



Kabinet Minister  
van Financiën en  
Fiscale Fraudebestrijding

---

# Réforme de l'impôt des sociétés

---

octobre 2017

1. Diminution des taux	2
2. Incitants supplémentaires	3
2.1. Augmentation de la déduction RDT à 100%	
2.2. Augmentation temporaire de la déduction pour investissement	
2.3. Élargissement de la dispense de versement	
2.4. Augmentation de l'attractivité internationale	
2.5. Harmonisation	4
1. Frais automobiles impôt des personnes physiques	
2. Plus-values de cessation	
3. Mesures compensatoires : phase 1	5
3.1. Déduction des intérêts notionnels (DIN) sur capital complémentaire	
3.2. Abrogation de la réserve d'investissement	
3.3. Corbeille (base imposable minimale)	
3.4. Lutte contre le passage en société	7
3.5. Réductions de capital	8
3.6. Plus-values dans la société	
1. Suppression du tarif minimum de 0,4%	
2. Harmonisation des conditions de plus-values sur les actions et conditions RDT	
3.7. Intérêts moratoires et de retard	10
3.8. Entreprises d'insertion	
3.9. Renforcement de la sanction en cas de non-déclaration à l'impôt des sociétés	
3.10. Versements anticipés	11
3.11. Frais payés à l'avance	
3.12. Limitation des provisions pour risques et charges	12
3.13. Taxation des plus-values de réinvestissement	
3.14. Impôt effectif sur les suppléments suite à contrôles	13
3.15. Limitation des excédents de RDT lors de réorganisations conformément aux pertes reportées	
4. Mesures compensatoires : phase 2	14
4.1. ATAD - déduction d'intérêts	
4.2. Transposition d'autres mesures ATAD	15
1. CFC	
2. Taxation de sortie	16
3. Dispositifs hybrides	
4.3. Problématique des établissements stables	17
4.4. Imputation de pertes internationales d'établissements stables	
4.5. Escompte sur les dettes	
4.6. Mobilisation des réserves immunisées	18
4.7. Clarification du critère du taux d'intérêt d'application sur le marché	19
4.8. Modification des régimes d'amortissement	
4.9. Limitation de la déduction des dépenses spéciales	20
4.10. Frais automobiles - impôt des sociétés.	
4.11. Autres modifications diverses	21

## 1. Diminution du taux<sup>1</sup>

	2018	2020
<b>Taux nominal</b>		
Ancien	33%	33%
Nouveau	<b>29%</b> <b>(-4%)</b>	<b>25%</b> <b>(-8%)</b>
<b>Taux réduit</b>		
Ancien	<del>Système complexe</del>	
Taux PME (taux réduit pour la partie de la base imposable ≤ 100.000 EUR <sup>(2)</sup> )	<b>20%</b>	
<b>Contribution de crise</b>		
Ancienne	3 %	3 %
Nouvelle	<b>2 %</b> <b>(-1%)</b>	<b>0 %</b> <b>(-3 %)</b>

<sup>1</sup> Pour l'exit tax : taux de 12,5% en 2018 et 2019 et 15% à partir de 2020.

<sup>2</sup> art. 215, troisième alinéa, 1°, 2°, 4° et 6° CIR 92 et art. 15, §§ 1-6 C. Soc.)

- Au cours d'une année, l'entreprise ne doit pas dépasser plus d'un des critères suivants :
  - o Travailleurs occupés (moyenne annuelle) de 50
  - o Chiffre d'affaires annuel (hors TVA) de 9 millions d'euros
  - o Total du bilan de 4,5 millions d'euros
- Versement d'une rémunération minimale du dirigeant d'entreprises de 45 000 (aujourd'hui : 36 000)
- Contrôle direct de la société par des personnes physiques
- Ne pas être une société d'investissement (avec un système fiscal dérogatoire)
- Ne pas être une société financière

## **2. Incitants supplémentaires**

*Outre la baisse de taux en vue d'un système plus simple, le gouvernement introduit quelques avantages fiscaux spécifiques dont l'accent est mis sur :*

- ✓ *La stimulation de la recherche et du développement*
- ✓ *La stimulation des investissements*
- ✓ *La suppression des différences de traitement fiscal*
- ✓ *L'augmentation de l'attractivité internationale*

### **2.1. L'augmentation de la déduction RDT à 100%**

À partir de 2018, la déduction RDT passe de 95% à 100%.

### **2.2. L'augmentation temporaire de la déduction pour investissement**

La déduction pour investissement pour les PME de 8% est augmentée à 20% pour les investissements qui ont été effectués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2019.

### **2.3. Élargissement de la dispense de versement**

La dispense du précompte professionnel est élargie (de manière progressive) aux diplômes de bachelor suivants :

- ✓ biotechnique ;
- ✓ de technologie et sciences industrielles, et des sciences nautiques ;
- ✓ développement de produits ;
- ✓ sciences commerciales et gestion de l'entreprise, en se limitant toutefois aux formations principalement orientées vers l'informatique ;

Pour 2018-2019, la dispense s'élève à 40 %. À partir de 2020, la dispense s'élèvera à 80 %.

La liste de diplômes est analysée de manière plus approfondie entre la première et la deuxième lecture pour se concentrer le mieux possible sur la recherche et le développement.

