

IMPÔTS DES SOCIÉTÉS 2017
NOUVELLES MESURES FISCALES

La déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2017 a été publiée par l'AR du 22 mai 2017. Cette déclaration concerne les exercices comptables qui se clôturent au 31 décembre 2016 (ou après, cependant avant le 31 décembre 2017). Cette déclaration doit être introduite pour le 27 septembre 2017.

Nouvelles mesures exercice d'imposition 2017

La déduction pour revenus d'innovation

Tout en se conformant à l'action 5 du plan BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting* ») de l'OCDE, cette nouvelle déduction succède à la déduction pour revenus de brevets.

La déduction pour revenus de brevets, permettait la déduction de 80% des revenus bruts de brevets, des bénéficiaires de l'exercice imposable. La charge fiscale sur ces revenus égale à peine 6,80%.

Les revenus de brevets demandés après le 1^{er} juillet 2016 et les brevets et licences améliorés acquis après cette date, ne rentreront plus dans le champ d'application de l'ancien régime de la déduction pour revenus de brevets. La loi prévoit cependant un régime transitoire de cinq ans (jusqu'au 30 juin 2021) pour les contribuables qui bénéficiaient déjà, avant le 1^{er} juillet 2016, de l'ancienne déduction pour brevets, pour les revenus issus de droits de propriété intellectuelle.

La nouvelle déduction pour revenus d'innovation est applicable aux sociétés belges ou établissements belges de sociétés étrangères qui sont pleins propriétaires, copropriétaires, usufruitiers, détenteurs de licences ou de droits (exclusifs).

Le champ d'application de la nouvelle déduction pour revenus d'innovation est plus vaste que celui de la déduction pour revenus de brevets qui était limité aux brevets et droits voisins. Sont désormais éligibles pour la déduction pour revenus d'innovation, les droits de propriété intellectuelle suivants :

- les brevets et certificats complémentaires de protection ;
- les droits d'obtention végétale ;
- les médicaments orphelins ;
- l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale ;
- les logiciels protégés par le droit d'auteur (sous conditions strictes).

La nouvelle déduction peut être appliquée sur les revenus de droits de propriété intellectuelle, quel que soit le pays où l'on bénéficie de la protection. Le nouveau régime

est applicable (sauf pour les brevets ayant déjà bénéficié auparavant de la déduction pour brevets) dans la mesure où lesdits droits sont acquis ou demandés après le 1^{er} juillet 2016.

À noter qu'une partie des bénéficiaires peut en outre déjà être dispensée à partir du moment où la demande de droit de propriété intellectuelle est introduite, alors que la déduction pour revenus de brevets n'était possible que pour un brevet reconnu. Une dispense temporaire sera en l'occurrence accordée sous la forme d'une réserve immunisée, en attendant l'approbation finale du droit intellectuel (bien que sous réserve de remboursement au cas où le droit de propriété intellectuelle ne serait finalement pas accordé).

La déduction pour revenus d'innovation est applicable aux revenus issus de droits de propriété intellectuelle éligibles : revenus de licences, royalties incluses dans le prix de biens ou services (protégés), royalties sur produits et méthodes (protégés), en ce compris le « processus de production » de produits ou services commercialisés, les revenus de la vente de droits de propriété intellectuelle et les dédommagements dus en raison d'une infraction au droit de propriété intellectuelle.

La déduction pour revenus d'innovation permet de déduire 85 % des revenus nets de la base imposable (contre 80 % des revenus bruts pour les revenus de brevets) issus du droit de propriété intellectuelle.

La déduction pour revenus d'innovation est calculée sur le montant net des revenus de droits de propriété intellectuelle. Ceci implique que l'on doit déduire des revenus de droits intellectuels, les dépenses engagées pour la recherche et le développement durant l'exercice en question. Doivent également être déduits, les *coûts historiques* des périodes imposables antérieures clôturées après le 30 juin 2016. En ce qui concerne ces frais historiques, le législateur prévoit cependant la possibilité d'étaler ces frais sur maximum 7 années d'imposition. En cas de revenu d'innovation négatif après déduction des frais de recherche et de développement susmentionnés, ce solde sera reporté aux années suivantes.

Pour le calcul de la déduction, il convient de pratiquer une fraction représentant le rapport entre les coûts des activités de recherche et de développement engagés par la société elle-même (numérateur) et le coût global des travaux de recherche et de développement (dénominateur) (le ratio Nexus). Le coût des activités de recherche et de développement engagés par la société elle-même couvre également les coûts payés aux entreprises non liées ou ceux payés à une entreprise liée, à condition que celle-ci ait versé intégralement le montant perçu à une entreprise non liée. Le numérateur du ratio Nexus sera automatiquement majoré de 30 % mais ne pourra jamais être supérieur au montant global des coûts engagés pour la recherche et le développement du dénominateur.

Le solde non utilisé de la déduction pour revenus d'innovation peut, contrairement à la déduction pour revenus de brevet, être reporté sans restriction aux prochaines années d'imposition.

La déduction ne sera désormais plus perdue en cas de restructuration (fusion, scission,...).

Paiement étalé de l'impôt à la sortie en matière d'impôts sur les revenus

Le droit fiscal belge prévoit un impôt à la sortie ou « *exit tax* » en cas de transfert de siège d'une société résidente vers un autre Etat (à l'exception du cas où le siège est transféré vers un autre état membre et qu'un établissement stable belge est maintenu avec l'ensemble des actifs qui étaient déjà présents en Belgique).

