

## LA RÉFORME DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS POUR LES PETITES SOCIÉTÉS

### THIERRY LAUWERS

*Avocat-Associé Lauwers & Seutin  
Chargé de conférence à l'Executive Master en Gestion fiscale de la Solvay Brussels School of Economics & Management, professeur, Hogeschool Gand et Bruges Business School*



### MANUEL MEUL

*Avocat Lauwers & Seutin*



#### Introduction

La réforme de l'impôt des sociétés a été lancée par une loi du 25 décembre 2017. Son objectif principal était de garantir la compétitivité, les emplois et les investissements correspondants. Le législateur visait la création d'un système simplifié, présentant un meilleur niveau d'équité et de sécurité. Cet objectif est poursuivi en faisant fortement baisser le taux nominal à l'impôt des sociétés, et en le finançant par l'élargissement de la base imposable<sup>1</sup>. Selon le Ministre des Finances, un effort supplémentaire a été consenti pour les PME belges, qui constituent un moteur important pour la création d'emplois et la croissance économique. Elles seront « *réellement encouragées à continuer*

1 *Projet de loi relatif à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale, exposé des motifs, Doc. Parl., Ch., 2017-18, n° 54-2839/001, p. 3-4.*

*de croître* »<sup>2</sup>. En réalité, il nous semble que cet objectif n'a pas entièrement été atteint.

#### L'impact du CSA

Le nouveau CSA, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2019<sup>3</sup>, bien que n'étant pas une réforme fiscale en soi, va évidemment impacter la lecture des règles de l'impôt des sociétés. Citons quelques modernisations et simplifications législatives introduites par le CSA et qui concernent les petites sociétés : l'assouplissement des règles d'acquisition d'actions propres, la diminution du nombre

2 *Projet de loi relatif à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale, exposé des motifs, Doc. Parl., Ch., 2017-18, n° 54-2839/010, p. 3.*

3 *Voir plus en détail les règles prévus par les articles 38 à 44 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, M.B., 4 avril 2019.*

des formes sociales et la suppression de la notion de capital (minimum) des SRL.

A l'occasion de la réforme du droit des sociétés, le CIR 92 a également été revu par la loi du 17 mars 2019<sup>4</sup>.

Le passage du siège « réel » au siège « statutaire » dans le CSA pour déterminer le droit des sociétés applicable<sup>5</sup> est un exemple éloquent, bien que cette modification ne concerne pas uniquement les petites sociétés. La réforme du CIR 92 prend en compte cette modification et le CIR 92 maintient la notion de siège réel afin de déterminer si la société est résidente<sup>6</sup>.

#### **A. La suppression de la notion de « capital social »**

En vertu du CSA, les SRL et les SC doivent disposer de capitaux propres qui, compte tenu des autres sources de financement, sont suffisants à la lumière de l'activité projetée<sup>7</sup>. Il n'y a donc plus d'exigence de capital social minimum: la notion de capital social n'est plus utilisée pour les SRL et les SC. Pour ces sociétés, on entend dorénavant par capital, sur le plan fiscal, les capitaux propres de la société (tels que prévus par le droit belge ou étranger qui régit la société), dans la mesure où ils sont formés par des apports en numéraire ou en nature, autres que des apports en industrie<sup>8</sup>. Le capital libéré est, à nouveau du point de vue fiscal, le capital dans la mesure où celui-ci est formé par des apports réellement libérés en numéraire ou en nature, autres qu'en industrie, et où il

### **AUSSI POUR LES SRL, LE REMBOURSEMENT DES APPORTS DES ACTIONNAIRES N'EST PAS INCONDITIONNELLEMENT EXONÉRÉ D'IMPÔT**

n'a fait l'objet d'aucun remboursement ou réduction<sup>9</sup>.

Le remboursement du capital libéré (et pour autant que de besoin, des sommes y assimilées, telles que les primes d'émission<sup>10</sup>), reste exonéré d'impôt, bien que cette exonération ne s'opère plus intégralement (et immédiatement) à l'occasion d'un tel remboursement. L'article 18, alinéas 2 à 7, du CIR 92 détermine en effet que cette réduction n'entraîne, pour les SRL et les SC, qu'un remboursement du capital libéré à concurrence d'un pourcentage qui exprime le rapport entre, au numérateur le capital libéré (majoré, pour autant que de besoin, des sommes y assimilées, telles que les primes d'émission) et, au dénominateur la somme du numérateur et des réserves taxées. Pour le solde, le remboursement est censé provenir des réserves taxées. Il s'agit alors d'un dividende taxable au précompte mobilier. Cela n'empêche pourtant pas qu'en définitive, le remboursement du capital libéré reste exonéré d'impôt<sup>11</sup>.