### **2.4. Accroître l'attractivité internationale**

#### **Introduction d'une consolidation fiscale**

Une consolidation fiscale est introduite en 2020. Le régime se basait initialement sur le système suédois, mais pour maintenir la neutralité patrimoniale du régime pour les sociétés concernées (pour éviter des problèmes de droit des sociétés, de droit comptable et de droit commercial), le système a été autant que possible développé d'un point de vue fiscal (extracomptable) contrairement à ce qui s'est fait en Suède.

La neutralité patrimoniale entre les sociétés est maintenue par une rémunération qu'une société devra payer à l'autre société en contrepartie de l'avantage fiscal reposant sur la perte qui est reprise via le régime.

Le régime est limité selon les manières suivantes :

- ✓ La contribution de groupe n'est possible qu'à concurrence de la perte de l'année (donc pas de déductions reportées) de l'une des sociétés
- ✓ La contribution de groupe constitue une limitation de la déduction par l'autre société après la déduction RDT, la déduction pour innovation et la déduction pour investissement et se limite donc au résultat restant après ces traitements
- ✓ Périmètre de consolidation restreint : uniquement entre les sociétés belges, uniquement entre les sociétés mères et leurs filiales ou entre sociétés-sœurs d'une même société mère et leurs établissements stables. Les (sous-) sous-filiales, les sociétés apparentées, ... ne sont pas prises en compte.
- ✓ Les sociétés doivent avoir un lien de participation d'au moins 90 % pendant la totalité de l'exercice imposable.
- ✓ Les sociétés doivent être liées depuis déjà 5 ans pour pouvoir bénéficier du régime de la contribution de groupe : évite l'optimisation par le rattachement de sociétés qui n'entrent pas dans le périmètre de consolidation ou par la reprise de sociétés ayant subi des pertes.
- ✓ Les exercices comptables des sociétés doivent être identiques.
- ✓ Exclusion des sociétés qui bénéficient d'un régime fiscal dérogatoire.

## **2.5. Harmonisation**

### **2.5.1. Frais automobiles impôt des personnes physiques**

La déductibilité des frais automobiles est harmonisée avec le régime de l'ISOC (application de la formule CO<sub>2</sub>). Pour les véhicules achetés avant le 1/1/2018, il y a une clause de sauvegarde : ils peuvent appliquer la nouvelle formule si celle-ci s'avère plus favorable, et autrement conserver la déductibilité de 75 %.

Cette harmonisation a également été appliquée pour les frais automobiles de minibus pour le transport collectif organisé par l'employeur (de ce fait, que ceux-ci ne sont plus déductibles de l'IPP à 120 % à partir de 2020)

### **2.5.2. Plus-values de cessation**

Le taux d'imposition est dorénavant fixé de manière uniforme à 10 % pour les plus-values qui sont réalisées ou constatées lors de la cessation d'une entreprise individuelle à partir de l'âge de 60 ans, pour cause de décès ou dans le cadre d'une cessation définitive forcée.

Pour les plus-values de cessation sur des immobilisations financières et autres participations, le taux de 10 % ne s'applique que pour autant que le montant

imposable soit supérieur au montant total des moins-values qui ont été admises auparavant.

### **3. Mesures compensatoires : phase 1**

#### **3.1. Déduction des intérêts notionnels (DIN) sur capital supplémentaire**

Réforme de la DIN existante en un système ne concernant que le capital incrémental :

- ✓ Seul le capital supplémentaire par rapport à une moyenne mobile des cinq années précédentes entrera en ligne de compte comme base de calcul.
- ✓ À cette fin, la moyenne des fonds propres de l'année concernée et des 4 années précédentes est comparée avec la moyenne des 5 années précédant l'année concernée et l'accroissement est calculé
- ✓ De la sorte, la déduction est étalée sur une période de 5 ans et la DIN est moins susceptible d'abus. En outre, du fait de la réduction des modifications (période de 5 ans) des fonds propres, il n'est pas nécessaire d'apporter des corrections pour les baisses de fonds propres.

La constitution et les exclusions de ces DIN incrémentaux restent les mêmes que dans le système actuel, y compris un pourcentage plus élevé pour les PME.

La disposition transitoire prévue à l'article 536 CIR 92, premier et dernier alinéas, pour la DIN reportée jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 y compris restera applicable. En d'autres termes, les stocks de DIN constitués sont maintenus : 7 ans de report + limitation à 1 million + 60%.

#### **3.2. Abrogation de la réserve d'investissement**

La réserve d'investissement est supprimée pour les nouveaux investissements et s'éteint pour les investissements en cours.

#### **3.3. Corbeille (base imposable minimale)**

Par analogie avec l'Allemagne et d'autres pays de l'UE, l'utilisation des pertes reportées (et par extension, d'autres composantes reportées) est limitée en fonction du résultat de l'exercice.

Comment fonctionne cette « corbeille » ?

- ✓ Les différents postes de déductions sont limités à une « corbeille » annuelle : la déduction des pertes antérieures, les RDT reportés, la déduction pour revenus d'innovation, les DIN reportées et la nouvelle déduction des intérêts notionnels incrémentaux.
- ✓ Les déductions qui n'ont pas pu être réalisées du fait de la limitation à la corbeille restent reportables comme c'est le cas aujourd'hui.
- ✓ Pour les nouvelles sociétés, les pertes reportées ne sont pas soumises à la limitation pendant les cinq premiers exercices.

