

## Réforme de l'impôt des sociétés : modifications et précisions législatives

Le 30 juillet 2018, le gouvernement fédéral a adopté une nouvelle loi (publiée au Moniteur Belge, le 10 août 2018) visant à adapter certaines mesures prises par la loi du 25 décembre 2017 réformant l'impôt des sociétés. Cette législation, dite « réparatrice », apporte notamment de nouvelles précisions et modifications quant à l'application de plusieurs dispositions légales adoptées à l'occasion de la réforme de l'impôt des sociétés. Elle vise également à assurer la transposition effective de la directive ATAD I ainsi que son entrée en vigueur.

Également dans une perspective de clarification, l'administration fiscale a publié une circulaire administrative concernant le nouveau régime fiscal relatif aux remboursements de capital social. Pour rappel, la loi du 25 décembre 2017 réformant l'impôt des sociétés, avait considérablement modifié le régime fiscal relatif aux réductions de capital social.

### 1. MODIFICATIONS ET/OU PRÉCISIONS APPORTÉES PAR LA LOI RÉPARATRICE

#### 1.1. La déduction pour capital à risque

##### 1.1.1. La base de calcul de la DCR

La loi du 25 décembre 2017 a instauré une nouvelle méthode de calcul afin de déterminer la base de déduction pour capital à risque (article 6 de ladite loi). Cette méthode prévoyait initialement que le capital à risque corresponde à 1/5 de la différence (positive) entre :

- ✓ Le montant des capitaux propres de la société à la fin de la période imposable, et ;
- ✓ Le montant des capitaux propres de la société à la fin de la cinquième période imposable précédente.


La loi réparatrice a précisé cette méthode et l'a adaptée en ce sens qu'il n'est plus question de prendre les capitaux propres à la fin de la période imposable, mais bien au début (différence positive entre le montant des capitaux propres de la société au début de la période imposable et le montant des capitaux propres de la société au début de la cinquième période imposable précédente).

La loi réparatrice prévoit l'entrée en vigueur de cette mesure pour l'exercice d'imposition 2019, se rattachant à une période imposable débutant au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

##### 1.1.2. Disposition anti-abus

En vue de lutter contre certaines situations abusives, la nouvelle modification législative a prévu d'exclure certains éléments des capitaux propres, lors de la détermination de la base de déduction pour capital à risque.

RSM Belgium souhaite, par ce document, fournir des informations générales, sans que les informations contenues dans ce document ne soient considérées comme un avis. La rédaction s'efforce de composer cette édition de la manière la plus précise possible. Cependant, nous ne pouvons pas vous garantir que ces informations seront toujours exactes au moment où elles seront reçues ou qu'elles seront toujours exactes dans le futur.



La nouvelle loi prévoit désormais, que sont exclus de la déduction pour capital à risque :

- ✓ La valeur fiscale nette des créances sur un contribuable soumis à l'impôt des non-résidents ou un établissement étranger, qui est établi dans un pays avec lequel la Belgique ne dispose pas de la possibilité de contrôler sa situation fiscale (absence d'échange de renseignements) ;
- ✓ Les apports en capital reçus par un contribuable soumis à l'impôt des non-résidents ou un établissement étranger, qui est établi dans un pays avec lequel la Belgique ne dispose pas de la possibilité de contrôler sa situation fiscale (absence d'échange de renseignements).

Dans les deux premiers cas, le contribuable peut toutefois éviter l'application de cette disposition, s'il prouve que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

La dernière situation visée par le nouvel accord du gouvernement permet de lutter contre les situations dites de « double dip ». Ces situations visent le cas où une filiale reçoit un apport en capital de la société mère, qui a, à cette occasion, contracté un prêt et déduit des intérêts. Il y a une double déduction : les intérêts pris en charge par la société mère et le bénéfice de la déduction pour capital à risque dans le chef de la filiale.