4 Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

5 L'art. 2:146 du CSA détermine que « le présent code est applicable aux personnes morales qui ont leur siège statutaire en Belgique ».

6 Art. 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>e</sup>, b) du CIR 92.

7 Art. 5:4 et 6:4 du CSA.

8 Art. 2, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>e</sup>, a), 2) du CIR 92.

9 Art. 184, 1<sup>er</sup> alinéa du CIR 92.

10 En réalité, ces sommes tombent déjà sous la définition du capital libéré repris à l'article 184, 1<sup>er</sup> alinéa du CIR 92 (S. VAN CROMBRUGGE, *De aanpassing van het vennootschapsbelastingrecht aan het nieuwe vennootschapsrecht*, Roeselare, Roularta, 2019, p. 111). Par ailleurs, suite à l'application du CSA, les primes d'émission ont perdu leur pertinence, en ce que les droits rattachés aux actions des SRL et SC peuvent être largement et librement déterminés (Doc. Parl., Ch., 2018-19, 54-3367/001, p. 33-34).

11 L'art. 184, al. 6, du CIR 92 détermine en effet que « pour l'application du présent titre, le montant du capital libéré visé à l'alinéa 1<sup>er</sup> et des sommes assimilées à du capital libéré conformément à l'alinéa 2, est censé ne pas être diminué à concurrence des remboursements qui sont imputés en tant que

## B. Le rachat d'actions propres

Abordons également le sujet du rachat d'actions propres, soit l'acquisition et la détention d'actions émises par la société elle-même<sup>12</sup>. La société ne peut racheter ses propres actions sans satisfaire au nouveau test d'actif net et de liquidité<sup>13</sup> mais l'ancien plafond de 20% du capital souscrit, dont le dépassement entraînait la nullité de plein droit desdites actions<sup>14</sup> et, partant, la taxation d'un dividende distribué en vertu de l'article 186 du CIR 92, a été supprimé du CSA. En vue de maintenir une neutralité fiscale en comparaison avec le régime antérieur, la limite du 20% « de son capital » a été réintégrée à l'article 186, alinéa 6, du CIR 92.

## C. Le traitement fiscal d'un groupement d'intérêt économique

Le CSA ne prévoit plus la forme légale du groupement d'intérêt économique (GIE). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020, les dispositions impératives du CSA qui s'appliquent à la société en nom collectif (SNC) sont applicables au GIE qui n'a pas été transformé en une autre forme légale<sup>15</sup>. Si le GIE n'a pas été transformé en une autre forme légale au 1<sup>er</sup> janvier 2024, il devient, à cette date et de plein droit, une SNC<sup>16</sup>.

Le GIE était considéré comme fiscalement transparent, de sorte que ses bénéficiaires étaient considérés comme des bénéficiaires de ses membres<sup>17</sup>. Si le GIE est transformé, volontairement ou de plein droit, en une SNC, cette transparence fiscale ne s'applique, en règle, plus.

*dividendes sur les réserves taxées ou sur les réserves exonérées par application de l'article 18, alinéas 2 à 5 ».*

12 Cette possibilité n'existe pas pour les SC (art. 6:53 du CSA).

13 Art. 5:145 du CSA.

14 Art. 323, 1<sup>er</sup> alinéa du C. Soc.

15 Art. 41, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>ème</sup> tiret de la loi du 23 mars 2019.

16 Art. 41, § 2, 3<sup>ème</sup> tiret la loi du 23 mars 2019.

17 Ancien art. 29, § 2, 4<sup>o</sup> du CIR 92, remplacé par l'art. 7, 4<sup>o</sup> de la loi du 17 mars 2019, à partir du 1<sup>er</sup> mai 2019 (art. 119 de ladite loi).

L'article 29, § 2, 4<sup>o</sup> du CIR 92 prévoit cependant, dans sa nouvelle version, que les SNC issues de la transformation d'un GIE en application de l'article 41 du CSA<sup>18</sup>, sont censées être des associations sans personnalité juridique, et pourront donc continuer à être traitées de manière transparente sur le plan fiscal, à condition que les activités de la SNC aient exclusivement pour but de faciliter ou de développer l'activité économique de ses associés, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité. En outre, l'activité de la SNC doit se rattacher à l'activité des associés et avoir un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci.

En réalité, le *statu quo* est donc maintenu, en ce que les GIE devaient déjà remplir ces conditions en vertu de l'article 839 du C. Soc.