Cette « corbeille » est limitée à 1 million d'euros + 70 %. Cela implique que 30 % du bénéfice au-delà du montant de 1 million constitue une base imposable minimale à l'impôt des sociétés. Celle-ci ne peut être éliminée que, par exemple, par la déduction pour innovation (qui n'est pas limitée à la corbeille)

Ordre actuel		Limite
3 <sup>e</sup> opération	Éléments non imposables	
4 <sup>e</sup> opération	RDT de l'exercice concerné + RDT reportées	
5 <sup>e</sup> opération	Déduction pour revenus de brevets	
6 <sup>e</sup> opération	DIN	
7 <sup>e</sup> opération	Pertes antérieures reportées	
8 <sup>e</sup> opération	Déduction pour investissement	
	<b>SOLDE</b>	
9 <sup>e</sup> opération	DIN reportées	Limité à 1 000 000 + 60% du solde > 1 000 000

Nouvel ordre	Limite
Éléments non imposables	
RDT de l'exercice concerné	RDT reportés déplacés dans la corbeille
Déduction de la contribution de groupe	Nouvelle déduction ajoutée relative à la consolidation fiscale
Déduction des revenus de brevets du régime transitoire	jusqu'au 30/6/2021
Déduction des revenus d'innovation	
Déduction pour investissement	
<b>SOLDE</b>	
DNI (incrémentaux)	Ces déductions sont limitées dans la corbeille à un maximum de 1 000 000 + 70 % du solde B0 restant après la déduction pour investissement.
DIN reportées	
Déduction reportée des revenus d'innovation.	
Pertes antérieures reportées (illimité)	
DIN reportées (illimité)	
DIN reportées (7 ans)	



### 3.4. Lutter contre le passage en société

Du fait de l'abaissement des taux de l'impôt des sociétés, l'écart avec le taux le plus élevé de l'impôt des personnes physiques est encore plus élevé qu'il ne l'est déjà aujourd'hui. Pour éviter que tous les indépendants ne constituent une société, un certain nombre de mesures ont été intégrées visant à rendre moins intéressante le passage en société.

Introduction d'un prélèvement supplémentaire si la société ne verse pas à au moins 1 dirigeant d'entreprise-personne physique une rémunération minimale de :

- 45 000 euros
- Si la rémunération est inférieure à 45 000 €, il est exigé que la rémunération soit au moins égale au revenu imposable de la société.

Exemple : Une SPRL a, après déduction de la rémunération de son gérant de 10 000 €, un résultat imposable de 35 000 €. Le résultat imposable, augmenté de la rémunération, s'élève par conséquent à 45 000 €. La rémunération minimum exigée s'élève donc à  $45\,000\text{ €} / 2 = 22\,500\text{ €}$ . Il manque donc 12 500 € à la rémunération versée par la SPRL.

Le prélèvement supplémentaire s'élève à :

- 2018-2019 : 5% du montant non payé
- 2020 : 10% du montant non payé

Ce prélèvement supplémentaire ne s'applique pas aux sociétés starters : elles ne sont en effet pas concernées par cette rémunération minimale. Dans ce contexte, une société starter est une société qui a été créée il y a moins de 4 ans.

Si une même personne physique (dirigeant d'entreprise) dirige plusieurs sociétés, la rémunération totale minimale qui doit être versée par les différentes sociétés est plafonnée à 75 000 euros pour l'application du prélèvement supplémentaire.

### 3.5. Réductions de capital

Une réduction de capital est désormais attribuée au prorata d'une part du capital libéré (pas de précompte mobilier) et d'autre part des réserves taxées (capital interne ou externe) et des réserves exonérées incorporées dans le capital (application du précompte mobilier).

Les réserves non (immédiatement) distribuables sont cependant détenues en fonction de ce prorata et de cette imputation (ex. les réserves de liquidation, les provisions, les réserves non disponibles).

Le régime transitoire relatif au boni de liquidation (art. 537 CIR) reste néanmoins applicable de manière prioritaire à ces réductions de capital. Le nouveau régime ne s'applique donc pas à ces réductions de capital.

Le régime ne concerne pas non plus la réserve de liquidation !

Le régime s'applique également aux sociétés étrangères.

Ce régime s'appliquera aux réductions de capital (assemblée générale) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

### 3.6. Plus-values dans la société

#### 3.6.1. Suppression du tarif minimum de 0,4%

Le tarif minimum de 0,4% pour les grandes entreprises est supprimé. Cela entraîne une simplification du régime.

#### 3.6.2. Harmonisation des conditions de plus-values sur actions et conditions RDT

➤ Système actuel (avant réforme)

	Condition de taxation respectée	Condition de taxation <u>non</u> respectée
Durée de détention < 1 an	25,75 %	taux normal 33,99% (GE)
Durée de détention > 1 an	0,412 % (GE) 0% (PME)	Taux réduit progressif (PME)

Pour neutraliser les versements de dividendes et l'obtention de plus-values (et donc pour contrer la conversion de dividendes en plus-values), les conditions des RDT et les conditions d'exonération des plus-values sur actions sont harmonisées.

Cela a aussi pour conséquence que les placements normaux ne se font pas par l'intermédiaire de la société, mais par les personnes physiques elles-mêmes.

Aujourd'hui, 2 conditions s'appliquent (condition de taxation et durée de détention d'1 an). L'harmonisation avec les conditions RDT a pour conséquence qu'il faut aussi une participation d'au moins 10 % ou une valeur de 2,5 millions d'euros pour l'exonération.

Les actifs de couverture des sociétés d'assurances (pour garantir leurs obligations envers les assurés) restent exclus de la condition de participation.

