1450, . .
Bénéfice provenant de la navigation maritime, déterminé sur base du tonnage	1461, . .
Montant net des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	(1627), . .
Avantages anormaux ou bénévoles obtenus et avantages financiers ou de toute nature obtenus	(1421), . .
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tard le 31.12.2016 pour laquelle l'obligation d'investir ou la condition d'intangibilité n'est pas respectée	(1422), . .
Quotité de la réserve d'investissement constituée au cours d'une période imposable se clôturant au plus tôt le 01.01.2017 pour laquelle l'obligation d'investir est respectée mais pas la condition d'intangibilité	1417, . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	(1206), . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	(1233), . .
Commissions et autres rétributions d'agents de sportifs non déductibles	(1244), . .
Partie du transfert intra-groupe excédant le résultat négatif établi avant la reprise du transfert intra-groupe en tant que bénéfice de la période imposable	(1426), . .
Bénéfice tax shelter antérieurement exonéré imposable à 33,99 %	1473, . .
Bénéfice tax shelter antérieurement exonéré imposable à 29,58 %	1477, . .
Bénéfice tax shelter antérieurement exonéré imposable à 25 %	1478, . .
Plus-values réalisées et provisions pour risques et charges imposables à 33,99 %	1468, . .
Réserve d'investissement imposable à 33,99 %	1469, . .
Plus-values réalisées et provisions pour risques et charges imposables à 29,58 %	1474, . .
Réserve d'investissement imposable à 29,58 %	1475, . .
Imposable au taux de l'exit tax de 15 %	1476, . .
Subsides en capital et en intérêts dans le cadre de l'aide à l'agriculture, imposables à 5 %	1481, . .

Limitation des déductions du bénéfice subsistant

	Codes	Période imposable
Cette déclaration se rapporte à une des quatre premières périodes imposables à partir de la constitution de la société qui est « une petite société »	1496	.....

	Codes	Période imposable
Cotisation distincte sur les dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés et avantages financiers ou de toute nature à 50 %	1509	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés, bénéfices dissimulés et avantages financiers ou de toute nature à 100 %	1510	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 34 %	1502a	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 28 %	1502b	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 24 %	1525	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur les réserves taxées dans le chef des sociétés de crédit agréées, au taux de 20 %	1526	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte dans le chef des sociétés admises à fournir des crédits à l'outillage artisanal et des sociétés de logement sur les dividendes distribués	1503	.....|.....|.....|....., . .
Cotisation distincte sur la partie du bénéfice comptable après impôt affectée à la réserve de liquidation	1508	.....|.....|.....|....., . .

Cotisations spéciales relatives aux opérations réalisées avant le 01.01.1990

	Codes	Période imposable
Partage total ou partiel de l'avoir social, imposable à 33 %	1511	.....
Partage total ou partiel de l'avoir social, imposable à 16,5 %	1512	.....
Avantages de toute nature accordés par des sociétés en liquidation	1513	.....

Remboursement du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé

	Codes	Période imposable
Remboursement d'une quotité du crédit d'impôt pour recherche et développement antérieurement accordé	1532	.....

Eléments non imposables

	Codes	Période imposable
Libéralités exonérées	1601	.....|.....|.....|.....| . .
Exonération pour passif social en vertu du statut unique	1607	.....|.....|.....|.....| . .
Exonération des indemnités régionales compensatoires de pertes de revenus en cas de travaux publics	1606	.....|.....|.....|.....| . .
Autres éléments non imposables	1605	.....|.....|.....|.....| . .
Éléments non imposables	1610	.....|.....|.....|.....| ..

ANNEXE

Plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage

Renseignements à fournir

	Codes	Période imposable
Montant des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1621	.....|.....|.....|....., . .
Tonnage net de la flotte à l'entrée de la société dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1622	.....|.....|.....|....., . .
Tonnage net de la flotte durant la période imposable	1623	.....|.....|.....|....., . .

Montant imposable

	Codes	Période imposable
Plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1625	.....|.....|.....|....., . .
Partie non encore imputée de la déduction pour investissement	1626	-.....|.....|.....|....., . .
Montant net des plus-values à l'entrée de navires dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage	1627	.....|.....|.....|....., . .