Selon les travaux préparatoires de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales au nouveau CSA, les conditions prévues par l'ancien article 840 du C. Soc.<sup>19</sup> doivent également être respectées afin que la transparence fiscale puisse être appliquée. Ces limitations, bien qu'elles n'aient pas été reprises dans l'article 29, § 2, 4<sup>o</sup> du CIR 92, découleraient de la condition selon laquelle les activités du groupement doivent faciliter ou soutenir les activités de ses membres. A l'exception de la condition selon laquelle le GIE ne peut pas, selon l'article 840 du C. Soc., rechercher des bénéfices pour son propre compte, nous doutons de la pertinence actuelle des exigences de l'article 840 du C. Soc. pour l'application du régime

18 Il nous semble que le texte légal contient une erreur à ce sujet et ne veut pas renvoyer à l'article 41 du CSA, mais bien à l'article 41 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

19 Selon cette disposition, le GIE ne peut pas contracter d'emprunts par voie d'émission d'obligations, être membre d'un autre groupement ou d'un groupement européen d'intérêt économique, rechercher des bénéfices pour son propre compte, détenir directement ou indirectement à quelque titre que ce soit des actions ou des parts d'associés, quelle qu'en soit la forme, dans une société commerciale ou à forme commerciale, ni, sous réserve de son objet propre, s'immiscer directement ou indirectement dans l'exercice de l'activité de ses membres.

de la transparence fiscale en vertu du nouvel article 29, § 2, 4° du CIR 92. Des textes légaux clairs et non équivoques ne doivent en effet pas être interprétés<sup>20</sup>.

Les anciennes règles sont par ailleurs d'application pour les GIE qui n'ont pas volontairement transformé leur forme légale, et ce jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024 au plus tard<sup>21</sup>.

#### **D. La démission et l'exclusion à charge du patrimoine social**

Le CSA a introduit, également pour les SRL, la possibilité de prévoir dans les statuts les facultés de démission et d'exclusion à charge du patrimoine social, et ce afin de compenser le champ d'application limité qui est réservé aux SC, forme légale que le Gouvernement, avant amendement parlementaire, ne voulait plus utiliser par des sociétés professionnelles de titulaires de professions libérales<sup>22</sup>. Sauf disposition statutaire contraire, le montant de la part de retrait pour les actions pour lesquelles l'actionnaire demande sa démission (ou pour lesquelles il est exclu) est équivalent au montant réellement libéré et non encore remboursé pour ces actions, sans cependant être supérieur au montant de la valeur d'actif net de ces actions telle qu'elle résulte des derniers comptes annuels approuvés<sup>23</sup>.

Le partage partiel de l'avoir social d'une société suite à la démission ou à l'exclusion d'un associé, est considéré comme un dividende distribué, à hauteur de l'excédent que présentent les sommes allouées ou attribuées à l'intéressé ou à ses ayants droit, en espèces, en titres ou autrement sur sa

## **LA DÉMISSION ET L'EXCLUSION À CHARGE DU PATRIMOINE SOCIAL D'UNE SRL ENTRAÎNENT UN PARTAGE PARTIEL DE SON AVOIR SOCIAL**

quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré<sup>24</sup>.

L'impôt des sociétés sera dû sur le dividende dans la mesure ou le partage partiel de l'avoir social a lieu par la distribution de réserves exonérées<sup>25</sup> ou si, à cause de la distribution en nature, des plus-values latentes seraient réalisées. Le dividende sera par ailleurs soumis au précompte mobilier<sup>26</sup>.

L'impact fiscal d'une démission ou d'une exclusion à charge du patrimoine social, tant pour la société que pour son actionnaire, dépendra donc du montant distribué et, partant, des dispositions statutaires concernées.

### **La réforme de l'impôt des sociétés**

#### **A. Le régime ordinaire de taxation**

Le taux ordinaire à l'impôt des sociétés est passé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>27</sup> à 25%. Elle est plus que de 20% pour les petites sociétés, du moins jusqu'à un seuil de bénéfice imposable de 100.000 EUR<sup>28</sup>, et ce déjà depuis l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable débutant au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>29</sup>. La contribution complémentaire de

20 Cass., 24 mars 2017, F.15.0064.N, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

21 Art. 119, § 3 de la loi du 17 mars 2019 et *Doc. Parl.*, Ch., 2018-19, 54-3367/001, p. 53-54.

22 Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., n° 54-3119/001, p. 186.