➤ Aperçu de la réforme

<b>phase 1 réforme 2018 - 2019</b>	<b>condition de taxation et condition de participation respectées</b>	<b>Condition de participation <u>non</u> respectée</b>	<b>Condition de taxation respectée <u>non</u></b>
<b>Durée de détention &lt; 1 an</b>	25,50% (GE) 20,40 % (PME) = taux normal	taux normal 29,58% (GE) 20,40% (PME)	taux normal 29,58% (GE) 20,40% (PME)
<b>Durée de détention ≥ 1 an</b>	0 %		

<b>phase 2 de la réforme à partir de 2020</b>	<b>condition de taxation et condition de participation respectées</b>	<b>Condition de participation respectée <u>non</u></b>	<b>Condition de taxation respectée <u>non</u></b>
<b>Durée de détention &lt; 1 an</b>	taux normal 25% (GE) 20% (PME)	taux normal 25% (GE) 20% (PME)	taux normal 25% (GE) 20% (PME)
<b>Durée de détention ≥ 1 an</b>	0 %		

### **3.7. Intérêts moratoires et de retard**

Le système des intérêts moratoires et de retard est réformé.

Le taux des intérêts de retard s'élèvera au minimum à 4 % et au maximum à 10 % et sera revu annuellement sur la base du niveau de l'OLO à 10 ans des mois de juillet, août et septembre.

Le taux des intérêts moratoires s'élève toujours à 2 % de moins.

En outre, la procédure de paiement des intérêts moratoires est rationalisée sur plusieurs points. Ainsi, dorénavant, les intérêts moratoires ne sont dus qu'après une mise en demeure et aucun intérêt moratoire ne sera dû si l'administration ne dispose pas des données nécessaires pour pouvoir effectuer le remboursement.

### **3.8. Entreprises d'insertion**

Actuellement, il y a une double exonération applicable, avec l'exonération sur la base de la loi de 1999 (de la totalité des bénéfices) et l'exonération des primes du CIR. Cette exonération sur la totalité des bénéfices est en outre accordée sans suivi et/ou conditions complémentaires.

Pour pallier cela, le système est modifié sur 2 points :

- ✓ Modification technique : les primes exonérées de la région ne peuvent pas être exonérées une deuxième fois en tant qu'élément exonéré.
- ✓ Modification relative au contenu : l'exonération du bénéfice sera limitée par travailleur du groupe cible qui est effectivement employé pendant la période imposable au montant de la rémunération brute du travailleur recruté, avec un minimum de 7 440 € (montant non indexé, à indexer chaque année) par travailleur du groupe cible qui est effectivement employé pendant la période imposable.

L'exonération disparaît si et dans la mesure où des bénéfices exonérés sont distribués.

L'exonération des bénéfices ne peut pas être combinée avec les exonérations des art. 67, 67 bis et 67 ter CIR 92.

### **3.9. Renforcement de la sanction en cas de non-déclaration à l'impôt des sociétés**

La sanction pour non-déclaration à l'impôt sur les sociétés est relevée et suit l'évolution à la baisse du taux nominal de l'impôt des sociétés.

Pour 2018-2019, le montant du bénéfice minimum forfaitaire imposable de 19 000 euros (article 182, §2, AR/CIR 92) est relevé à 34 000 euros. Ce montant passe à 40 000 euros en 2020.

Cette sanction pour non-déclaration conduit ainsi pendant les trois années de réforme à chaque fois au paiement d'un montant d'impôt des sociétés d'environ 10 000 €, à savoir :

Année	Base imposable minimale	taux	À payer
2018	34 000,00	29,58 %	10 057,20 €
2019	34 000,00	29,58 %	10 057,20 €
2020	40 000,00	25%	10 000,00 €

La sanction sera en outre renforcée en cas de deuxième, troisième, quatrième infraction, et d'infraction suivante, respectivement de 25 %, 50 %, 100 % et 200 % (cela doit se faire par AR). Le nouveau montant est annexé annuellement à partir de 2021. La tolérance administrative existante concernant la régularisation pendant le délai de réclamation est maintenue.

Les forfaits spéciaux concernant certains secteurs seront également revus (par AR).

### **3.10. Versements anticipés**

L'application de l'art. 163 CIR 92 est exclue pour les sociétés : cet article prévoit maintenant qu'aucune majoration n'est due si le montant de celle-ci est inférieur à 0,5 % de l'impôt sur lequel elle est calculée ou si elle est inférieure à 50 € (montant non indexé). En d'autres termes, la majoration sera toujours appliquée pour les sociétés.

Les sociétés starters sont exclues de la majoration pendant les 3 premiers exercices qui suivent leur constitution.

Le calcul actuel de la majoration est conservé (2,25 x le taux de base), mais le taux de base qui est actuellement d'au moins 1% sera « d'au moins 3 % » pour permettre aux entreprises d'effectuer beaucoup plus de versements anticipés.

### **3.11. Frais payés à l'avance**

Dorénavant, le principe de matching s'applique aussi de manière obligatoire dans le domaine fiscal (les frais qui concernent un exercice comptable à venir ne sont déductibles que l'année suivante).

La technique de planification (ex. paiement du loyer à l'avance) est ainsi limitée.

### **3.12. Limitation des provisions pour risques et charges**

Seules les provisions pour charges qui découlent d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire existante à la date du bilan (à l'exception des obligations imposées par le droit comptable) peuvent être exonérées.

