

Réforme de l'impôt des sociétés

18 janvier 2018

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick



Ce document est le support à la présentation orale organisée par le département fiscal de Liedekerke sur la réforme de l'impôt des sociétés (loi du 25/12/2017). Il se base sur les informations disponibles à la date du 18/1/2018 et ne constitue pas un avis fiscal.

Introduction – Vue d'ensemble

La réduction du taux de l'ISoc

- Objectif : réduire le taux de l'impôt des sociétés pour le rendre plus attractif dans l'Union européenne, dans un cadre budgétaire neutre
 - mesures compensatoires
- Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (M.B., 29 décembre)
- Le taux de l'impôt des sociétés est réduit
 - à 29,58 % pour les exercices d'imposition 2019 et 2020
 - à 25 % à partir de l'exercice d'imposition 2021
 - à 20 % (20,4 % EI 2019 et 2020) pour les premiers 100.000 EUR de bénéfice des « petites sociétés »

Les mesures compensatoires (1/2)

- Les mesures compensatoires « internes » (sélection)
 - DCR nouvelle mouture
 - La « corbeille »
 - Imputation réductions de capital
 - Versements anticipés
 - Limitation des provisions déductibles
 - Impôt effectif en cas de contrôle
 - Limitation excédents RDT en cas de réorganisations
 - Imputation des pertes des établissements stables étrangers
 - Intérêts moratoires

Les mesures compensatoires (2/2)

- Les mesures compensatoires issues de la transposition de ATAD
 - Limitation déduction des intérêts – 30 % de l'EBITDA fiscal
 - Introduction de règles « CFC »
 - Dispositions relatives aux « hybrides » – lutte contre les asymétries fiscales
 - Impositions à la sortie

Quelques lignes directrices

- Réduction des taux
- Simplification du régime des holdings – régime plus concurrentiel avec le Luxembourg et les Pays-Bas
- Fermeture de plusieurs « portes » : réductions de capital, utilisation sans limite des déductions fiscales reportées
- Lutte contre la planification fiscale – ATAD
- Introduction d'une « certaine consolidation »
- Renforcement des bases minimales d'imposition, via la « corbeille » et les nouvelles règles en cas de rectification de la déclaration

Les « absents » de la réforme

- Abolition de la Fairness Tax

Se trouve dans un avant-projet de loi « portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus » (qui modifierait également un certain nombre de dispositions de la loi de réforme ISoc ...)

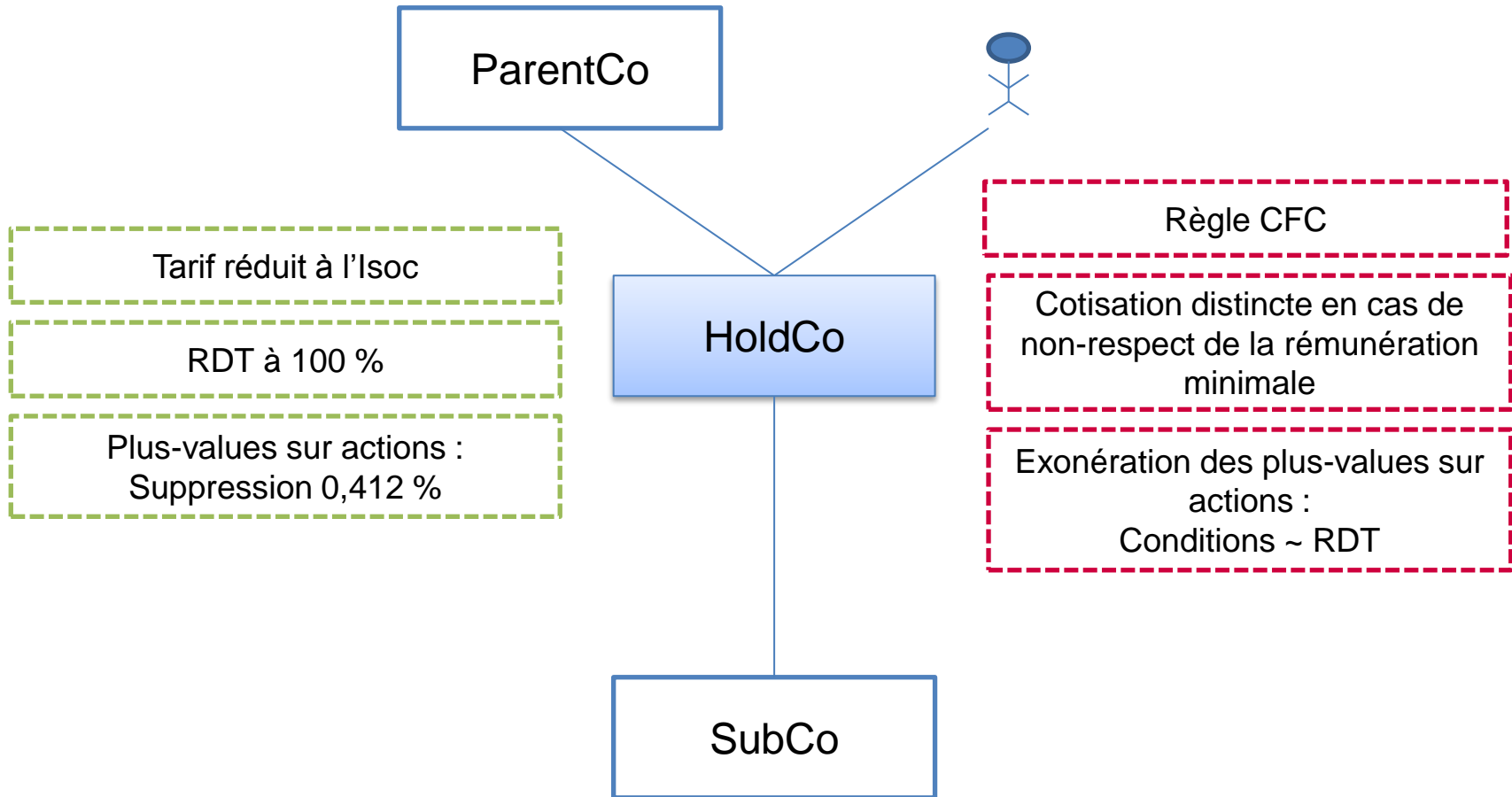
- Disposition anti-abus de ATAD – considère-t-on que la disposition générale anti-abus article 344, § 1er suffit ?

Le ministre des Finances paraît considérer que oui (cf. rejet amendement visant à introduire une nouvelle disposition anti-abus dans le Code)

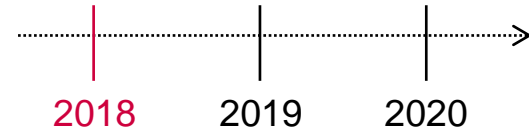
- La taxe comptes-titres et la défiscalisation 500 EUR /mois pour travaux occasionnels

Holdings

What's new?



Factsheet



Quoi ?

RDT : augmentation de la déduction de 95 % à 100 %

Pour qui ?

Toutes les sociétés qui bénéficient de la déduction pour RDT

A partir de quand ?

A partir de l'EI 2019, si l'exercice comptable commence au plus tôt le 1/1/2018

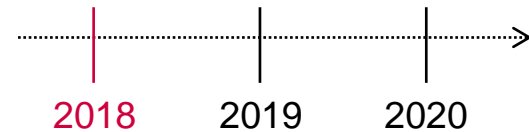
Disposition modificative ?

Article 45 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Article 204 du CIR 92

Factsheet



Quoi ?

Exonération des plus-values sur actions : alignement des conditions sur les conditions de la déduction RDT

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de quand ?

A partir de l'EI 2019, si l'exercice comptable commence au plus tôt le 1/1/2018

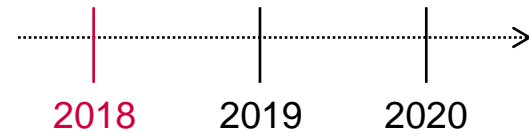
Disposition modificative ?

Article 24 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Article 192, § 1, du CIR 92

Factsheet



Quoi ?

Exonération des plus-values sur actions : suppression de l'imposition minimale de 0,412 %

Pour qui ?

Pour les non-PME
(cet impôt leur était seulement applicable)

A partir de quand ?

A partir de l'EI 2019, si l'exercice comptable commence au plus tôt le 1/1/2018

Disposition modificative ?

Article 55, 5° de la loi du 25 décembre 2017

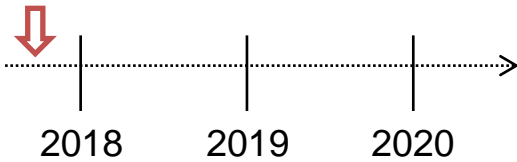
Disposition modifiée ?

Abrogation de l'article 217, premier alinéa, 3° du CIR 92

Mechanics (1/2)

- Exonération des plus-values sur actions « *dans la mesure où les revenus éventuels de ces actions ou parts sont susceptibles d'être déduits des bénéfices en vertu des articles 202 et 203* »
 - Condition de taxation chez la filiale
 - Période de détention minimale de un an
 - Condition de participation : 10 % ou 2,5 millions d'euros (nouveau!) – Quand ?
- Transposition des exceptions RDT à l'exonération des plus-values (ex. sociétés d'investissement)
- Impact de la condition de participation ajoutée sur les structures existantes !