23 Art. 5:154 à 5:156 du CSA.

24 Art. 187 du CIR 92.

25 Art. 190, alinéa 2, du CIR 92.

26 Art. 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>ter du CIR 92.

27 Applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2020 (art. 86, B2 de la loi du 25 décembre 2017).

28 Art. 215, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, du CIR 92.

29 Art. 54, 1<sup>o</sup> et 86.A de la loi du 25 décembre 2017.

crise<sup>30</sup> est finalement supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable débutant au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>31</sup>, peu importe la taille de l'entreprise.

Le taux réduit n'est pas applicable<sup>32</sup> :

- i. aux sociétés qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50%, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. Lesdites valeurs sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société. Pour déterminer si la limite de 50% est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75% du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts ;
- ii. aux sociétés dont les actions ou parts représentatives du capital sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés ;
- iii. aux sociétés qui n'allouent pas à au moins un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32 du CIR 92 une rémunération à charge du résultat de la période imposable au moins égale à 45.000 EUR à partir de la cinquième période imposable depuis leur constitution<sup>33</sup>. Lorsque la rémunération est inférieure à 45.000 EUR, cette rémunération à charge du résultat de

la période imposable doit être égale ou supérieure au revenu imposable de la société<sup>34</sup> ;

- iv. aux sociétés d'investissement, sociétés immobilières réglementées, organismes de placement et organismes de financement de pensions tels que décrits à l'article 215, alinéa 3, 6<sup>o</sup> du CIR 92.

### **B. La distribution des bénéfiques : les régimes VVPRbis et VVPRter**

Avec le taux du précompte mobilier qui lui, n'a cessé d'augmenter (30% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 en vertu de l'article 269, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du CIR 92), la pression fiscale globale sur les dividendes attribués ou distribués est, depuis ce 1<sup>er</sup> janvier 2020, de 44% jusqu'à 100.000 EUR de bénéfiques et de 47,5% au-delà de ce plafond. Ces taux valent pour autant qu'il s'agisse de dividendes qui proviennent des bénéfiques générés depuis cette même date.

Cette charge fiscale peut encore être réduite par le biais de l'article 269, § 2 du CIR 92 d'une part et des articles 184*quater juncto* 269, § 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> du CIR 92 d'autre part. Il s'agit des articles relatifs au taux réduit du précompte mobilier sur les dividendes de nouvelles actions nominatives (VVPRbis) et au taux réduit du précompte mobilier sur les dividendes issus de réserves de liquidation (VVPRter).

Le régime VVPRbis permet, pour des actions ou parts nouvelles nominatives qui sont acquises au moyen de nouveaux apports en numéraire<sup>35</sup> effectués à partir du 1<sup>er</sup>

30 Art. 463bis du CIR 92.

31 Art. 86.B.2 de la loi du 25 décembre 2017.

32 Art. 215, alinéa 3, du CIR 92. Les trois premières conditions ne sont pas applicables aux sociétés coopératives agréées conformément à l'article 8:4 du CSA.

33 Il s'agit de la constitution telle que décrite à l'article 145<sup>26</sup>, § 1<sup>er</sup>, alinéas 3 et 4, du CIR 92. Cela a pour conséquence que, lorsque l'activité de la société consiste en la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale, la société est censée être constituée respectivement au moment de la première inscription à la BCE par cette personne physique ou au moment du dépôt par cette autre personne morale de l'acte de constitution au greffe du tribunal de l'entreprise ou de l'accomplissement d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen par cette personne physique ou cette autre personne morale.

34 La cotisation distincte de 5% qui a été prévue en cas d'absence d'attribution d'une rémunération suffisante à au moins un dirigeant d'entreprise a été retirée par l'article 5 de la loi du 13 avril 2019 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 supprimant la pénalité en cas de non-conformité à la condition du montant de rémunération de dirigeant, *M.B.*, 26 avril 2019. L'utilisation du mot « retirer » indique que la mesure est considérée comme n'ayant jamais existé (*Doc. Parl.*, Ch., 2018-19, 54-2920/005, p. 9).

35 Dans le but d'amener de nouveaux capitaux dans ces sociétés, ce sont les seuls apports en numéraire qui sont visés (*Doc. Parl.*, Ch., 2012-13, 53-2853/001, p. 5).

juillet 2013, et dont le bénéficiaire détient la pleine propriété de ces actions ou parts nominatives de façon ininterrompue depuis l'apport en capital<sup>36</sup>, de bénéficier d'un taux du précompte mobilier réduit de 20% pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport. A partir du troisième exercice comptable après celui de l'apport, ce taux est réduit à 15%.