Cela signifie que l'exonération est maintenue pour les provisions pour les obligations contractuelles ou légales/réglementaires, comme par exemple :

- ✓ Les obligations de garantie
- ✓ les licenciements avec signification de licenciement ou RCC
- ✓ les obligations environnementales (comme les obligations d'assainissement)
- ✓ les litiges pendants. De même, la provision qui peut être constituée pour l'indemnisation d'un dommage, du montant du coût de la réparation, est maintenue (art. 25 AR/CIR).

Cette limitation entrera en vigueur pour les nouvelles provisions (ou extensions des provisions existantes) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Disposition d'évitement contre les provisions constituées pour anticiper la baisse du taux : Pour éviter que des provisions ne soient constituées de manière anticipée (préalablement à la baisse des taux) en vue d'une reprise ultérieure à un taux d'imposition nominal plus faible, il sera prévu que les reprises de ces provisions anticipatives (constituées entre 2017 et 2020) soient toujours imposées au taux nominal de l'impôt des sociétés applicable au moment de la constitution de la provision.

### **3.13. Taxation des plus-values de réinvestissement**

Ici aussi, on peut anticiper une baisse de taux, en faisant imposer ou exonérer les plus-values de manière étalée dans le cadre du régime du réinvestissement, même si l'on n'a pas pour but de réinvestir. Cela vient du fait que dans le cas d'imposabilité spontanée de la plus-value avant échéance du délai de réinvestissement, aucun intérêt de retard n'est actuellement dû.

Pour prévenir cela, il sera prévu que ces plus-values (exonérées entre 2017 et 2020), qui deviennent ensuite imposables du fait du non-réinvestissement dans les conditions et le délai prévus légalement, ainsi que les plus-values qui deviennent dans ce cadre spontanément imposables avant l'écoulement du délai de réinvestissement, soient toujours imposées au taux nominal de l'impôt des sociétés applicable au moment de la réalisation de la plus-value.

En outre, dorénavant, des intérêts de retard seront dus en cas d'imposabilité spontanée de la plus-value.

### **3.14. Impôt effectif sur les suppléments à la suite de contrôles**

Une taxation effective sera appliquée avec l'impôt à payer si un supplément est établi. Cela signifie que le contribuable, même s'il a des pertes reportées ou d'autres composants reportés (mais pas applicables pour les RDT de l'exercice même !) devra payer un impôt effectif si une imposition supplémentaire découle d'un contrôle. Donc, pas en cas de modification spontanée de la déclaration.

Cet impôt effectif s'applique si une majoration de l'impôt est effectivement appliquée. Dans les cas où une majoration d'impôt de 10 % s'applique mais où elle n'est pas appliquée de manière effective (en l'absence de mauvaise foi, par exemple pour des discussions de principe), et s'il s'agit d'une première infraction, l'impôt à payer effectivement ne s'appliquera pas et le contribuable pourra compenser les éléments reportés à l'imposition.

Dans les autres cas (majoration de 20 % ou plus ou de 10 % avec mauvaise foi), l'impôt effectif devra toujours être payé par le contribuable.

Notez qu'en cas de fraude, la majoration de l'impôt est toujours de 50 % et entre donc dans le champ d'application de la règle.

Cette règle s'appliquera à partir de l'exercice d'imposition 2019 (donc uniquement en ce qui concerne les contrôles qui seront faits à partir de cet exercice d'imposition)

### **3.15. Limitation des excédents de RDT en cas de réorganisations conformément aux pertes reportées**

Il est prévu que la déductibilité des excédents RDT en cas de réorganisations soit limitée de la même manière que pour les pertes aujourd'hui.

En cas de fusions et de scissions, cette limitation s'applique déjà dans la pratique par le service de ruling dans le chef de la société absorbée

## 4. Mesures compensatoires : phase 2

### 4.1. ATAD - déduction d'intérêts

Transposition de la limitation d'intérêts sur la base de l'EBITDA de la directive ATAD.

Cette introduction se fait sur la base des modalités techniques suivantes :

Un régime transitoire est prévu en ce qui concerne les intérêts payés pour les prêts conclus avant le 17 juin 2016. Ils échappent au champ d'application de cette mesure. Pour éviter un vide, la règle « 5/1- thin cap » actuelle continuera de s'appliquer pour les intérêts des prêts qui entrent dans le champ d'application de ce régime transitoire (en extinction).

Les intérêts restent déductibles (sans cette limitation supplémentaire) à concurrence de 3 000 000 d'euros.

Les sociétés belges qui font partie d'un groupe doivent considérer leur EBITDA à un niveau consolidé (consolidation ad-hoc). Dans un tel cas, le montant de 3 000 000 d'euros ne s'applique qu'une fois (à un niveau consolidé) en ce qui concerne les intérêts consolidés.

D'un point de vue technique, cela se fera de la manière suivante : on calcule l'EBITDA et le surplus du coût du financement par entité distincte, mais sans tenir compte des transactions internes. Un excédent d'intérêts peut être transféré dans une autre société qui a encore de la marge avec son EBITDA et une rémunération est payée pour ces intérêts (de la même manière que ce qui s'applique lors d'une consolidation fiscale)

Pour éviter que les intérêts payés à des entités établies dans des paradis fiscaux ne deviennent entièrement déductibles pour un montant de 3 000 000 d'euros en application de la règle susmentionnée, la règle du « thin cap » existante reste intégralement d'application sur les intérêts qui sont payés à des paradis fiscaux (art. 198, §1, 11°, premier tiret, CIR 92).