Mechanics (2/2)



Condition de taxation OK

Condition de taxation pas OK

Période de détention < 1 an

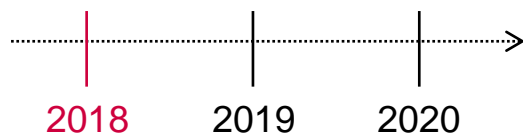
25,75 %

33,99 %

Période de détention ≥ 1 an

0,412% / PME : 0 %

PME : tarif progressif réduit



Condition de taxation et condition de participation OK

Condition de taxation ou condition de participation pas OK

Période de détention < 1 an

25,50 %
PME : 20,40 % (jusqu'à € 100.000)

29,58 %
PME : 20,40 % (jusqu'à € 100.000)

Période de détention ≥ 1 an

0 %



Condition de taxation et condition de participation OK

Condition de taxation ou condition de participation pas OK

Période de détention < 1 an

25 %
PME : 20 % (jusqu'à € 100.000)

25 %
PME : 20 % (jusqu'à € 100.000)

Période de détention ≥ 1 an

0 %

Factsheet



Quoi ?

CFC (*Controlled Foreign Company*) : mise en œuvre d'ATAD

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de quand ?

A partir de l'EI 2020, si l'exercice comptable commence au plus tôt le 1/1/2019

Disposition modificative ?

Articles 20 et 44, 2° de la loi du 25 décembre 2017
+ Avant-projet ?

Disposition modifiée ?

Articles 185/2 et 202, § 1, 4°, du CIR 92

Mechanics (1/2)

- Imposition « par transparence » sur certains bénéfices non-distribués des sociétés (petites) filiales
- Approche transactionnelle
 - Société visée
 - Condition de participation : 50 % des droits de vote, capital ou bénéfice
 - Condition de taxation : impôt inférieur à la moitié de l'impôt qui aurait été dû en Belgique
 - Construction artificielle : transfert des actifs ou risques alors que les fonctions clés restent en Belgique, ce qui ne serait pas arrivé s'il n'y avait pas eu contrôle
 - Bénéfices visés
 - Les bénéfices de la société visée, à l'exception des montants qui ne découlent pas des actifs ou risques transférés

Mechanics (2/2)

- Disposition limitée aux constructions artificielles (cf. exposé des motifs)
 - Pas d'imputation de l'impôt payé à l'étranger
 - Pas de limitation proportionnelle en fonction de la participation
 - Pas de règle *de minimis*
- Va au-delà de la protection minimum dans ATAD
- Eviter la double imposition
 - Déduction RDT complémentaire si la déduction RDT habituelle n'est pas d'application et dans la mesure où cela concerne des revenus qui sont imposés selon la règle CFC
- Impact de l'avant-projet de loi portant des dispositions diverses au sujet des impôts sur les revenus

Factsheet



Quoi ?

Cotisation distincte de 5,1 % (10 % à partir de 2020) si rémunération insuffisante du dirigeant d'entreprise

Pour qui ?

Toutes les sociétés (à l'exception des quatre premières périodes imposables pour les PME)

A partir de quand ?

A partir de l'EI 2019, si l'exercice comptable commence au plus tôt le 1/1/2018

Disposition modificative ?

Articles 59 et 60 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Article 219*quinquies* du CIR 92

Mechanics

- Ratio : lutte contre la création de nouvelles sociétés pour des raisons purement fiscales
- Cotisation distincte « *dans le chef de la société qui n'alloue pas au moins à un de ses dirigeants d'entreprise visés à l'article 32, à charge du résultat de la période imposable une rémunération minimale* »
- Base imposable : €45.000 – la plus haute des rémunérations des dirigeants d'entreprise
- Tarif : 5,1 % → 10 % à partir de 2020
- Exception : seuil global de € 75.000 pour entreprises liées (art. 11 C. Soc) au sein desquelles au moins la moitié des dirigeants sont identiques
- Cotisation distincte fiscalement déductible

Some thoughts

- Amélioration de la compétitivité du régime des holdings (tarif, RDT)
- Simplification (plus-values sur actions ~ RDT)
- Mais ... CFC plus strict que nécessaire sur base de ATAD
- Besoin de stabilité / sécurité fiscale
- Holding mixte ?

Limitations de la déduction des charges comptables

What's new?

- Encore des DNA
 - Cotisation spéciale sur commissions secrètes
 - Amendes administratives
 - Escompte sur les dettes
 - ...

- Principe de « *matching* » des produits et des charges : condition de déduction à l'ISOC

- Modification des régimes d'amortissement

- Provisions pour risques et charges

Mechanics (1/5)



■ Nouvelles DNA

- Cotisation sur commissions secrètes (art. 198, § 1^{er}, 1^o CIR) + coût final = 100%
- Les amendes sont toujours non déductibles, y compris les amendes administratives (art. 53, 6^o CIR)
- Escompte sur immobilisations non amortissables, lorsque :
prix d'acquisition < valeur réelle + escompte (art. 198, § 1^{er}, 8^o CIR) – *contra* Cass. 11 mars 2016

Mechanics (2/5)



- Modification du régime des amortissements pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 01.01.2020
 - Proratisation de la 1^{ère} annuité d'amortissement, même pour les PME
 - Amortissement dégressif n'est plus accepté
 - Les grandes sociétés doivent amortir les frais accessoires au même rythme que l'immobilisation concernée
 - Les PME peuvent continuer à déduire en une fois les frais accessoires, mais si elles optent pour un amortissement, elles doivent le faire au même rythme que l'immobilisation concernée

Mechanics (3/5)



- *Matching principle* à l'ISOC
 - Les frais afférents aux revenus d'un exercice comptable ne sont déductibles qu'à charge de cet exercice
 - Lutte contre la technique qui permet de réduire les bénéfices imposables dans le chef de la société qui paie anticipativement les charges, alors que le bénéficiaire reprend le produit de façon étalée dans son résultat
 - Confirmation implicite que l'art. 49 CIR laissait auparavant un choix au contribuable ?
 - Aligement sur les principes comptables de prudence, réalisation et correspondance des charges et des produits

Mechanics (4/5)



- Nouveau régime des provisions pour risques et charges
 - Exonération que pour les provisions pour risques et charges qui découlent d'obligations contractuelles, légales et réglementaires existant à la date de clôture des comptes annuels, autres que les obligations comptables (art. 194 CIR)
 - Provision pour grosses réparations et entretien : pas d'exonération
 - Provision pour litige en cours : exonération
 - Provision pour garantie : exonération
 - Provision pour licenciement : exonération
 - Provision pour chômage avec allocation d'entreprise : exonération
 - Applicable aux provisions constituées à partir du 01.01.2018 et aux dotations aux provisions à des provisions existantes, effectuées à partir du 01.01.2018

Mechanics (5/5)



- Régime transitoire provisions
 - Crainte du législateur que les entreprises « sur-provisionnent » à un taux élevé pour ensuite soumettre la reprise à un taux plus bas
 - En cas de « reprise » des provisions pour risques et charges, imposition au taux nominal applicable lors de leur constitution (33,99 % ou 29,58 %)
 - Concerne les provisions constituées au plus tôt durant une période imposable se terminant le 1.1.2017 et au plus tard le 30/12/2020
 - Seules les « reprises » de provision sont visées, non les « utilisations »
 - Méthode FIFO – « *En cas de reprise d'une provision, les montants les plus anciens de la provisions sont censés être les premiers qui sont repris* »

Some thoughts

- En pratique, il faut bien distinguer sur le plan comptable :
 - La dotation aux provisions (comptabilisation de l'évaluation du risque ou de la charge + complément)
 - L'utilisation de la provision (au moment où le risque ou la charge se réalise)
 - La reprise de la provision (le risque a disparu ou la charge ne se justifie plus)
- Taxation de la provision comme surestimation de passif (361 CIR) - à quel taux ?
- Alignement sur IFRS ?

Factsheet

Quoi ?

Non-déductibilité de la cotisation spéciale sur commissions secrètes

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de quand ?

Ex. d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2020

Disposition modificative ?

Article 39, 2° de la loi 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Article 198, § 1^{er}, 1° CIR 92

Factsheet

Quoi ?

Non-déductibilité de l'escompte sur les dettes

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de
quand ?

Ex. d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2020

Disposition
modifica-
tive ?

Article 39, 4° de la loi 25 décembre 2017

Disposition
modifiée ?

Article 198, § 1^{er}, 8° CIR 92

Factsheet

Quoi ?

Non-déductibilité des amendes administratives

Pour qui ?

Personnes physiques et sociétés

A partir de
quand ?

Ex. d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2020

Disposition
modifica-
tive ?

Article 8 de la loi 25 décembre 2017

Disposition
modifiée ?

Article 53, 6° CIR 92

Factsheet

Quoi ?

Modification du régime des amortissements

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de
quand ?

Ex. d'imposition 2021 pour des immobilisations acquises ou constituées à partir du 1/1/2020

Disposition
modifica-
tive ?

Article 38 de la loi 25 décembre 2017

Disposition
modifiée ?

Article 196, § 2 à 4 CIR 92

Factsheet

Quoi ?

Déduction selon le *matching principle*

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de
quand ?

Ex. d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2018

Disposition
modifica-
tive ?

Article 37 de la loi 25 décembre 2017

Disposition
modifiée ?

Article 195/1 CIR 92

Factsheet

Quoi ?

Limitation des provisions pour risques et charges

Pour qui ?

Toutes les sociétés

A partir de
quand ?

Ex. d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2018

Disposition
modifica-
tive ?

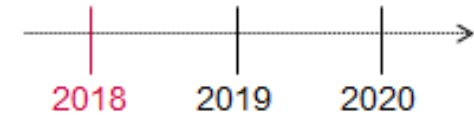
Article 28 et 29 de la loi 25 décembre 2017

Disposition
modifiée ?