Ce régime n'est applicable qu'aux dividendes distribués par des sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu. Par ailleurs, dans le cadre des augmentations de capital effectuées à partir du 1<sup>er</sup> mai 2019<sup>37</sup>, la condition selon laquelle « *les sociétés sans capital social minimum sont exclues du bénéfice de la disposition, sauf si, après l'apport en nouveau capital, le capital social de cette société est au moins égal au capital social minimum d'une SPRL, comme visé à l'article 214, § 1<sup>er</sup>, du Code des Sociétés* » a été supprimée. En effet, dans le CSA, l'exigence d'un capital social minimum est supprimée pour les SRL. Dans la lignée de cette philosophie, il n'est aussi plus opportun de maintenir cette disposition<sup>38</sup>.

Afin d'éviter des abus de ce régime dérogatoire, il a été déterminé que les augmentations de capital réalisées après une réduction de ce capital organisée à partir du 1<sup>er</sup> mai 2013, ne sont prises en considération pour l'octroi du taux réduit que dans la mesure de l'augmentation du capital qui dépasse la réduction. De même, les sommes

qui proviennent d'une réduction de capital, organisée à partir du 1<sup>er</sup> mai 2013, d'une société liée ou associée à une personne au sens des articles 1:20 et 1:21 du CSA, et qui sont investies par cette personne dans une augmentation de capital d'une autre société ne peuvent bénéficier du taux réduit<sup>39</sup>.

Les sommes souscrites relatives à l'augmentation de capital doivent être entièrement libérées et il ne peut être créé à cette occasion d'actions ou parts préférentielles<sup>40</sup>.

L'autre régime particulier, communément nommé *VVPRter*, permet aux petites sociétés de constituer une réserve de liquidation, par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après l'impôt. Le critère de « petite société » doit être respecté au moment de la clôture de la période imposable pour laquelle la réserve de liquidation a été constituée<sup>41</sup>. Cette réserve doit être portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peut servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques. La société est tenue de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le Ministre des Finances ou son délégué, à la déclaration aux impôts sur les revenus à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel la réserve de liquidation est constituée<sup>42</sup>.

Cette réserve de liquidation fait l'objet d'une cotisation distincte de 10% dans le chef de la société pour la période imposable au cours de laquelle elle a été constituée<sup>43</sup>. Cette cotisation distincte diminue également le bénéfice comptable qui peut être affecté à la constitution de la réserve de liquidation. La

36 Des exceptions à cette condition sont prévues à l'article 269, § 2, alinéas 3 à 6 du CIR 92.

37 Art. 62, 2° et 119 de la loi du 17 mars 2019. Si une société ne respectait pas ladite condition sous vigueur du régime antérieur, et effectuait après le 1<sup>er</sup> mai 2019 une augmentation de capital, elle bénéficiera donc, pour les dividendes correspondants, du taux réduit (si les autres conditions sont réunies).

38 Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, exposé des motifs, *Doc. Parl., Ch.*, 2018-19, n° 54-3367/001, p. 35.

39 Art. 269, § 2, alinéas 7 et 8, du CIR 92.

40 Art. 269, § 2, dernier alinéa du CIR 92.

41 Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl., Ch.*, 2014-15, n° 54-0672/001, p. 14.

42 Art. 184quater du CIR 92.

43 Art. 219quater du CIR 92.

réserve de liquidation maximale s'élève donc aux bénéfices de l'exercice à affecter / 1,10<sup>44</sup>.

Si l'attribution ou la mise en paiement des dividendes résulte d'une diminution de la réserve de liquidation, le taux de précompte mobilier est réduit à 5%, pour autant que la partie des réserves diminuées a été conservée pendant une période d'au moins 5 ans à compter du dernier jour de la période imposable pour lequel la réserve de liquidation a été constituée<sup>45</sup>. Si cette condition n'est pas remplie, le taux du précompte mobilier s'élèvera à 20%.

En cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées. Cette application du principe FIFO n'est pas toujours avantageuse pour l'actionnaire. Prenons l'exemple d'un actionnaire qui a besoin de liquidités et, partant, décide d'utiliser la réserve de liquidation. Cet actionnaire préférera utiliser la réserve de liquidation la plus récente ; or, l'article 184<sup>quater</sup> du CIR 92 l'oblige désormais à utiliser, sur le plan fiscal, les réserves de liquidation les plus anciennes.