## 1.2. Déduction reportée des RDT

En cas de réorganisations (fusions, scissions, etc.) exonérées d'impôt, la législation limite le solde des pertes fiscales reportées des sociétés prenant part à l'opération de restructuration ; l'utilisation de ces pertes fiscales reportées est limitée en fonction de la valeur fiscale nette des sociétés impliquées. La loi réparatrice a calculé le sort des stock de RDT (déduction pour revenus définitivement taxés reportés) sur le régime des pertes fiscales reportées.

La loi du 30 juillet 2018 a précisé en son article 17, que le nouveau régime sera applicable aux opérations effectuées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018 et qu'il entre en vigueur au jour de la publication de la présente loi au Moniteur Belge.


## 1.3. Nouvelle cotisation distincte et rémunération minimum

La loi du 25 décembre 2017 a introduit l'application d'une cotisation distincte de 5% pour les sociétés (petites et grandes) qui n'allouent pas au moins 45.000 euros de rémunération (ou une rémunération au moins égale au résultat de la période imposable) à leur dirigeant d'entreprise.

Cette mesure est applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (exercice d'imposition 2019). Cependant, il était initialement prévu que la cotisation augmente de 5% à 10% à partir de l'exercice d'imposition 2021 (période imposable commençant au plus tôt au 1<sup>er</sup> janvier 2020). L'augmentation de la cotisation de 5% à 10 % a été supprimée par la loi du 30 juillet 2018.

Pour ce qui concerne les sociétés liées, le seuil minimal de rémunération est porté à 75.000 EUR. L'ensemble des rémunérations attribuées à l'un des dirigeants d'entreprise (sachant qu'il faut au minimum que la moitié d'entre eux soient les mêmes personnes dans chacune des sociétés du groupe) peut être pris en considération de manière cumulative.

RSM Belgium souhaite, par ce document, fournir des informations générales, sans que les informations contenues dans ce document ne soient considérées comme un avis. La rédaction s'efforce de composer cette édition de la manière la plus précise possible. Cependant, nous ne pouvons pas vous garantir que ces informations seront toujours exactes au moment où elles seront reçues ou qu'elles seront toujours exactes dans le futur.



La nouvelle loi a précisé que la cotisation distincte est due par la société du groupe ayant déclaré le montant le plus élevé de rémunération (alors qu'initialement, il était prévu que la société ayant le résultat imposable le plus élevé supporte le paiement de la cotisation distincte).

Contrairement à la loi du 25 décembre 2017 qui avait laissé subsister un doute à ce sujet, la loi réparatrice a affirmé explicitement que les sociétés sans dirigeant personne physique étaient d'office soumises à l'application de la cotisation distincte de 5%. Cela s'explique par le fait qu'il leur est impossible d'allouer une rémunération à un dirigeant personne physique. Par conséquent, ce type de société ne peut en aucun cas bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés.

L'entrée en vigueur des modifications relatives à la nouvelle cotisation distincte est fixée au 10<sup>e</sup> jour suivant la date de publication de la loi au Moniteur Belge, à savoir, le 20 août 2018.

Veillez également noter que la loi réparatrice a adapté l'article 218 du Code des impôts sur les revenus relatif à la majoration d'impôt pour insuffisance ou absence de versements anticipés. Il est désormais prévu qu'en cas d'insuffisance ou d'absence de paiement de la cotisation distincte résultant du non respect de la condition de rémunération minimale (ce qui sera d'office le cas pour les sociétés qui ne possèdent pas de dirigeants personnes physiques) une majoration d'impôt (de 6,75%) sera également appliquée.

## 2. TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE ATAD

Afin de se conformer à la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016, la loi du 25 décembre 2017 a instauré une nouvelle règle relative à la limitation de la déductibilité des intérêts.

Cette règle prévoit que la déduction des surcoûts d'emprunt (autrement dit, la charge nette d'intérêts ou l'excédent des charges d'intérêts sur les produits d'intérêts) est limitée à 30% de l'EBITDA du contribuable ou à 3 millions d'euros. Il y aura lieu de retenir le montant le plus élevé des deux.