Article 194 CIR 92

Déduction pour capital à risque

What's new?



- Transformation en un système qui ne couvre que le « capital incrémental »
 - Augmentation du capital à risque sur 5 ans
 - Effet des modifications dans le capital à risque est « lissé » → moins sensible aux abus
- Base de calcul : capitaux propres à la fin de la période imposable
- La formation du capital à risque et les exclusions demeurent à ce stade inchangées (modification en projet, voir infra)

Mechanics (1/4)

- Capital à risque à prendre en considération = $\frac{1}{5} \times$
(capitaux propres corrigés à la fin de la période imposable – capitaux propres corrigés à la fin de la 5^{ème} période imposable précédente)
 - Simplification mathématique du concept de la moyenne glissante

Mechanics (2/4)

Exercice comptable (EC)	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Capital à risque	100	100	100	100	100	200

Calcul de l'augmentation – imprécisions dans l'exposé des motifs par rapport au texte de la loi

(Moy. EC 2014-2018) - (Moy. EC 2013-2017)

= $1/5 * (EC\ 2014 + EC\ 2015 + EC\ 2016 + EC\ 2017 + EC\ 2018) - 1/5 * (EC\ 2013 + EC\ 2014 + EC\ 2015 + EC\ 2016 + EC\ 2017)$

= $1/5 * ((EC\ 2014 + EC\ 2015 + EC\ 2016 + EC\ 2017 + EC\ 2018) - (EC\ 2013 + EC\ 2014 + EC\ 2015 + EC\ 2016 + EC\ 2017))$

= $1/5 (EC\ 2018 - EC\ 2013)$

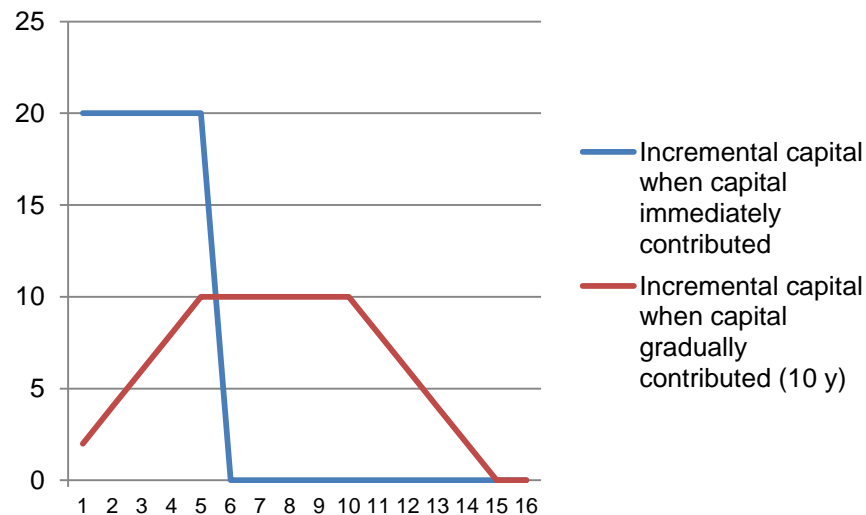
Mechanics (3/4)

- $DCR = \text{taux DCR} \times \text{augmentation des capitaux propres corrigés}$
- Taux basé sur l'indice de référence J relatif aux obligations linéaires 10 ans
 - EI 2019 : 0,746 % (PME: 1,246 %)
- Limitation de la déduction de la DCR dans la « corbeille »
- La disposition transitoire (art. 536 CIR 92) demeure inchangée : stock DCR jusqu'à l'EI 2012 incl. reste reportable
- Nouveau modèle de formulaire 275 C ?

Mechanics (4/4)

■ Sociétés nouvellement constituées

- Le capital à risque est égal à 0 pour les années précédant la constitution
- Impact de l'apport du capital
 - Exemple : société constituée l'année 1
 - Capital (100) apporté immédiatement
 - Capital (100) apporté graduellement (p.ex. 10 par an)



Some thoughts

- La DCR n'est plus que l'ombre d'elle-même
- Art. 11 CCTB : déduction pour la croissance et l'investissement (DCI)
- Avant-projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus
 - Disposition anti-abus 'double dip' dans l'art. 205*ter*, § 2, (nouveau) 7° CIR 92 (entrée en vigueur 1er janvier 2018)
 - Une société mère réalise un apport en capital, conclut un prêt pour ce faire et en déduit les intérêts comme frais
 - Cet apport en capital n'est pas pris en compte pour la base de calcul de la DCR

Factsheet

Quoi ?

Déduction visant à aligner le régime fiscal des capitaux propres sur le régime fiscal des capitaux empruntés

Pour qui ?

Entreprises assujetties à l'impôt des sociétés (incl. les ES belges de sociétés étrangères)

A partir de quand ?

1/1/2018
(abrogation art. 205*novies* CIR 92 à partir du 1/1/2020)

Disposition modificative ?

Articles 49 - 51 et 86 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

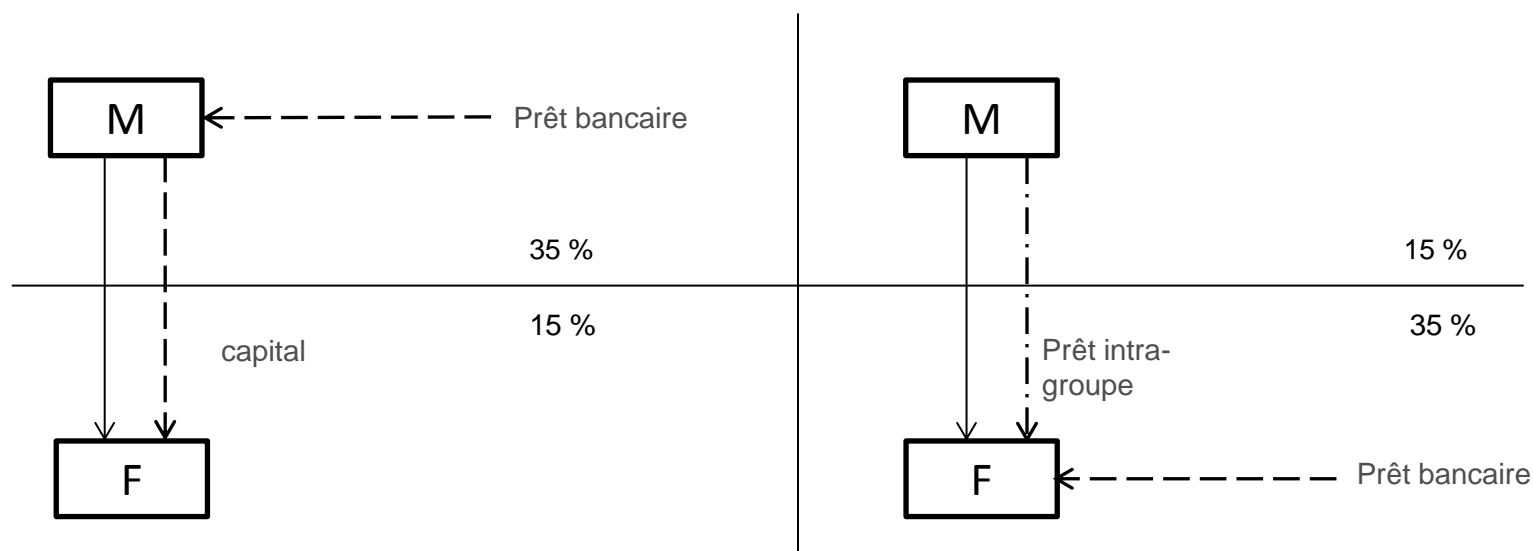
Articles 205*bis* – 205*novies* et 536 CIR 92

Intérêts non déductibles

What's new?

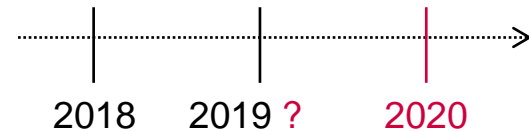


- Erosion de la base taxable due à la déduction d'intérêts « injustifiée » dans un groupe multinational (ATAD et action 4 BEPS) :



- Non déductibilité des intérêts (nets) qui dépassent 30 % de l'EBITDA taxable

Mechanics (1/4)



Surcoûts d'emprunt

><

30 % EBITDA fiscal

- Charges nettes de financement déductibles (art. 49, 54, 55 CIR)
- Entre
 1. entités belges liées *hors scope*,
 2. entités belges non liées
 3. avec entités étrangères liées ou pas
- Pas les contrats conclus avant 17/06/2016 (! si modification)
- Pas certains contrats PPP
- Seuil de 3 mio EUR d'intérêts nets à répartir entre entités belges du groupe

- Base imposable de l'exercice en Belgique
- Exclure tous les revenus exonérés de l'exercice
- [Exclure transfert intra-groupe reçu]
- Exclure bénéfiques PPP
- Ajouter les amortissements (déductibles)
- Ajouter les « surcoûts d'emprunt »
- Faire abstraction des intercos entre entités belges *in scope*

Mechanics (2/4)



- Applicable dès qu'il y a un ES étranger ou une entreprise associée, même belge (> 25 %)
- Pas applicable aux « entreprises financières » (annexe 1)
- Applicable aux intérêts payés aux banques ou dans le cadre d'une émission publique
- Tous les frais de financement sont visés – plus large que la notion d'intérêt (annexe 2)
- Approche consolidée « simulée » : les entités belges *in scope* d'un groupe sont traitées comme une entité mais le calcul de la « limite » reste individuel
- Seuil de matérialité à répartir par groupe

Mechanics (3/4)