Les intérêts qui n'ont pas pu être déduits du fait de l'application de cette nouvelle limitation peuvent être reportés sans limitation aux années suivantes.

La mesure ne s'applique pas aux prêts conclus en exécution d'un projet de partenariat public-privé attribué suite à une mise en concurrence conformément à la législation en matière de marchés publics (ex. prêts dans le cadre du financement de PPP).

Les sociétés indépendantes (les sociétés qui ne font pas partie d'un groupe consolidé, qui ne sont pas liées à d'autres entreprises et qui n'ont pas d'établissements stables) et les sociétés financières au sens de la directive sont exclues de la mesure.



## 4.2. Transposition d'autres mesures ATAD

### 4.2.1. CFC

L'option 2 de la directive ATAD (approche transactionnelle) est transposée. Sur la base de cette option, la Belgique doit imposer les bénéfices non distribués d'une entité CFC provenant de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal. Ces bénéfices étrangers seront pris en compte dans la base d'imposition du contribuable belge, paragraphe (conformément à l'article 7, paragraphe 2, b) de la directive ATAD

Un montage est considéré comme non authentique lorsque les actifs et les risques sont transférés vers une CFC étrangère (de telle sorte que les revenus arrivent dans la CFC), alors que les principales décisions sont prises en Belgique en ce qui concerne les actifs et les risques liés à ces revenus.

Une CFC est une entité ou un établissement stable qui répond aux conditions suivantes :

- 1) Dans le cas d'une entité : une entité dont le contribuable belge (seul ou avec les entreprises qui lui sont liées) dispose directement ou indirectement de plus de 50 % des droits de vote ou du capital ou dont il est en droit de recevoir 50% ou plus des bénéfices.
- 2) L'impôt des sociétés sur les bénéfices effectivement payé par l'entité ou l'établissement stable est inférieur à la différence entre (a) l'impôt des sociétés qui aurait été payé en Belgique conformément à la législation fiscale belge et (b) l'impôt des sociétés effectivement payé par l'entité ou l'établissement stable

#### Exemple :

L'impôt des sociétés effectivement payé à l'étranger est de 10. En Belgique, l'impôt des sociétés serait de 25.  $25 - 10 = 15 \Rightarrow$  est supérieur à 10  $\Rightarrow$  application de la règle CFC

L'impôt des sociétés effectivement payé à l'étranger est de 20. En Belgique, l'impôt des sociétés serait de 25.  $25 - 20 = 5 \Rightarrow$  est inférieur à 20  $\Rightarrow$  pas d'application de la règle CFC

#### 4.2.2. Taxation de sortie

Ce qui change concrètement, c'est que dorénavant une *exit tax* sera également due en cas de cession d'une société belge à l'un de ses établissements stables à l'étranger.

(Aujourd'hui, nous connaissons déjà une *exit tax* en cas de transfert du siège de la société vers l'étranger ou de cession d'actifs d'un établissement stable belge vers l'étranger).

Step-up : La directive oblige également à revoir les règles belges en matière de Step-Up. Si le transfert à l'étranger est imposé (à l'exception des transferts à partir de paradis fiscaux), un step-up complet s'appliquera dorénavant. Ce step-up s'appliquera pour les transferts à partir d'un État non membre de l'UE (à l'exception des transferts à partir de paradis fiscaux), pour autant que des échanges d'informations fiscales avec ce pays soient possibles sur la base d'un accord bilatéral ou d'un instrument juridique conclu bilatéralement ou multilatéralement. Cela permet d'éviter la double imposition en cas notamment d'immigration de sociétés vers la Belgique et de lever un obstacle fiscal important pour l'investissement en Belgique.

#### 4.2.3. Dispositifs hybrides

L'article 9 de la directive ATAD 1, telle que modifiée par la directive ATAD 2, prévoit que les dispositifs hybrides suivants (à savoir, une double déduction ou une déduction sans impôt correspondant) nés entre des entreprises liées ou au titre d'un régime structuré (à savoir, un régime qui a été mis en place en tenant compte de l'avantage de ce dispositif), doivent être évités comme suit :

- déduction sans prise en compte dans le prélèvement : refus de la déduction dans l'État du paiement, et si cela n'est pas fait, prise en compte dans le bénéfice dans l'État du destinataire ;
- double déduction : refus de la déduction dans l'État de l'investisseur, et si cela n'est pas fait, en deuxième instance, refus de la déduction dans l'État du paiement.

La directive prévoit des règles spéciales pour les dispositifs hybrides inversés (« *reverse hybrid mismatches* »), les asymétries liées à la résidence fiscale (« *tax residency mismatches* »), et les dispositifs importés (« *imported mismatches* »).

### **4.3. Problématique liée aux établissements stables**

La définition de l'établissement stable belge a été étendue aux commissionnaires, s'ils interviennent en leur propre nom, mais sont étroitement liés à une société étrangère pour laquelle ils interviennent en Belgique. Cela met en œuvre le point 7 du plan d'action BEPS.

Il est en outre précisé que la définition sera corrigée sur la base des travaux de l'OCDE et de l'UE pour créer un meilleur nexus pour l'imposition de l'économie numérique. L'UE travaille actuellement à une proposition pour la fin de l'année, qui sera communiquée à l'OCDE. Un nouveau rapport intérimaire de l'OCDE est attendu à ce propos au cours de l'année 2018.