En réalité, la combinaison des taux de 10% de la cotisation distincte et de 5% en matière de précompte immobilier, mène, après l'impôt des sociétés, à une pression fiscale globale des dividendes distribuées de 13,64%<sup>46</sup>. Ce taux est donc plus avantageux que le taux réduit prévu par le régime dit VVPR<sup>bis</sup>. En revanche,

## LE RÉGIME VVPR<sup>ter</sup> EST PLUS AVANTAGEUX, SI ON EST PRÊT À ATTENDRE PLUS LONGTEMPS, À REMPLIR ANNÉE APRÈS ANNÉE LES OBLIGATIONS RELATIVES À LA CONSTITUTION DE LA RÉSERVE DE LIQUIDATION ET À S'EXPOSER AUX CAPRICES BUDGÉTAIRES DU LÉGISLATEUR

le délai d'attente est plus long pour le régime dit VVPR<sup>ter</sup>. Ce délai d'attente est aussi de nature récurrente : pour chaque nouvelle réserve de liquidation, le délai d'attente devra à nouveau être respecté. Enfin, on ne peut pas perdre de vue la recherche par l'Etat de moyens budgétaires supplémentaires ; il se pourrait ainsi qu'il soit nécessaire d'augmenter le taux du précompte mobilier applicable aux réserves de liquidation distribuées après le délai d'attente.

Soulignons encore qu'en cas de liquidation, la réserve de liquidation peut être distribuée sans taxation complémentaire au précompte mobilier et sans que le délai d'attente n'ait été respecté.

### C. Amortissements

Les petites sociétés perdent le régime favorable (qui existait par rapport à d'autres sociétés) relatif à la première annuité d'amortissement pour des immobilisations acquises ou constituées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>47</sup>. Dorénavant, la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est

44 C. VAN BIERVLIET, "Liquidatiereserve vanaf 1 januari 2020 eindelijk uitkeerbaar aan gunsttarief", *Fisc. Act.*, 2019, éd. 41, p. 3.

45 Art. 269, § 1, 8° du CIR 92. Selon le ministre des Finances, ce n'est qu'au moment de l'approbation par l'assemblée générale des comptes annuels, moment où le dividende est mis en paiement et où le précompte mobilier devient exigible, que la condition d'intangibilité ne sera plus considérée comme étant respectée. De telle sorte, le fait que la réserve de liquidation sera inscrite au 31 décembre 2020 (par la décision de l'assemblée générale tenue en mai 2021) à un compte « dividende à payer – ex réserve de liquidation 31 décembre 2015 » n'implique pas de violation de la condition d'intangibilité (Q. & R. Chambre 2016-2017, 54-112, 203-204).

46 C. VAN BIERVLIET, "Tarief voor dividenden van kmo's daalt tot 22,73% of 13,64%", *Fisc. Act.*, 2014, éd. 43, p. 18.

47 Art. 86.C de la loi du 25 décembre 2017.

prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées<sup>48</sup>. Les petites sociétés sont donc aussi obligées de « proratiser » leurs premières annuités d'amortissement.

S'agissant des frais accessoires au prix d'achat des immobilisations acquises ou constituées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>49</sup>, l'article 196, § 4, alinéa 1<sup>er</sup> du CIR 92 détermine, pour les sociétés considérées comme petites pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée, que leur montant global est amorti, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées. Les autres sociétés ne disposent que de cette dernière possibilité.

Rappelons aussi que pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>50</sup>, le régime de l'amortissement dégressif prévu à l'article 64 du CIR 92 n'est plus applicable<sup>51</sup>.

#### D. Déduction pour investissement

La déduction pour investissement consiste en une exonération des bénéfices à concurrence d'une quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et des immobilisations incorporelles neuves, lorsque ces immobilisations sont affectées en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle<sup>52</sup>.

Le pourcentage de base de la déduction pour investissement est, pour les immobilisations acquises ou constituées par une société considérée comme petite pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elle a effectué ces investissements, en règle fixé à 8% desdites valeurs d'investissement ou de revient, pour autant qu'ils soient directement liés à l'activité économique existante ou prévue, qui est réellement exercée par la société. Pour les immobilisations acquises ou constituées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2019, le pourcentage de base était fixé à 20%<sup>53</sup>. Par cette mesure temporaire, le législateur espérait donner un coup de fouet à l'économie *via* une relance des investissements<sup>54</sup>. Pour les autres sociétés, le pourcentage de base de la déduction est, en règle, zéro.

Ladite déduction pour investissement n'est applicable que si la société, pour la période imposable au cours de laquelle l'investissement est effectué, renonce irrévocablement à la déduction pour capital à risque<sup>55</sup>, et le report de l'exonération non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices visé à l'article 72 du CIR 92, est limité à la période imposable suivante<sup>56</sup>.