- La nouvelle règle s'ajoute aux limitations existantes :
 - Conditions générales de déductibilité (art. 49)
 - Pas de déduction des intérêts payés à des non-résidents (non EU) avec régime de taxation notablement plus avantageux sauf si preuve du caractère réel et sincère des opérations (art. 54)
 - Pas de déduction si pas taux de marché (art. 55)
 - Règle du « Thin cap 1/5 » (emprunt > 5X capitaux propres) :
 - reste applicable chaque fois que le régime de taxation des intérêts chez le bénéficiaire est notablement plus avantageux → double rejet ?
 - reste applicable aux emprunts intragroupe antérieurs au 17 juin 2016

Mechanics (4/4)



- Le surcoût d'emprunt peut être reporté (*carry forward*) ou transféré à société belge du groupe (moyennant convention et compensation) – [transfert de la limite]
- Le report/transfert prend la forme d'une exemption de bénéfice chez celui qui le reçoit
- La compensation à payer est non déductible et non taxable

Some thoughts



- Impact important :
 - Pour déduire 30 d'intérêts, il faut 100 de revenus taxables (après réintégration des amortissements et charges de financement)
 - Modèle de la holding mixte en péril
- Transposition belge plus sévère que ne l'imposait la directive : la Belgique n'a pas implémenté le ratio-groupe – exonération PPP stricte
- Même les intérêts bancaires ou liés à des émissions publiques sont visés
- Entrée en vigueur : quid compatibilité directive ATAD ?

Factsheet

Quoi ?

Limitation de la déduction des charges de financement lorsque leur montant dépasse 30 % de l'EBITDA taxable et 3 millions EUR

Pour qui ?

Toutes les sociétés sauf (1) sociétés financières (liste limitative), (2) sociétés autonomes (ES ou lien de moins de 25 %), (3) PPP

A partir de quand ?

Ex. d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01/01/2020 – quid directive ATAD 01/01/2019 ?

Disposition modificative ?

Art. 34, 36, 39 8° et 40 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Art. 194sexies, 194septies, 198 15°, 198/1 CIR 92

Annexe 1 – Principales entités hors scope

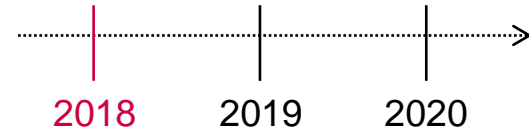
- Entités financières réglementées
 - Établissements de crédit
 - Entreprises d'investissement, gestionnaires d'OPCA loi 19/4/2014 et OPCA, gestionnaires d'OPC loi 3/8/2012 et OPC
 - Entreprises d'assurance et réassurance
 - Institutions de retraite
 - Contreparties et dépositaires centraux
- Sociétés dont l'activité exclusive est PPP (+ marché public et actifs dans UE)
- Sociétés autonomes
 - Pas de participation directe ou indirecte de 25 % ou plus
 - Pas d'actionnaire qui détient 25 % ou plus dans la société et une autre société
 - Pas d'ES étranger

Annexe 2 – Notion d'intérêt (ATAD)

- Les charges d'intérêts sur toutes les formes de dette,
- Les autres coûts économiquement équivalents à des intérêts et les charges supportées dans le cadre de financements au sens du droit national,
- Les paiements effectués dans le cadre de prêts participatifs,
- Les intérêts imputés sur des instruments, tels que des obligations convertibles et des obligations sans coupon,
- Les montants déboursés au titre de mécanismes de financement alternatifs, du type finance islamique,
- Les charges d'intérêts des versements au titre de contrats de crédit-bail,
- Les intérêts capitalisés inclus dans la valeur de l'actif correspondant inscrit au bilan, ou l'amortissement des intérêts capitalisés,
- Les montants mesurés par référence à un rendement financier en vertu des règles d'établissement des prix de transfert,
- Les intérêts notionnels payés au titre d'instruments dérivés ou de contrats de couverture portant sur les emprunts d'une entité,
- Certains gains et pertes de change sur emprunts et instruments liés à des financements,
- Les frais de garantie concernant des accords de financement,
- Les frais de dossier et frais similaires liés à l'emprunt de fonds.

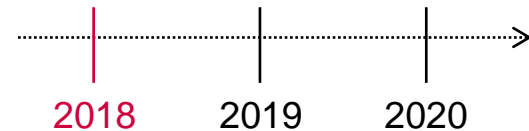
La corbeille

What's new?



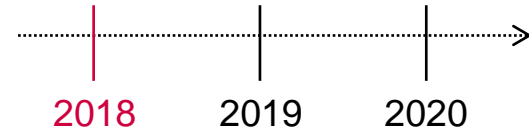
- Nouvel ordre des déductions pour le calcul de la base imposable
- Mesure compensatoire
- Pas d'imputation des déductions reportées et de la DCR sur 30 % des bénéfices qui excèdent 1 million EUR après les déductions de l'année
- Introduction d'une base imposable minimale en cas d'utilisation de déductions reportées

Mechanics (1/4)



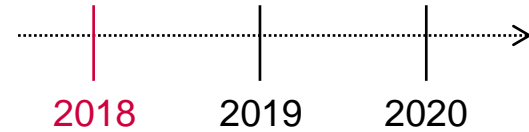
- Jusqu'en 2017
 - En principe traitement identique pour les déductions de l'année et les déductions reportées (sauf la DCR reportée)
 - Les déductions reportées (sauf la DCR reportée) peuvent en principe intégralement éponger le résultat imposable
 - Articles 74 – 79 AR/CIR : 9 opérations
 - Une base imposable minimale limitée existe déjà
 - P.ex. pas de déduction sur les avantages anormaux ou bénévoles reçus

Mechanics (2/4)



- A partir de 2018
 - Les déductions de l'année concernée viennent en premier lieu
 - Exceptions : DCR incrémentale (*out*) et déduction pour investissement reportée (*in*)
 - Les déductions reportées viennent dans une corbeille
 - Exceptions : DCR incrémentale (*in*) et déduction pour investissement reportée (*out*)
 - Les déductions de la corbeille sont limitées à
 - 1 million EUR
 - Plus 70 % du solde des bénéfices

Mechanics (3/4)



- Imposition minimale de 7,5 % par application de la corbeille
 - 25 % (Isoc) sur 30 % des bénéfices

Mechanics (4/4)

Nouvel ordre	Limitation
1. Eléments non imposables	Dédution illimitée
2. RDT de l'année en cours	
3. Mesures transitoires de la déduction pour revenus de brevets	
4. Déduction pour revenus d'innovation	
5. Déduction pour investissement (de l'année même + reportée)	
6. Transferts intra-groupes (consolidation fiscale) à partir de 2019	
SOLDE	
7. DCR (incrémentale)	Dédution limitée à 70 % du solde du résultat imposable qui excède 1 million
8. RDT reportés	
9. Déduction pour revenus d'innovation reportée	
10. Pertes antérieures reportées	
11. DCR reportée (illimitée)	Limitation aditionnelle à 60 % du solde du résultat imposable augmenté de la DCR de l'année qui excède 1 million
12. DCR reportée (7 ans)	

Factsheet

Quoi ?

Pas d'imputation des déductions reportées sur 30 % des bénéfiques qui excèdent 1 million EUR après les déductions de l'année

Pour qui ?

Toutes les sociétés, sauf les petites durant les quatre premières années suivant leur constitution

A partir de quand ?

Exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2018

Disposition modificative ?

Article 53, 1° et 3° à 6° de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Article 207 CIR 92

Some thoughts

- *Cash impact* – réactions ?
- Impact plus important sur les entreprises « cycliques »
- Atténuation *via* la consolidation à partir du 1er janvier 2019
- Déductions (reportées) *versus* exonérations
- Compatibilité avec la directive mère-fille ?
- Abrogation de la *fairness tax* annoncée

Déductions et rectification de la déclaration

What's new?



- Si rectification de la déclaration avec accroissement d'impôt ($\geq 10\%$)
 - le résultat ainsi rectifié est toujours taxé
 - sauf RDT de l'exercice non utilisés
- + Idem si taxation d'office

Mechanics (1/3)

- Calqué sur la règle existante pour les avantages anormaux ou bénévoles reçus (mais celle-ci vise aussi les RDT de l'exercice)

- Vise donc :
 - les déductions reportées
(pertes antérieures, reports de RDT, ...)

 - les déductions fiscales de l'exercice sauf les RDT (déductions pour investissement, pour capital à risque, pour revenus de brevets ou pour revenu d'innovation; déduction des transferts intra-groupe (2020→))

 - la perte de l'exercice

Mechanics (2/3)

- Si accroissement $\geq 10\%$ « effectivement appliqué »

- CIR (art. 444) :
 - tarif de 10 % à 200 %
 - échelle à fixer par le Roi
 - « en cas d'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement »

- AR/CIR (art. 225 à 229) :
 - circonstances « indépendantes de la volonté du contribuable » : 0
 - pas d'intention d'éluder l'impôt : 10 %
 - intention d'éluder l'impôt : 50 %

Mechanics (3/3)

- Com. IR 92 :
 - « circonstances indépendantes de la volonté » = force majeure, impossible d'agir autrement (n°s 444/2 et 444/20)
 - renonciation aux 10 % si bonne foi et première infraction sur une période de cinq ans (n° 444/22)

- **Exposé des motifs** : « Dans les cas où un accroissement de 10 p.c. 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 »

- **Ministre Finances en Commission de la Chambre** : « par exemple s'il n'est pas question de mauvaise foi ou dans le cas de discussions de principe »

Some thoughts

- Measure = sanction
 - Proportionnalité ? Par exemple pour les déductions non reportables et donc perdues en toute hypothèse
 - Egalité ? Par exemple comparaison avec lourdeur des sanctions en cas de fraude
 - Principe de légalité ? Choix des contribuables contrôlés, choix d'appliquer un accroissement ou pas
- Taxation d'office : quid du résultat déclaré ?