Revenus définitivement taxés

	Codes	Etablissements belges	Etablissements étrangers	Total
Revenus définitivement taxés				
Revenus attribués par une société établie dans un Etat membre de l'EEE				
Montant net, revenus belges	1631	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier, revenus belges	1632	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Montant net, revenus étrangers	1633	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier, revenus étrangers	1634	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Autres revenus				
Montant net, revenus belges	1635	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier, revenus belges	1636	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Montant net, revenus étrangers	1637	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier, revenus étrangers	1638	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés	1640	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus d'apports effectués à l'occasion d'une opération de fusion, scission ou d'une opération y assimilée, non rémunérés en raison de la détention par la société absorbante ou bénéficiaire d'actions ou parts de la société absorbée ou scindée ou de dispositions d'effet analogue dans un autre état membre de l'UE	1643	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Bénéfices distribués par une société étrangère contrôlée	1645	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Plus-values non exonérées sur actions ou parts d'une société étrangère contrôlée	1646	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Revenus définitivement taxés	1650	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

Report déduction revenus définitivement taxés

	Codes	Période imposable
Solde reporté de la déduction des revenus définitivement taxés	1701	.....|.....|.....|....., . .
Déduction revenus définitivement taxés de la période imposable reportable sur la période imposable suivante	1702	+.....|.....|.....|....., . .
Déduction revenus définitivement taxés reportée qui a été effectivement déduite durant la période imposable	1703	-.....|.....|.....|....., . .
Solde de la déduction revenus définitivement taxés reportable sur la période imposable suivante	1704	.....|.....|.....|....., . .

Pertes récupérables

	Codes	Période imposable
Solde des pertes antérieures récupérables	1721	.....|.....|.....|....., . .
Pertes antérieures d'origine étrangère devenues définitives	1726	+.....|.....|.....|....., . .
Partie des pertes agricoles pour lesquelles la société a demandé l'application de la rétro-déduction qui n'a pu être déduite	1725	+.....|.....|.....|....., . .
Pertes récupérées	1723	-.....|.....|.....|....., . .
Perte de la période imposable	1722	+.....|.....|.....|....., . .
Pertes agricoles résultant de conditions météorologiques défavorables pour lesquelles la société a demandé l'application de la rétro-déduction	1724	-.....|.....|.....|....., . .
Perte à reporter sur la période imposable suivante	1730	.....|.....|.....|....., . .

Déduction pour capital à risque reportée

	Codes	Période imposable
Solde reporté de la déduction pour capital à risque	1711	.....|.....|.....|....., . .
Solde de la déduction pour capital à risque qui est reportable sur la période imposable suivante	1712	.....|.....|.....|....., . .

Taux de l'impôt

	Codes	Période imposable
A votre connaissance, la société a droit au taux réduit de 20 % sur la première tranche de 100.000 euros	1754	.....|.....|.....|....., . .
La société est une société de crédit au logement imposable à 5 %	1753	.....|.....|.....|....., . .

Versements anticipés

	Codes	Période imposable
Cette déclaration se rapporte à un des trois premiers exercices comptables à partir de la constitution de la société qui est « une petite société »	1801	.....|.....|.....|....., . .
Versements anticipés à prendre en considération	1810	.....|.....|.....|....., . .

ANNEXE

Précomptes imputables

	Codes	Période imposable
Précomptes non remboursables	1830	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier fictif	1831	.....|.....|.....|....., . .
Quotité forfaitaire d'impôt étranger	1832	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt pour recherche et développement	1833	.....|.....|.....|....., . .
Autres éléments imputables	1835	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt étranger prévu par certaines conventions préventives de la double imposition	1834	.....|.....|.....|....., . .
Précomptes remboursables	1840	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur revenus définitivement taxés d'origine belge, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1841	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés	1842	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur revenus définitivement taxés d'origine étrangère, autres que bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1843	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur autres bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres	1844	.....|.....|.....|....., . .
Précompte mobilier sur autres dividendes	1845	.....|.....|.....|....., . .
Autre précompte mobilier remboursable	1846	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service	1851	.....|.....|.....|....., . .
Crédit d'impôt pour recherche et développement à restituer pour la présente période imposable	1850	.....|.....|.....|....., . .

Base de l'impôt à la sortie

	Codes	Période imposable
Montant des plus-values latentes après imputation proportionnelle des déductions du bénéfice subsistant	1864	.....|.....|.....|....., . .

Majoration en cas de dépassement de l'intensité maximale de l'aide suite à la rétro-déduction des pertes agricoles

	Codes	Période imposable
Montant de l'aide à récupérer qui a été accordée via la rétro-déduction des pertes	1877	.....|.....|.....|....., . .

Déduction pour revenus de brevets

Renseignements recueillis dans le cadre de l'échange de données OCDE

	Codes	Période imposable
La société revendique la déduction pour revenus de brevets pour la première fois au plus tôt après le 06.02.2015	1868	.....|.....|.....|.....
Nombre de brevets pour lesquels la société revendique la déduction pour revenus de brevets pour la première fois au plus tôt après le 06.02.2015	1869	.....|.....|.....|.....

Déduction pour revenus d'innovation

Renseignements recueillis dans le cadre de l'échange de données OCDE

	Codes	Période imposable
La société a adapté sa fraction en application d'une décision anticipée (présomption réfragable)	1880	.....|.....|.....|.....