Pour certains investissements, des pourcentages de base spécifiques sont d'application. Il en est ainsi des brevets<sup>57</sup>, des investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement<sup>58</sup>, des investissements économiseurs d'énergie<sup>59</sup> et systèmes d'extraction ou d'épuration d'air dans des établissements Horeca<sup>60</sup>, des investissements

48 Art. 196, § 2 du CIR 92.

49 Art. 86.C de la loi du 25 décembre 2017.

50 Art. 86.C de la loi du 25 décembre 2017.

51 Art. 196, § 3 du CIR 92.

52 Art. 68 du CIR 92.

53 Art. 201, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du CIR 92.

54 Projet de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2017-18, n° 54-2864/001, p. 36.

55 Art. 201, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>ème</sup> alinéa du CIR 92.

56 Art. 201, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>ème</sup> alinéa du CIR 92.

57 Art. 69, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, a) du CIR 92.

58 Art. 69, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, b) du CIR 92.

59 Art. 69, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, c) du CIR 92.

60 Art. 69, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, d) du CIR 92.

numériques<sup>61</sup>, des investissements en sécurisation<sup>62</sup> et des investissements encourageant la réutilisation de récipients pour boissons et produits industriels<sup>63</sup>, pour autant que le pourcentage de base temporairement majoré de 20% ne soit pas plus élevé<sup>64</sup>, et ce à l'exception des investissements encourageant la réutilisation de récipients pour boissons et produits industriels<sup>65</sup>.

### **E. La limitation des déductions (corbeille fiscale)**

Afin d'élargir la base imposable, une limitation est introduite en matière de report des revenus définitivement taxés, de la déduction pour revenus d'innovation, des pertes professionnelles et de la déduction pour capital à risque (renovée)<sup>66</sup>. Cette limitation ne concerne que les reports desdites déductions qui n'ont pu être accordées pour l'année où la société était en droit de les postuler en raison de bénéfice subsistant suffisant, ainsi que la déduction pour capital à risque (renovée)<sup>67</sup>. Le montant total de ces déductions est, sur la base de l'article 207, alinéa 3, du CIR 92, limité pour la période imposable à 1.000.000 EUR, majoré de 70% de la quotité qui excède 1.000.000 EUR de la partie du bénéfice qui subsiste après l'application des déductions visées à l'article 207, alinéa 2, du CIR 92.

Pour les petites sociétés, cette limitation n'existe pas pour les pertes antérieures visées

61 Art. 69, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, f) du CIR 92. Cette déduction n'est applicable que pour les sociétés considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées.

62 Art. 69, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> du CIR 92. Cette déduction n'est applicable que pour les sociétés résidentes considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées.

63 Art. 201, § 2 du CIR 92.

64 Projet de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2017-18, n° 54-2864/001, p. 36-37.

65 Art. 201, § 2 du CIR 92.

66 Projet de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2017-18, n° 54-2864/001, p. 3.

67 *Ibid.*, p. 92.

à l'article 206 du CIR 92, et ce pendant les quatre premières périodes imposables à partir de leur constitution telle que visée à l'article 145<sup>26</sup>, § 1<sup>er</sup>, alinéas 3 et 4, du CIR 92<sup>68</sup>.

### **F. Réserve d'investissement**

Le régime fiscal relatif à la réserve d'investissement n'est applicable que pour les réserves constituées à l'expiration d'une période imposable se clôturant au plus tard le 30 décembre 2018 par des sociétés considérées comme petites pour les exercices d'imposition afférents à cette période imposable<sup>69</sup>. Le bénéfice de la réserve d'investissement est donc abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2019. Cela n'empêche évidemment pas que l'obligation d'investissement reprise à l'article 194<sup>quater</sup>, § 3 du CIR 92 doive encore être respectée, endéans le délai prévu, pour les réserves d'investissement qui ont été constituées pour l'exercice d'imposition 2018 au plus tard.

### **G. Exonération pour personnel complémentaire**

L'article 67<sup>ter</sup> du CIR 92 prévoit que les bénéficiaires des contribuables qui, à la fin de l'année à laquelle a commencé l'exercice de leur profession (au 31 décembre 1997 ou plus tard), occupent moins de onze travailleurs, sont exonérés à concurrence d'un montant de 3.720,00 EUR<sup>70</sup> par unité de personnel supplémentaire occupé en Belgique, dont le salaire journalier ou horaire brut n'excède pas 90,31 ou 11,99 EUR.