Factsheet

Quoi ?

Si rectification de la déclaration ou taxation d'office avec accroissement de 10 %, toujours taxation effective sauf RDT de l'exercice inutilisés

Pour qui ?

Assujettis à l'ISoc et INR-Soc

A partir de quand ?

Ex. d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2018

Disposition modificative ?

Art. 53, 4°, de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Art. 207, al. 7, in fine CIR 92

**Les intérêts de retard et intérêts moratoires
à l'impôt sur les revenus**

What's new?



- Le taux des intérêts passe de 7 % à
 - 4 % pour les intérêts dus à l'Etat (« intérêts de retard »)
 - 2 % pour les intérêts dus par l'Etat (« intérêts moratoires »)
- Les intérêts dus par l'Etat ne courent plus de plein droit : il faut une mise en demeure

Mechanics

- Le changement des taux s'applique pour la période commençant le 1/1/2018, même pour les impôts déjà enrôlés
- La nécessité d'une mise en demeure pour recevoir des intérêts moratoires s'applique aux cotisations enrôlées à partir du 1/1/2018
- La mise en demeure peut prendre n'importe quelle forme écrite mais ne paraît pas pouvoir précéder le paiement de l'impôt

Some thoughts

- Le « découplage » des taux est une innovation mais pas rare à l'étranger
- Nouveaux taux à comparer avec :
 - intérêt légal en matière civile : 2 % (2018)
 - intérêt retard transactions commerciales : 8 % (2017)
- Taux TVA, Dr.Enr. Dr.Succ. inchangés :
 - TVA : en général 9,6 % dans les deux sens; parfois 7 % dans les deux sens (CTVA, art. 91 et loi 5 mai 1865, art. 2, § 2)
 - Dr.Enr. et Dr.Succ. : intérêt de 7 % dans les deux sens (CDE, art. 223 et CDS, art. 81 et 142², et loi 5 mai 1865, art. 2, § 2) — En Flandre : 7 % mais 0 % sur les restitutions sauf erreur de l'administration) (CFF, art. 3.9.2.01.)

Factsheet

Quoi ?

Taux des intérêts de retard et intérêts moratoires réduits à 4 % et à 2 % - Intérêts moratoires ne courent plus sans mise en demeure

Pour qui ?

Tous les assujettis et redevables à l'impôt sur les revenus

A partir de quand ?

Nouveaux taux : 1/1/2018
Mise en demeure : enrôlements à partir du 1/1/2018

Disposition modificative ?

Art. 77 à 80 et 90 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

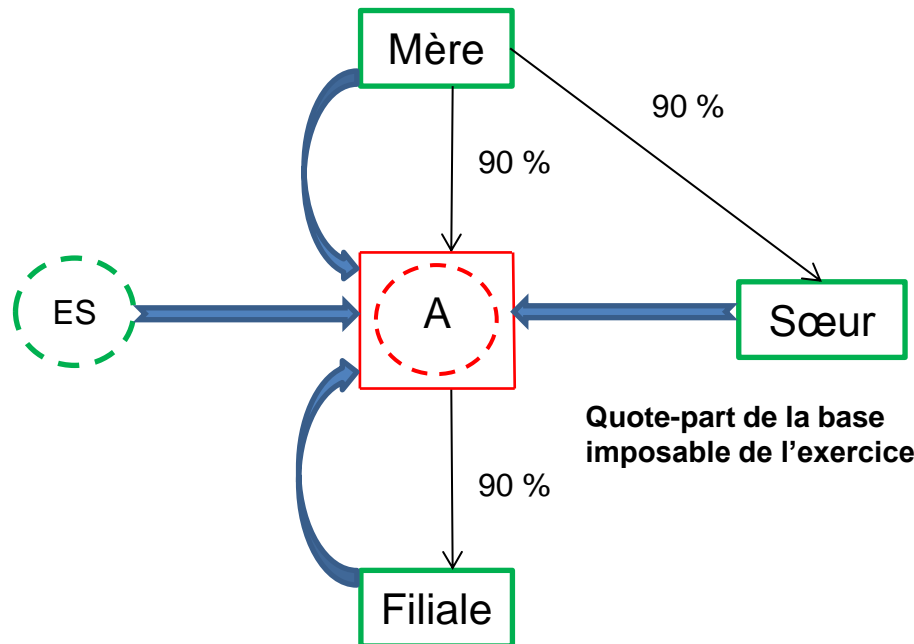
Art. 414, 416, 418 et 419 CIR 92

Consolidation – transferts intra-groupe

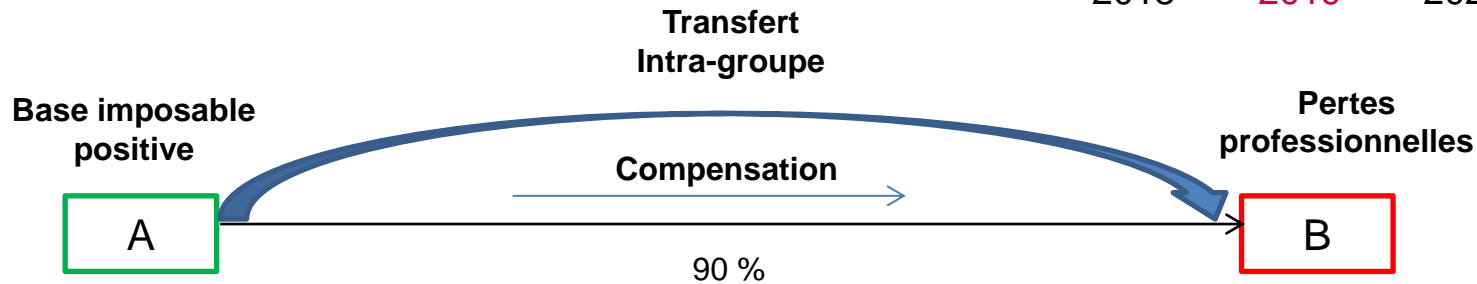
What's new?



- Possibilité de taxer « comme un contribuable » les entités belges bénéficiaires et déficitaires d'un groupe pour une année déterminée → « transfert » des bénéfices



Mechanics (1/3)



- Le montant transféré est une « déduction de l'exercice » (après RDT et déductions pour innovation/brevet et investissement) – pas d'impact comptable
- Le montant de la compensation payée (l'impôt épargné) est une DNA – traitée comme « impôt de l'exercice »

- Le montant reçu est intégré dans la base imposable : diminution de la situation de début des réserves – pas d'impact comptable
- Le montant de la compensation reçue est exonéré

Mechanics (2/3)



- Société(s) belge(s) ou ES belge(s) de sociétés de l'EEE
– pas les sociétés avec régime dérogatoire et certaines sociétés de patrimoine immobilier
- Groupe : participation (directe) dans le capital d'au moins 90 % (mère – filiale – sœurs), depuis 5 ans
- Résultat fiscal positif et perte fiscale au cours du même exercice comptable → pas d'imputation sur les pertes reportées et autres déductions
- Règle particulière en cas de transfert de base imposable à une ES (recapture)

Mechanics (3/3)



- La convention annuelle entre l'entité en bénéfice qui transfère sa base et la société en perte qui la reçoit :
 - Peut être conclue en N+1 (après la clôture) mais avant l'introduction de la déclaration fiscale
 - Doit mentionner le montant du bénéfice transféré
 - Doit prévoir l'engagement de la société en perte de reprendre le bénéfice transféré dans sa base imposable
 - Doit prévoir l'engagement de la société en bénéfice de payer une compensation égale à l'impôt épargné à la société en perte

Some thoughts



- Mesure qui atténue l'effet de la « corbeille »
- Transfert possible de base imposable en cas de pertes fiscales d'une entité du groupe au cours du même exercice
 - Quid si excédents RDT ? Excédents déduction pour innovation ?
 - Violation de la directive mère-filiale (en combinaison avec la limitation à l'imputation des excédents RDT) ?...Cf. Cobelfret
- Pour une société en bénéfice, choix à effectuer entre transferts intra-groupe et déductions qui rentrent dans la corbeille (aussi NID de l'exercice et NID reportés avec limitation dans le temps, quid si changement de contrôle ou restructuration en vue ?)

Factsheet

Quoi ?

« Consolidation » des résultats fiscaux positifs et négatifs annuels des entités belges d'un même groupe

Pour qui ?

Sociétés belges ou de l'EEE avec ES en Belgique avec lien direct d'au moins 90 % – certaines exclusions s'appliquent

A partir de quand ?

Exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2019

Disposition modificative ?

Art. 35, 36, 39 9° et 48 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Art. 194*septies*, 198 15°/1 et 205/5 CIR 92

Remboursements de capital

What's new?