Les surcoûts d'emprunt relatifs aux intérêts concernant des contrats conclus avant le 17 juin 2016 ne tombent pas sous le champ d'application de la règle des 30%. En revanche, ils restent soumis à la règle dite « thin cap » (règle de sous-capitalisation) prévue par l'article 198, 11<sup>o</sup>/1 du CIR92.

La loi du 30 juillet 2018 a ajouté quelques précisions concernant le champ d'application de la nouvelle règle visant à limiter la déductibilité des intérêts.

Ces précisions concernent notamment les Fonds d'investissement immobilier spécialisé (« FIIS ») et les sociétés immobilières réglementées (« SIR »).

Outre les situations pour lesquelles la règle ne trouvait pas à s'appliquer en vertu de la loi du 25 décembre 2017, la loi réparatrice a ajouté deux nouveaux cas :

- ✓ Les sociétés, dont l'activité unique ou principale consiste à financer les biens immobiliers via l'émission de certificats immobiliers ;
- ✓ Les sociétés agréées conformément à l'article 2, §1er, de l'arrêté royal n°55 du 10 novembre 1967 organisant le statut juridique des entreprises pratiquant la location-financement ou les sociétés dont l'activité principale consiste en factoring, au sein du secteur financier.

RSM Belgium souhaite, par ce document, fournir des informations générales, sans que les informations contenues dans ce document ne soient considérées comme un avis. La rédaction s'efforce de composer cette édition de la manière la plus précise possible. Cependant, nous ne pouvons pas vous garantir que ces informations seront toujours exactes au moment où elles seront reçues ou qu'elles seront toujours exactes dans le futur.



### 3. LA CIRCULAIRE 2018/C/103 SUR LE REMBOURSEMENT DE CAPITAL SOCIAL

Le 2 août 2018, le ministre des finances a publié la circulaire 2018/C/103 relative aux remboursements de capital social effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Ladite circulaire commente l'application de l'art. 18, al. 2 à 6 du CIR92 tel que réformé par la loi du 25 décembre 2017.

Comme le précise la circulaire interprétative, les réductions de capital décidées par décision régulière de l'Assemblée Générale à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018, doivent être effectuées conformément à la formule du prorata. Si la société dispose de réserves taxées (positives), une partie du remboursement sera nécessairement imputée sur le capital libéré (tel que défini à l'article 184 du CIR92) mais aussi sur les réserves taxées (incorporées ou non au capital) et les réserves exonérées incorporées au capital.

La circulaire rappelle également les modalités d'imputation fiscale du remboursement sur le capital libéré et les sommes y assimilées, ainsi que sur les réserves concernées. Elle énumère également les différents éléments des réserves exclus du calcul du prorata.

Une précision est apportée par la circulaire quant à l'application effective d'une réduction de capital en présence d'une réserve de liquidation, constituée préalablement à la décision de l'Assemblée générale. Alors que la loi se contente de dire que la réduction de capital doit se faire sans préjudice de l'article 537, la circulaire 2018/C/103 indique ce qu'il y a lieu de faire en présence d'une telle réserve. Ladite circulaire établit que le remboursement de capital doit être imputé par priorité sur la réserve de liquidation, constituée préalablement. Elle rappelle également qu'à cette occasion, aucun précompte mobilier ne sera dû, après la période d'intangibilité (4 ans ou 8 ans).

La circulaire donne également des exemples de cas d'application de réductions de capital, ainsi que l'incidence d'une réduction de capital sur le montant du capital libéré et des sommes y assimilées.

#### RSM BELGIQUE VOUS INFORME

Si vous désirez plus d'information sur ce sujet ou une assistance en la matière, vous pouvez contacter l'équipe Tax de RSM Belgique.

RSM Intertax

RSM Belgium souhaite, par ce document, fournir des informations générales, sans que les informations contenues dans ce document ne soient considérées comme un avis. La rédaction s'efforce de composer cette édition de la manière la plus précise possible. Cependant, nous ne pouvons pas vous garantir que ces informations seront toujours exactes au moment où elles seront reçues ou qu'elles seront toujours exactes dans le futur.