### **4.4. Imputation de pertes internationales d'établissements stables**

Les pertes des établissements stables étrangers dont les bénéfices sont exonérés par convention en Belgique seront désormais encore déductibles en Belgique que pour autant qu'elles « sont définitives » et ont été subies au sein de l'EEE. C'est le cas si l'établissement a été fermé et si les pertes ne peuvent plus être déduites dans ce pays des bénéfices d'un autre établissement ou d'une autre personne.

Si l'établissement reprend ses activités dans un délai de 3 ans dans cet État, la perte est reprise en Belgique.

### **4.5. Escompte sur les dettes**

En matière comptable, il convient dans certain cas pour la comptabilisation des dettes ne générant pas d'intérêts ou générant des intérêts anormalement bas dans le bilan pour leur valeur nominale, d'enregistrer un escompte (calculé sur la base de la valeur de marché). Tel est le cas pour les dettes qui sont encore dues après plus d'un an et qui concernent la cession d'immobilisations. Ensuite, cet escompte est repris dans le résultat par l'intermédiaire des frais à supporter pro rata temporis (frais). Ce mode de comptabilisation s'applique également en matière fiscale.

Si le prix d'achat est inférieur à la valeur réelle augmentée de l'escompte, il est ainsi possible d'intégrer dans le résultat une charge inexistante. Dans le cas d'immobilisations amortissables, l'enregistrement d'un escompte peut au maximum conduire à court terme à une sous-évaluation fiscale. À plus long terme, celle-ci disparaîtra du fait des amortissements moins élevés. Pour les immobilisations non amortissables, la sous-évaluation découlant de l'enregistrement de l'escompte subsistera.

Désormais, la prise en compte dans le résultat d'un escompte pour des dettes relatives à des actifs non amortissables ne sera plus acceptée comme frais déductibles.

Jusqu'à aujourd'hui, cette technique a souvent été appliquée pour des actifs non amortissables, comme les actions ou les antiquités.

#### **4.6. Mobilisation des réserves immunisées**

Les sociétés disposant de réserves immunisées seront provisoirement encouragées (en 2020 et 2021) à convertir ces montants en réserves imposables « normales » à un tarif réduit.

Les réserves immunisées qui sont concernées par cette règle sont celles qui existaient pour les périodes imposables se clôturant avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Il s'agit d'une mesure provisoire pour une période de 2 ans pendant laquelle le montant converti sera soumis à un taux d'impôt des sociétés de 15%.

Pour la partie des reprises correspondant aux investissements réalisés pendant la période imposable s'applique un taux d'impôt des sociétés de 10 % si elles ont été réalisées en :

- immobilisations matérielles autres que celles mentionnées à l'art. 75, 5° CIR 92 ou en immobilisations immatérielles ;
- qui sont amortissables ;
- et qui ne sont pas considérées comme des réinvestissements au sens des articles 44bis, 44ter , 47, 194quater , 205/4, § 5 CIR 92 et 122, § 2 de la loi - programme du 2 août 2002.

Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206 CIR 92 ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée. Cette mesure vaut comme base d'imposition minimale. En dérogation à l'article 276 CIR 92 aucun précompte, aucune QFIE et aucun crédit d'impôt ne peut être compensé.

La majoration pour insuffisance de versements anticipés s'applique.

Cette règle est applicable pour :

- ✓ les plus-values exprimées, non réalisées (plus-values de réévaluation)
- ✓ les plus-values exonérées antérieures à 1990
- ✓ les réserves d'investissements pour lesquelles le délai d'investissement est échu et qui ont été correctement réinvesties
- ✓ la réserve d'investissement de l'année 1982
- ✓ la déduction de charges de 20 % autorisée au-dessus de 100 % dans le cadre du transport collectif des membres du personnel, des véhicules électriques et des frais de sécurité
- ✓ la possibilité temporaire d'opérer des déductions au choix au-dessus de la méthode normale dégressive ou de la méthode double linéaire (sur la base de la loi du 29/11/1977)
- ✓ les bénéfices exonérés des sociétés novatrices et des sociétés de reconversion

Cette règle ne s'applique pas aux réserves immunisées existantes dans le cadre :

- ✗ du régime de Tax Shelter pour la production audiovisuelle/œuvres scéniques
- ✗ des plus-values au sens des articles 44bis, 44ter, 47 CIR 92 et de l'article 122, §2 de la loi-programme du 2 août 2002
- ✗ des réductions de valeur ou provisions exonérées
- ✗ de l'exonération provisoire du bénéfice résultant d'un plan de réorganisation ou d'un accord amiable
- ✗ des subsides en capital
- ✗ de la réserve du passif social jusqu'à l'exercice d'imposition 1990 (Com.IPP. 48/33 et suivants)
- ✗ de l'actif net d'une SFS ou société commerciale (ancien art. 184, cinquième et sixième alinéas CIR)
- ✗ de l'exonération du montant de l'actualisation du stock de diamants pour les diamantaires agréés (loi du 26 novembre 2011)
- ✗ de la réserve d'investissement pour laquelle le délai d'investissement n'est pas écoulé depuis plus de 3 ans.
- ✗ le bénéfice exonéré des entreprises d'insertion

#### **4.7. Clarification du critère du taux d'intérêt d'application sur le marché**

Le critère peu clair du « taux du marché » comme intérêt maximal pour la situation créditrice R/C dans le cadre de la requalification des intérêts en dividendes et dans le cadre de la déductibilité des intérêts est remplacé par :

Le taux d'intérêt MFI publié par la Banque nationale de Belgique pour les prêts jusqu'à 1 000 000 euros avec un taux variable et une détermination du taux initial à un an fourni aux sociétés non financières conclus au mois de novembre de l'année civile précédant l'année civile concernée par les intérêts, majoré de 2,5 %.