- Imputation fiscale des remboursements de capital proportionnellement sur le capital fiscalement libéré et les réserves

AVANT 1 JANVIER 2018

Libre choix d'imputer les remboursements de capital sur le capital fiscalement libéré

A PARTIR DU 1 JANVIER 2018

Imputation proportionnelle de la remboursement de capital sur :

Capital
fiscalement
libéré

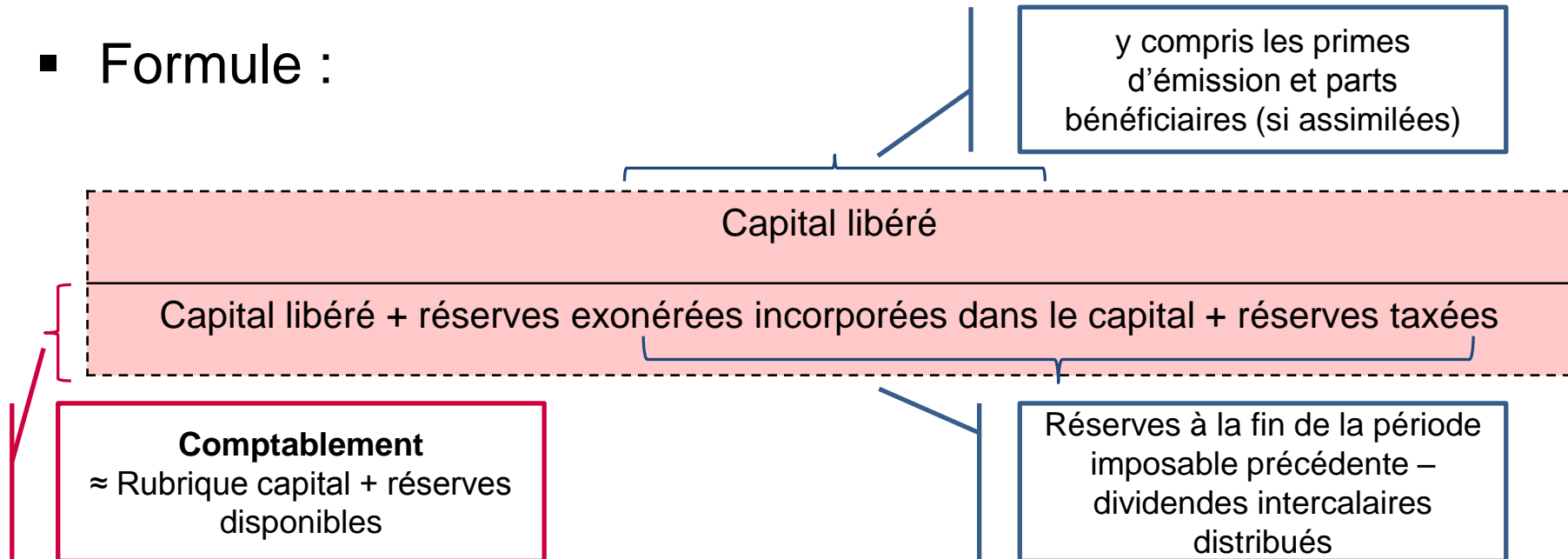
Réserves
accumulées

Dividende

- Taxation comme dividende à concurrence de l'imputation sur les réserves
- Formule d'imputation sauf si imputation volontaire crée un dividende au moins aussi élevé

Mechanics (1/4)

- Formule :



- Dans le calcul du prorata, certaines réserves ne sont pas prises en considération
 - Essentiellement des réserves qui « en principe » ne peuvent pas être distribuées (ex. réserve légale, plus-value de réévaluation)
 - Mais aussi la réserve (spéciale) de liquidation

Mechanics (2/4)

- Ordre d'imputation sur les réserves :
 1. Réserves taxées incorporées au capital
 2. Réserves taxées non incorporées au capital
 3. Réserves exonérées incorporées au capital
- Régime fiscal de la partie imputée sur les réserves
 - ISOC si imputation sur des réserves immunisées (la condition d'intangibilité n'est plus satisfaite)
 - PM (sauf si exonération)
- Régime dérogatoire : réserves « article 537 »
 - D'abord application de l'article 537 CIR, ensuite de la nouvelle règle

Mechanics (3/4)

- Exemple (basé sur l'exposé des motifs)

Actif		Passif	
Immobilisations corporelles	2.000	Capital (= <i>capital fiscalement libéré</i>)	1.400
		Réserves disponibles	800
Liquidités	1.000	Réserve légale	140
		Dettes	660
Total	3.000	Total	3.000

Mechanics (4/4)

- 01/01/2018 : AG décide de procéder à un remboursement de capital de 400
- Comptablement : capital social diminue de 1.400 à 1.000
- Fiscalement :

$$\text{- Pro rata : } \frac{\text{Capital fiscalement libéré (K)}}{\text{(K + réserves disponibles)}} = \frac{1.400}{(1400 + 800)} = 63,6\%$$

$$\text{- Proportion capital libéré : } 400 \times 63,6 \% = 255$$

$$\text{- Proportion réserves taxées : } 400 \times 36,4 \% = 145$$

Dividende imposable



Some thoughts

- Nouvelle divergence fonds propres comptables et fonds propres fiscaux
- Imputation volontaire toujours possible en droit des sociétés
- Impact de la nouvelle règle sur les actionnaires sociétés ?
 - Déduction RDT si les conditions sont remplies (100 %)
 - PM en principe imputable pour les sociétés belges mais quid pour les sociétés étrangères
 - [Fairness tax]
 - Risque de double taxation

Factsheet

Quoi ?

Les remboursements de capital sont réputés provenir proportionnellement (i) du montant total du capital libéré et (ii) des réserves

Pour qui ?

Sociétés belges et étrangères

A partir de quand ?

Opérations décidées par l'assemblée générale à partir du 1/1/2018

Disposition modificative ?

Art. 4, 1° et 2°, 16 et art. 68 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Art. 18, al. 1, 2° et 2°bis; art. 18, al. 2 à 7; art. 184, al. 5; art. 264, al. 1, 3°, c; art. 264 al. 2 et 3 CIR 92

Les dispositions relatives aux hybrides

What's new?



- Une série de dispositions sont introduites dans le Code pour lutter contre des cas de doubles déductions de charges (« DD ») et des cas de déductions sans inclusions corrélatives chez le bénéficiaire (« D/NI »)
- Ces dispositions introduisent des règles (i) de non déduction et (ii) d'inclusion dans la base imposable
- Origine : action BEPS n° 2 : neutraliser les effets des *dispositifs* hybrides – rapport final 2015
- En cas de D/NI, l'Etat du paiement doit en règle refuser la déduction ; règle en principe subsidiaire d'inclusion dans l'Etat du bénéficiaire
- Directive ATAD I – article 9 et Directive ATAD II du 29 mai 2017 – modifie et complète sensiblement ATAD I sur dispositifs hybrides

Mechanics (1/5)



- Trois notions nouvelles définies à l'art. 2 CIR : dispositif hybride, entité hybride, transfert hybride

- Première notion nouvelle : « dispositif hybride » (art., 2, § 1^{er}, 16°)

« Dispositif donnant lieu à des dépenses déductibles dans le chef d'une société résidente, ou d'un établissement belge, et d'une entreprise étrangère, ou d'une implantation de celle-ci, ou dans le chef d'un seul de ces intervenants mais sans que, dans ce cas, à ces dépenses correspondent des revenus figurant parmi les revenus imposables du bénéficiaire »

Mechanics (2/5)



- Première notion nouvelle : « dispositif hybride » (suite)
Suppose que l'on soit en présence « d'entreprises associées », qui font partie de la même entreprise ou « qui agissent dans le cadre d'un dispositif structuré »
 - Entreprises associées : critères de participation / droits de vote (50 %) ou si font partie d'un même groupe consolidé pour la comptabilité ou si « l'un exerce une influence notable sur la gestion de l'autre »
 - Dispositif structuré : définition complexe : en substance, dispositif dont le but ou l'effet pris en compte entre les parties est de générer soit une DD soit une D/NI

Mechanics (3/5)



- Deuxième notion : « entité hybride » (art., 2, § 1^{er}, 17^o)

« Toute entité ou tout dispositif qui est considéré comme une entité imposable en vertu des lois d'une juridiction et dont les revenus ou les dépenses sont considérés comme les revenus ou les dépenses d'une ou plusieurs autres personnes en vertu des lois d'une autre juridiction »

- Troisième notion : « transfert hybride » (art., 2, § 1^{er}, 18^o)

« Tout dispositif permettant de transférer un instrument financier lorsque le rendement sous-jacent de l'instrument financier transféré est considéré à des fins fiscales comme obtenu simultanément par plusieurs parties à ce dispositif »

Mechanics (4/5)



- Les règles de non-déduction, en synthèse (prioritaires dans la mécanique ATAD)
 - 198, § 1^{er}, 10/1 : vise, en substance, les cas de doubles déductions
 - 198, § 1^{er}, 10/2 : vise six types de dispositifs impliquant des déductions sans inclusion en raison, notamment, de différences de qualification de certains instruments
 - 198, § 1^{er}, 10/3 : vise les hybrides « importés »
 - 198, § 1^{er}, 10/4 : vise le cas d'une société résidente qui serait également considérée comme résidente d'un autre pays et qui pourrait déduire la charge dans cet autre pays

Mechanics (5/5)



- Les règles d'inclusion
 - Une règle de limitation des exonérations conventionnelles accordées par la Belgique – art. 185, § 1^{er}, al. 2 CIR
 - Une règle rendant « opaques » des sociétés belges en principe fiscalement transparentes – art. 185, § 1^{er}, al. 3 CIR
 - Des règles permettant d'inclure dans la base imposable en Belgique des revenus qui ont donné lieu à déduction chez l'intervenant étranger – art. 185, § 2/1
- Une règle de limitation de la « QFIE » - art. 292, al. 3 CIR

Some thoughts



- Champ d'application beaucoup plus large que les instruments financiers hybrides
- Concepts issus essentiellement de droits étrangers
- Travaux préparatoires très sommaires
- Pour comprendre ce qui est visé, il faut se référer aux considérants de ATAD II et au rapport BEPS de 2015
- Effets potentiellement inattendus – prudence

Factsheet

Quoi ?