Taille de la société

Renseignements pour l'appréciation de la qualité de « petite société »

	Codes	Période imposable
Données relatives à la période imposable		
La société est liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens du Code des sociétés et des associations	1871	.....
Indiquer les données sur base non consolidée. En revanche, si la société est liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens du Code des sociétés et des associations, indiquer les données suivant les directives exposées dans les explications relatives à la déclaration		
Nombre de travailleurs, en moyenne annuelle	1872	.....
Chiffre d'affaires annuel, hors TVA	1873	.....
Total du bilan	1874	.....

Entreprises étrangères contrôlées

	Codes	Période imposable
Il est satisfait aux conditions mentionnées ci-après :	1901	.....
Première condition		
Soit le contribuable détient directement ou indirectement la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts d'une société étrangère ou détient directement ou indirectement une participation à hauteur d'au moins 50 % du capital d'une société étrangère ou possède les droits d'au moins 50 % des bénéfices d'une société étrangère et cette société étrangère, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où elle est établie, n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus ou y est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société étrangère était établie en Belgique ;		
Soit la société étrangère est établie dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives.		
Deuxième condition		
Les bénéfices non distribués de cette société étrangère, provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal, sont imposés en tout ou en partie dans le chef du contribuable.		
Identité de la société étrangère		
Dénomination complète		
Forme juridique		
Rue et numéro		
Code postal et commune		
Pays		
Numéro d'identification		
Il est satisfait à toutes les conditions mentionnées ci-après :	1902	.....
Le contribuable détient un établissement étranger dont les bénéfices sont exonérés en Belgique ou réduits en vertu d'une convention préventive de double imposition.		
L'établissement étranger précité, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où il est situé, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés supplémentaire qui serait dû si cet établissement était situé en Belgique.		
Les bénéfices qui proviennent d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal ne sont pas attribués en tout ou en partie à cet établissement étranger.		
Identité de l'établissement étranger		
Rue et numéro		
Code postal et commune		
Pays		
Numéro d'identification		

ANNEXE

Conventions de transfert intra-groupe

Numéro d'entreprise des sociétés résidentes ou des établissements belges de sociétés étrangères avec lesquelles la société a conclu pour le présent exercice d'imposition une convention de transfert intra-groupe	
Premier numéro d'entreprise	.....
Deuxième numéro d'entreprise	.....
Troisième numéro d'entreprise	.....

Documents et relevés divers

A joindre, si le contribuable n'est pas obligé de publier ceux-ci auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale

Comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe éventuelle)

A joindre obligatoirement

Rapports à l'assemblée générale et délibérations de celle-ci

Les documents relatifs à l'exonération des bénéfices provenant de l'homologation d'un plan de réorganisation et de la constatation d'un accord amiable

Annexe relative à la demande irrévocable d'imputation des pertes étrangères éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés en vertu d'une convention internationale

Relevé relatif aux emprunts conclus en exécution d'un projet d'infrastructure publique à long terme lorsque la société demande que les intérêts relatifs à ces emprunts ne soient pas pris en considération pour déterminer les surcoûts d'emprunt ou lorsque la société revendique l'exclusion du régime de la limitation de déduction des intérêts

Déclaration sur l'honneur certifiant l'absence d'activités autres que celles liées au projet d'infrastructure publique à long terme lorsque la société revendique l'exclusion du régime de la limitation de déduction des intérêts

Annexe relative au crédit d'impôt pour l'augmentation de l'indemnité kilométrique forfaitaire pour déplacements de service

Les relevés, conventions et déclaration requis par l'application des dispositions légales concernées doivent, le cas échéant, être complétés.

☐ 204.3

☐ 275 B

☐ 275 C

☐ 276 W1

☐ 274 APT-8

☐ 275 LF

☐ 275 K

☐ 275 F

☐ 276 W2

☐ 274 APT-9

☐ 276 K

☐ 275 P

☐ 276 W3

☐ 275 CDI

☐ 276 N

☐ 275 RR

☐ 276 W4

☐ 275 CTIG

☐ 276 P

☐ 275 U

☐ 275 INNO

☐ 275 CRC

☐ 275 SE

☐ 275 W

☐ 275 A

Annexes :	Certifié exactes et véritables les indications portées à la présente déclaration.
	....., le (date)
	Au nom de la société (*),
<hr/>	
(*) La déclaration doit être signée par une personne légalement qualifiée pour engager la société ou par le mandataire de la société.	(Signature suivie des nom, prénom et qualité)

ITAA

Boulevard Emile Jacqmainlaan 135/2
1000 Bruxelles - Brussel
www.itaa.be