Une règle comparable sera établie par AR en ce qui concerne les intérêts débiteurs R/C.

Il est précisé que cette règle ne s'applique pas aux contrats de cash-pooling.

On a profité de l'occasion pour préciser la notion de « prêt d'argent », étant donné que la vente d'une entreprise individuelle à une société propre, dans le cadre de laquelle la société continue de devoir le prix, d'un point de vue strictement juridique, n'entre pas dans la notion susmentionnée, et n'est donc pas concernée par la règle de requalification des intérêts en dividendes.

#### **4.8. Modification des régimes d'amortissement**

Le régime d'amortissement dégressif (art. 64 CIR 92) est abrogé dans l'impôt des sociétés.

Les amortissements prorata temporis dans l'année de l'investissement deviennent désormais également obligatoires pour les petites entreprises (art. 196, §2 CIR 92)

En outre, une simplification administrative est apportée pour les PME. Elles peuvent, soit déduire en une fois les frais afférents à l'achat, soit amortir ces frais, mais si elles optent pour cette dernière possibilité, il est désormais précisé que l'amortissement de ces frais doit être égal à l'amortissement des frais supplémentaires de l'élément principal.

La modification des règles d'amortissement s'applique aux actifs acquis ou créés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

#### **4.9. Limitation de la déduction des dépenses spéciales**

Amendes non déductibles : à des fins d'harmonisation et de simplification, toutes les amendes administratives imposées par les autorités, même si elles n'ont aucun caractère pénal et même si elles concernent un impôt déductible, ne sont dorénavant plus déductibles (important pour les amendes TVA proportionnelles et les amendes relatives aux droits d'enregistrements, aux amendes en matière sociale, ...) Cela vaudra également pour l'impôt des personnes physiques

Impôts non déductibles : la cotisation sur les commissions secrètes n'est plus déductible. Vu l'abaissement du taux, il est raisonnable de demander un effort supplémentaire aux entreprises en matière de respect de leurs obligations fiscales. En outre, la suppression de la contribution générale de crise permet une baisse supplémentaire du montant du taux d'imposition, et cela entraîne également une harmonisation du principe de la non-déductibilité des impôts.

Le taux de 50 % de la cotisation sur les commissions secrètes en cas de reprise volontaire de bénéfices cachés dans la comptabilité est supprimé : cela va de pair avec la régularisation fiscale, dans laquelle les taux sont d'ailleurs plus élevés.

La déductibilité de frais à 120 % est ramenée à 100% (y compris pour les véhicules électriques).

#### **4.10. Frais automobiles - impôt des sociétés.**

Modification de la formule CO2 pour la déductibilité : déduction CO2 par véhicule quel que soit le carburant et plus par catégorie : % déduction = 120% - (0,5 % x nombre de grammes de CO2) avec un max. de 100 % et un min. de 50 %.

Pour les véhicules avec des émissions de CO2 égales ou supérieures à 200 gr/km, une déduction de 40% s'applique.

Afin de conserver la distinction existante entre les véhicules à essence et les véhicules diesel, la valeur de CO2 d'un véhicule à essence sera multipliée par un facteur 0,95 dans la formule de calcul.

Pour les véhicules au GNC qui, en matière d'émissions de CO2 et de particules fines sont sensiblement plus propres que l'essence, un facteur 0,90 s'applique. Une

habilitation au Roi (AR délibéré) a été donnée pour pouvoir encore diminuer jusqu'à 0,70.

Pour les hybrides plug-in qui possèdent une batterie avec une capacité d'énergie électrique de moins de 0,6 Kwh pour 100 kg de poids du véhicule, la déductibilité et l'importance de l'ATN seront déterminées sur la base de son homologue non hybride fonctionnant avec le même carburant. S'il n'existe pas d'homologue, la valeur de CO<sub>2</sub> sera multipliée par 2,5.

Une habilitation est donnée au Roi, AR délibéré, pour augmenter le facteur de 0,6KwH jusqu'à un maximum de 2,1 (en fonction des progrès techniques)

La mesure s'applique aux hybrides plug-in achetés à partir du 1/1/2018.

La déduction des frais de carburant véhicules personnels est désormais appliquée selon la limite CO<sub>2</sub> au lieu de 75%.

#### **4.11. Autres modifications diverses**

Suppression du régime d'étalement de la taxation de la plus-value sur certains titres du secteur public.

Suppression des exonérations pour :

- ✓ personnel supplémentaire (suppression art. 67 CIR 92)
- ✓ personnel supplémentaire (suppression art. 67ter CIR 92)
- ✓ 40% du salaire des stagiaires (suppression art. 67bis CIR 92)
- ✓ les plus-values sur les biens immobiliers des sociétés de crédit au logement (art. 191 CIR 92), qui bénéficient déjà d'un taux d'impôt des sociétés de 5% (art. 216, 2°, b, CIR 92)
- ✓ plus-value sur les véhicules d'entreprise (poids lourds) en cas de emploi dans des modèles plus écologiques (art. 44bis)
- ✓ plus-values sur les véhicules de transport en commun des membres du personnel entre le domicile-travail (dans la mesure où il n'est pas tenu compte de l'amortissement majoré de 20%)