Non-déduction de charges N/I dans la base du bénéficiaire ou DD – Inclusion dans base imposable belge de revenus déduits à l'étranger

Pour qui ?

Toutes les sociétés - Certaines règles limitées aux entreprises associées sauf si « dispositif structuré »

A partir de quand ?

Ex. d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2019

Disposition modificative ?

Art. 3, 18, 39, 73 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Art. 2, § 1er, 16° à 18°, art. 198, § 1er, 10/1 à 10/4, art. 185, § 1er, al. 2 à 4, art. 185, § 2/1, art. 292, al. 3 CIR 92

Transfert transfrontalier d'actifs et établissement stable

What's new?

- *Exit tax* : imposition en cas de transfert d'actifs belges à un établissement stable étranger dans un pays avec convention (ATAD)
- Evitement de la double imposition *via* un *step-up* fiscal en cas de transfert d'actifs étrangers vers la Belgique (ATAD)
- Les pertes d'établissements stables étrangers ne sont plus déductibles (sauf les pertes définitives au sein de l'EEE) (mesure compensatoire)
- Modification de la définition de l'établissement belge personnel (BEPS)

Mechanics (1/5)



- **Exit tax** : transfert d'actifs belges à un établissement stable dans un pays avec convention
 - Jusque fin 2018 : pas d'imposition en cas de transfert
 - En cas d'aliénation effective ultérieure : une réalisation advient et une plus-value/ moins-value doit être attribuée entre la maison-mère et l'établissement stable (voir n° 30-32 du projet de circulaire sur l'attribution de bénéfices aux ES)
 - A partir de 2019 : imposition en cas de transfert
 - En cas de transfert, les bénéfices comprennent également la différence positive entre la valeur réelle et la valeur fiscale (art. 185/1 CIR)
 - Imposition au taux nominal, avec une possibilité d'étalement de l'imposition (art. 413/1 CIR)

Mechanics (2/5)



- Transfert d'actifs étrangers vers la Belgique
 - Jusque fin 2018 : quelle est la valeur fiscale de l'actif « entrant » ?
 - Valeur comptable ou valeur réelle ?
 - Risque de double imposition : imposition dans l'Etat d'origine et en Belgique
 - A partir de 2019 : la valeur fiscale est la valeur réelle
 - L'Etat d'origine détermine la valeur à l'*exit* et intègre les plus-values non réalisées dans la base imposable
 - Exception : la valeur déterminée par l'Etat d'origine est supérieure à la valeur réelle
 - L'Etat d'origine doit échanger l'information
 - Autrement : valeur d'acquisition moins les déductions admises par le CIR (sauf contre-preuve)

Mechanics (3/5)



- Déduction des pertes étrangères
 - Jusque fin 2019 : les pertes étrangères subies dans un pays avec convention sont déductibles en Belgique pour autant que
 - Elles n'ont pas été déduites des bénéfices étrangers
 - *Recapture* lorsque les pertes étrangères ont été utilisées à l'étranger et ont été précédemment déduites en Belgique

Mechanics (4/5)



■ Déduction des pertes étrangères

- A partir de 2020 : les pertes étrangères subies dans un pays avec convention ne sont pas déductibles en Belgique
 - Même si les pertes ne sont pas utilisées à l'étranger
 - Exception : pertes professionnelles définitives au sein de l'EEE
 - Les activités à l'étranger ont définitivement cessé / il n'y a plus d'actifs et les pertes n'ont pas été utilisées
 - *Recapture* en cas de reprise de l'activité étrangère dans les trois ans
 - L'ancienne *recapture* est maintenue pour les pertes étrangères utilisées en Belgique avant le 1er janvier 2020

Mechanics (5/5)



- Modification de la définition d'établissement belge personnel
 - Jusque 2019 : établissement belge personnel en cas de
 - Présence d'un agent belge, même lorsque l'agent n'a pas le pouvoir de conclure des contrats
 - Exception : l'agent est un intermédiaire de commerce autonome
 - A partir de 2020 : modifications limitées, en ligne avec le nouveau modèle de convention OCDE
 - Définition négative de l'intermédiaire de commerce autonome
 - Pas « autonome » si la personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée
 - Présomption (irréfragable) non-exclusive de lien étroit : 50 % de participation

Factsheet – *exit tax*

Quoi ?

Imposition en cas de transfert d'actif par une société belge vers un établissement stable étranger d'un pays avec convention

Pour qui ?

Toutes les sociétés belges

A partir de quand ?

A partir du 1er janvier 2019 pour les transferts qui ont lieu à partir du 1/1/2019

Disposition modificative ?

Articles 19 et 76 de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Articles 185/1 et 413/1 CIR 92

Factsheet – Transfert d'actif vers la Belgique

Quoi ?

Evitement de la double imposition par la prise en compte de la valeur réelle en cas de transfert d'actif vers la Belgique

Pour qui ?

Sociétés belges et établissements stables belges

A partir de quand ?

A partir du 1er janvier 2019 pour les transferts qui ont lieu à partir du 1/1/2019

Disposition modificative ?

Articles 17, 2° à 5° et 61, 2° de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Articles 184ter, § 2 et 229, § 5 CIR 92

Factsheet – déduction des pertes étrangères

Quoi ?

Non déduction des pertes étrangères, sauf pertes professionnelles définitives au sein de l'EEE

Pour qui ?

Sociétés belges

A partir de quand ?

Exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2020

Disposition modificative ?

Article 18, 3° de la loi du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Article 185, § 3 CIR 92

Factsheet – Etablissement belge personnel

Quoi ?

Clarification du concept d'établissement belge personnel –
définition négative de l'intermédiaire de commerce autonome

Pour qui ?

Etablissements belges

A partir de
quand ?

Exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période
imposable qui débute au plus tôt le 1/1/2020

Disposition
modifica-
tive ?

Article 61, 1° de la loi du 25 décembre 2017

Disposition
modifiée ?

Article 229, § 2 CIR 92

Some thoughts (1/2)

- *Exit tax*
 - Durcissement, conséquence de l'ATAD
 - Certaines exceptions de l'ATAD non reprises (p.ex. transferts temporaires dans le cadre de sûreté ou de gestion de liquidités)
 - *Quid* en cas de perte à la suite d'un transfert ?
- *Step-up* en cas de transfert d'actif vers la Belgique
 - Elimination d'une controverse dans l'ancien système, avec évitement de la double imposition, conséquence de l'ATAD
 - Différence entre les montants comptables et fiscaux

Some thoughts (2/2)

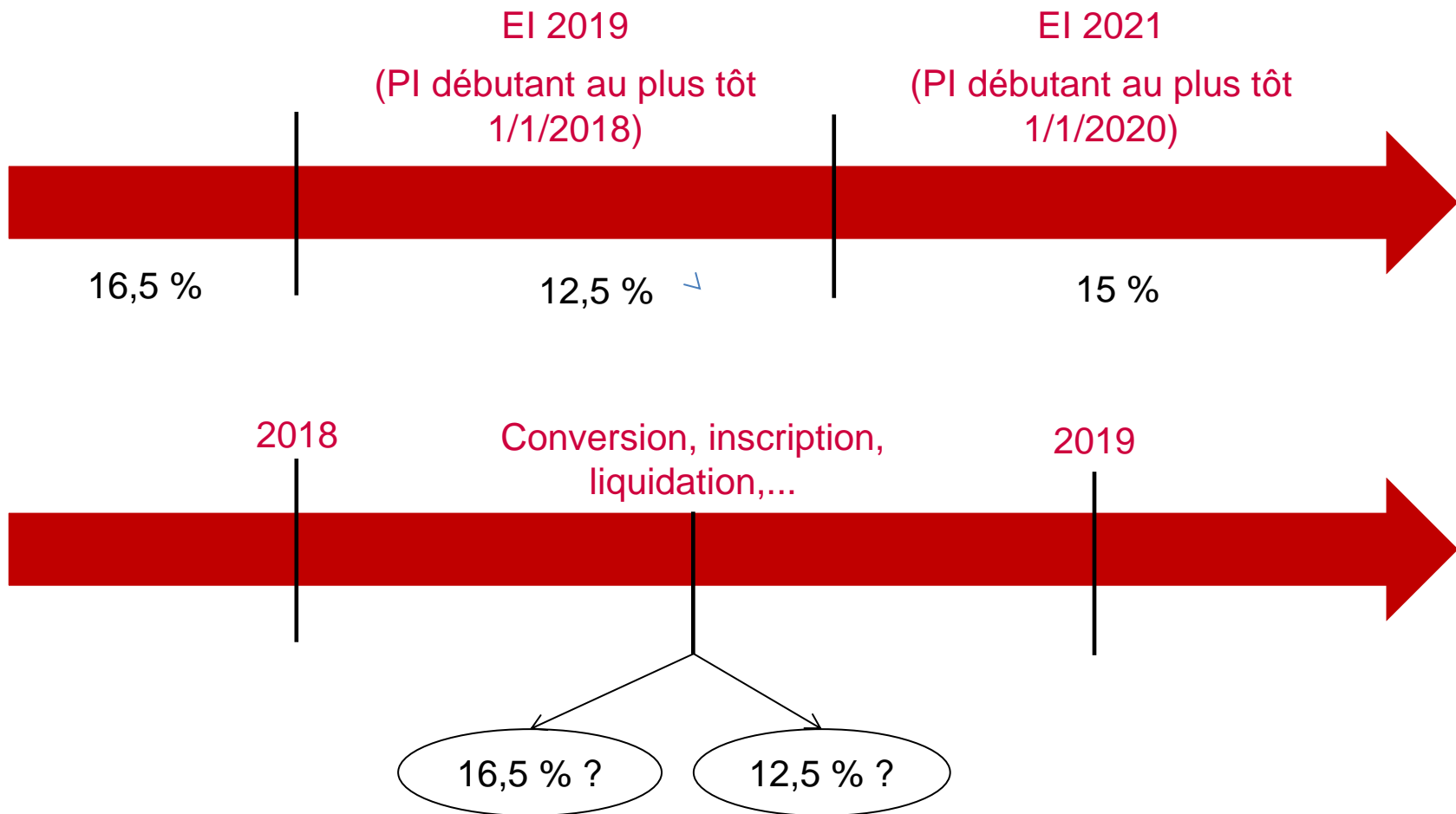
- Utilisation des pertes
 - Durcissement, comme mesure compensatoire
 - Changement radical
 - La filiale étrangère désormais plus avantageuse ?
- Clarification/modification de l'établissement belge personnel
 - Interaction avec les convention fiscales – *Multilateral instrument*