L'article 198<sup>quater</sup> supprime désormais cette exonération à caractère économique, et

68 Art. 207, alinéa 6 du CIR 92.

69 Art. 194<sup>quater</sup>, § 1<sup>er</sup> du CIR 92, tel que modifié par l'article 31, 1<sup>o</sup> de la loi du 25 décembre 2017.

70 6.070 EUR pour l'exercice d'imposition 2020 (Administration générale Expertise et Support Stratégiques – Service Réglementation – Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus – Exercice d'imposition 2020, *M.B.*, 22 janvier 2019, *err. M.B.*, 14 février 2019, addendum *M.B.*, 2 avril 2019).

ce à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>71</sup>.

#### **H. Majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versement anticipé**

Rappelons enfin que l'article 218, § 2 du CIR 92 précise que, dans le chef d'une société considérée comme petite, aucune majoration n'est due sur l'impôt, qui se rapporte aux trois premiers exercices comptables à partir de sa constitution.

### **Conclusions**

Bien que la réforme de l'impôt des sociétés avait pour objectif d'introduire une simplification de l'impôt des sociétés tout en favorisant les petites sociétés, il faut constater que ces objectifs n'ont pas été atteints.

La réforme a bien apporté de nombreuses modifications, mais n'a vraiment pas eu pour conséquence de diminuer la complexité de la législation fiscale. Nous pourrions même dire que cette réforme a rendu l'impôt des sociétés encore plus complexe, en introduisant, entre autres, une taxation *pro rata* des remboursements de capital et une corbeille fiscale pour des déductions reportées. L'instauration de nouvelles règles qui, en réalité, s'ajoutent aux règles existantes, mène rarement à une simplification de la situation.

L'objectif de favoriser les petites sociétés, par rapport aux autres sociétés, semble également avoir manqué. Sauf la réduction limitée du taux nominal de l'ISoc jusqu'à un seuil de 100.000 EUR, et à part une déduction pour investissement augmentée, mais limitée dans le temps et aujourd'hui expirée, ... il nous semble qu'aucune réelle faveur structurelle pour les petites sociétés n'ait été introduite, certainement pas en

terme de pression fiscale finale, y compris la distribution de leurs bénéfices par dividendes ou rémunérations. Les incitants fiscaux qui rendent la fiscalité d'une petite société attractive, notamment pour les actionnaires (VVPR*bis*, VVPR*ter*), existaient déjà bien avant la réforme de l'impôt des sociétés.

71 Art. 86.B2 de la loi du 25 décembre 2017.

### Samenvatting

De hervorming van de vennootschapsbelasting, geïnitieerd door de wet van 25 december 2017, gaat dit jaar de derde en laatste fase in. Deze hervorming is onlosmakelijk verbonden met de bijna gelijktijdige hervorming van het vennootschapsrecht door het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen waarvan de gevolgen voelbaar zullen zijn in belastingzaken, met name door de (gedeeltelijke) verdwijning van het begrip "kapitaal", de nieuwe vennootschapsvormen en hun werking of zelfs inzake de inkoop van eigen aandelen.

Aangekondigd als een belastinghervorming die primair is bedoeld om kleine vennootschappen te versterken in de zin van artikel 1:24, §§ 1-6 van het WVV, moet worden onderzocht in hoeverre en met welke middelen de hervorming deze doelstellingen zou hebben bereikt. Een samenvatting van de belangrijkste innovaties stelt ons ook in staat om, in het licht van het nieuwe WVV, enkele belangrijke regimes in herinnering te brengen die kleine vennootschappen in fiscale termen onderscheiden van andere ondernemingen. Het is ook de perfecte gelegenheid om de door het WVV geplande innovaties te inventariseren die niet noodzakelijk uitsluitend betrekking hebben op kleine vennootschappen.

### Summary

The corporate tax reform, initiated by the law of December 25, 2017, enters its third and final phase this year. This reform is inseparable from the almost concomitant company law reform by the new Code of Companies and Associations (CCA) whose consequences will be felt in tax matters, in particular by the (partial) abolition of the "capital" concept, the new company forms and their functioning, or even in terms of the repurchase of own shares.

Announced as a tax reform which aims primarily to strengthen small companies within the meaning of article 1:24, §§ 1-6 of the CCA, it is necessary to examine to what extent and by which means the reform would have achieved these goals. A summary of the main innovations also allows us to remind, in the light of the new CCA, some key regimes that distinguish, in tax terms, small companies from other companies. It is also the perfect opportunity to take stock of some innovations planned by the CCA which concern, not necessarily exclusively, small companies.