Quelques implications de la réforme pour le secteur immobilier

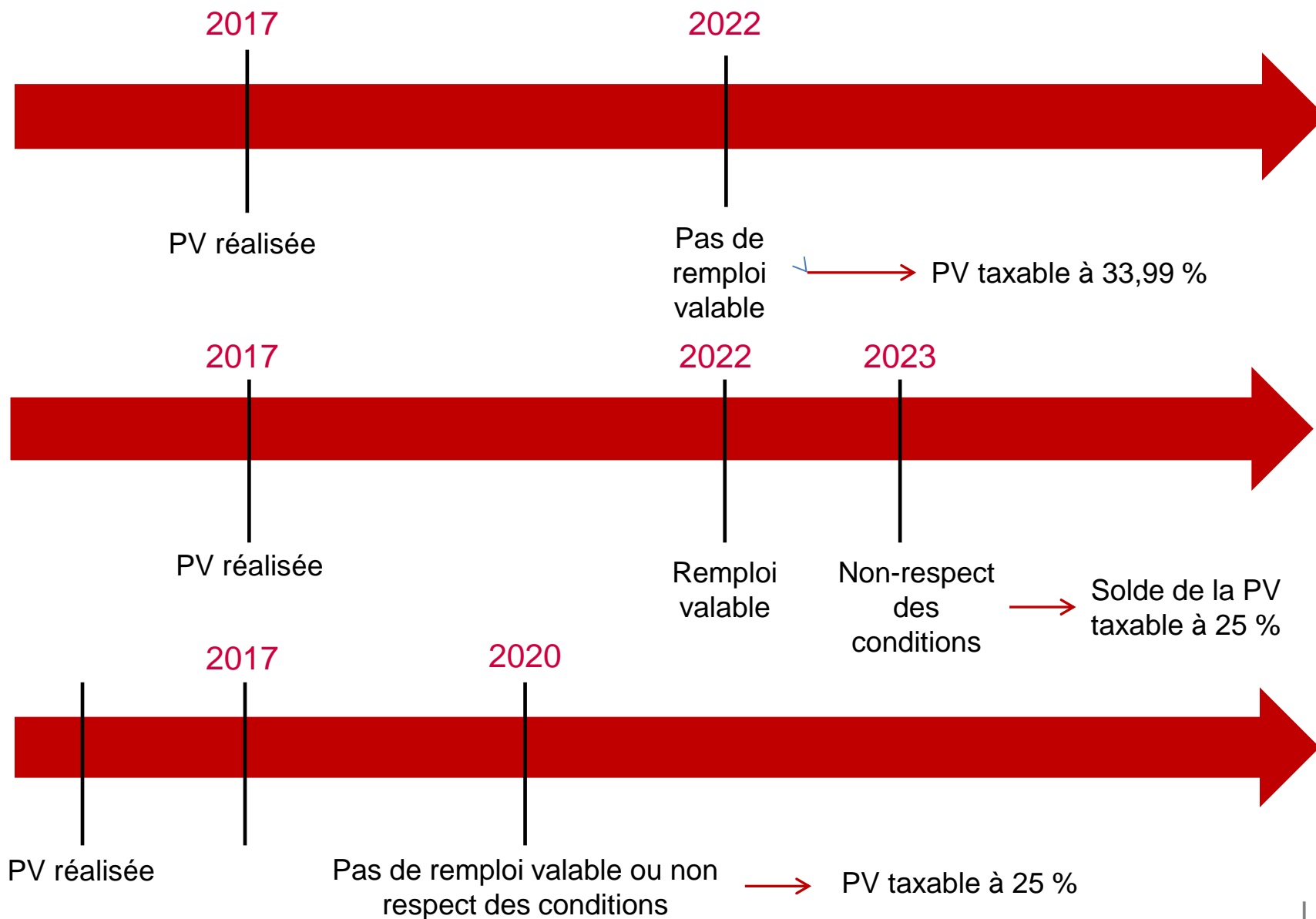
Taux – share deals

- En principe pas de droits d'enregistrement ou TVA et pas de taxation des plus-values latentes sur l'immeuble
- Mais, coût décote fiscale
 - Cible garde une plus-value latente et amortit moins (le montant à amortir = la valeur historique et non le prix de marché)
 - En général : 17 % ($\frac{1}{2}$ ISoc)
- Dorénavant, coût décote fiscale : 12,5 % ?






Taux – exit tax



Taux – emploi



Déduction des intérêts

	Surcouts d'emprunt (ATAD)	Sous-capitalisation (5:1)
Société immobilière		<ul style="list-style-type: none"> - Prêts intragroupe conclus avant le 17 juin 2016 - Prêts d'un paradis fiscal
FIIS	 car AIF	
SIR	 Intérêts excédentaires constituant des DNA !	
Certificats immobiliers	 mais ...  Avant-projet de loi	

Provisions, corbeille et consolidation

- Seules les provisions « découlant d'obligations légales ou réglementaires » peuvent être déduites fiscalement
 - Provisions pour grosses réparations et gros entretiens : Non
 - Provisions pour obligations environnementales (assainissement de sol, désamiantage,...) ?
- Corbeille
 - Impact pour les sociétés dont les résultats sont cycliques
 - Solution ? Activation de charges, transfert intra-groupe,...
 - Impact en cas de conversion/inscription comme SIR/FIIS
- Consolidation fiscale
 - Pas applicable en cas de Joint Venture pour le développement de projets immobiliers

La prime bénéficiaire

What's new?



- Participation aux bénéfices revisitée : la « prime bénéficiaire » :
 - assouplissement des règles relatives à l'octroi de primes bénéficiaires
 - adaptation du traitement fiscal dans le chef des travailleurs
- Pour mémoire :
 - prime bénéficiaire = octroi d'une partie des bénéfices de la société-employeur sous la forme d'une somme d'argent sans attribution de droit de vote
 - l'une des trois formes de « *participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés* »
 - plan de participation / plan d'épargne d'investissement : succès mitigé
 - à ne pas confondre avec
 - bonus salarial « classique » (max. 3.313 euro) (EI 2019) – « *avantages non récurrents liés aux résultats* »

Mechanics (1/2)

■ Traitement fiscal

- employeur
 - pas déductible fiscalement (car distribution de bénéfices)
 - pas de cotisation sociale patronale
- travailleur
 - « cotisation de solidarité » de 13,07 %
 - taux d'imposition distinct libératoire de 7 % (retenu par employeur – similaire au PM)

■ Ex. : employeur paye **100** brut

- régime fiscal normal : salaire net travailleur = **32**
- prime bénéficiaire : salaire net travailleur = **62**

Mechanics (2/2)

■ Formalités et conditions

- procédure assouplie : deux formes
 - prime bénéficiaire identique :
 - = même montant ou même pourcentage de la rémunération pour *tous* les travailleurs
 - décision de l'AG
 - prime bénéficiaire catégorisée :
 - = pour *tous les* travailleurs, mais montants différents en fonction de critères objectifs (ancienneté, grade, fonction, niveau de rémunération, niveau d'éducation,...)
 - convention collective de travail spécifique ou acte d'adhésion
- max. 30 % de la masse salariale brute totale
- exclusion des dirigeants d'entreprise
- imposition du travailleur comme système de PM
 - ne doit pas être mentionnée dans la déclaration
 - sera mentionnée sur le détail du calcul joint à l'avertissement-extrait de rôle

Some thoughts

- Pas seulement les bénéfices de l'exercice comptable en cours (?)
- Après la tendance des incitants fiscaux aux avantages en nature, aujourd'hui la tendance des incitants salariaux en *cash*
 - Cfr. éco-indemnité / *cash for car* (rejetés par le Conseil d'Etat)
- « *ceci n'est pas un salaire* » (droit social)

Factsheet

Quoi ?

Octroi de rémunération (para)fiscalement avantageux sous forme de participation aux bénéfices

Pour qui ?

Toute société-employeur
Bénéficiaire : tout travailleur – pas pour dirigeants d'entreprise

A partir de quand ?

1/1/2018
Exercices comptables clôturés à partir du 30/9/2017

Disposition modificative ?

Art. 42-43, 45-54, et 69-78 de la loi-programme du 25 décembre 2017

Disposition modifiée ?

Loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs – CTAIR (Titre VII – Art. 112-118)
Art. 38, §1, 15°; 198, §1, 12°; et 304*bis* CIR

Conclusions

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Merci de votre attention

www.liedekerke.com/seminars/taxseminar

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

www.liedekerke.com/seminars/taxseminar