Cette imposition étant immédiate, la Cour de Justice de l'Union Européenne a considéré tout règlement qui impose le recouvrement immédiat de l'imposition sur les plus-values latentes afférentes à des éléments de patrimoine d'une société transférant son siège de direction effectif dans un autre Etat membre, au moment même dudit transfert, contraire à la liberté d'établissement.

L'*exit tax* peut désormais être acquitté immédiatement ou sur une période de cinq ans.

La possibilité de paiement étalé de l'*exit tax* entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2017, pour les opérations effectuées à partir du 8 décembre 2016. Le paiement devrait s'effectuer dans un délai de deux mois à compter du jour de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Notez toutefois la possibilité réservée à l'administration fiscale d'assortir le paiement étalé de l'*exit tax* de la constitution d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle.

Augmentation des dépenses non admises liées à l'avantage en nature voitures à partir du 1^{er} janvier 2017

Un montant de 17% de l'avantage en nature relatif à l'utilisation privée d'une voiture de sociétés doit être repris dans les dépenses non admises. L'éventuelle contribution personnelle peut être déduite de l'avantage.

En cas de prise en charge par la société de frais de carburant liés à l'utilisation personnelle, le pourcentage des dépenses non admises augmente à 40% à partir du 1^{er} janvier 2017. En cas d'absence de prise en charge de frais de carburant par la société, le taux est maintenu à 17%. L'électricité, dans le cas de voitures électriques ou hybrides, est considérée comme frais de carburant dans le cadre des dépenses non admises.

La contribution personnelle éventuellement payée par l'employé pour l'usage privé ne peut plus être déduite du montant de l'avantage en nature servant de base de calcul de la dépense non admise à partir du 1^{er} janvier 2017.

Adaptation de la disposition « catch all »

Sont en général visés par l'impôt des non-résidents (INR), les non-résidents belges ou les personnes morales (sociétés) non résidentes, sur les revenus pour lesquelles la Belgique a le pouvoir d'imposition en vertu d'une Convention préventive de la double imposition (CPDI). L'INR s'applique également sur les revenus de source belge en l'absence d'une telle convention.

A partir du 1^e mars 2013, l'Etat belge a le pouvoir d'imposer par voie de précompte des situations où une CPDI attribuait les pouvoirs d'imposition à la Belgique, mais qui ne

menait pas à une imposition effective en raison de l'absence d'une disposition INR permettant d'imposer le revenu concerné.

Dorénavant, l'impôt est également perçu sur les bénéfices ou profits qui ne sont pas déjà visés par INR et qui proviennent d'une prestation quelconque de services fournies à un habitant du Royaume dans le cadre d'une activité professionnelle qui génère des bénéfices ou des profits, un contribuable assujéti à l'impôts des sociétés, une personne morale assujéti à l'impôt des personnes morales ; ou un établissement belge, à l'égard duquel le prestataire des services se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance.

Cette disposition est applicable uniquement dans la mesure où:

- soit ces revenus sont imposables en Belgique conformément à une convention préventive de la double imposition;
- soit le contribuable ne fournit pas la preuve que ces revenus sont effectivement imposés dans l'Etat dont il est un résident lorsqu'il n'existe aucune convention préventive à la double imposition.

Par « *prestations quelconque de services* », on vise en principe toute opération qui n'est pas une livraison de biens. L'endroit où le service est fourni n'a pas d'importance.

En ce qui concerne la notion du lien d'interdépendance, il peut s'agir aussi d'un contrôle économique, entraînant la dépendance d'une entreprise à l'égard d'une autre. Il peut s'agir d'une dépendance relative aux matières premières ou en matière de coopération technique et de garanties. Même si aucune des deux sociétés concernés ne détient une participation dans le capital de l'autre, on peut parler de lien d'interdépendance.

Les incertitudes de la *Fairness tax*

Depuis l'exercice d'imposition 2014, les grandes sociétés (dans le sens de l'article 15 du Code des Sociétés) et les établissements belges de « *grandes* » sociétés étrangères, sont soumises à une cotisation distincte prélevée au taux de 5,15%, appelée *fairness tax*. Sont soumises à cette taxe, les sociétés qui distribuent un dividende supérieur à leur base imposable finale et réduisant leur bénéfice imposable par la déduction de pertes fiscales reportées et/ou la déduction pour capital à risque. Dans le cas de l'établissement belge d'une société étrangère, les dividendes distribués visés concernent la partie des dividendes distribués par la société étrangère correspondant au résultat comptable positif de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société étrangère.

La *fairness tax* est l'objet d'un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle. La Cour constitutionnelle a posé trois questions à la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE). Le 17 mai 2017, la CJUE a rendu son arrêt. La CJUE constate tout d'abord que la *fairness tax* ne constitue pas une retenue à la source prohibée par la Directive mère-fille.

La *fairness tax* peut cependant constituer une entrave à la liberté d'établissement. Ainsi, alors que les sociétés résidentes sont soumises à la *fairness tax* lorsqu'elles distribuent effectivement un dividende, les sociétés non résidentes pourraient être soumises à la *fairness tax* sur un dividende fictif correspondant au bénéfice de l'établissement belge, sans forcément que ce dernier soit effectivement distribué. Dans ce cas, la Belgique taxerait des bénéfices étrangers pour lesquels elle ne dispose d'aucun pouvoir d'imposition en vertu des CPDI. La Cour laisse donc la porte ouverte à une potentielle violation de la liberté d'établissement.

Mais la *fairness tax* est contraire au droit européen lorsque des dividendes qui y sont soumis proviennent de la redistribution de bénéfices ayant bénéficié de la Directive mère-fille. Concrètement, la CJUE considère que la *fairness tax* viole le droit européen lorsqu'elle est appliquée à des sociétés belges qui redistribuent (à une personne physique ou morale) des dividendes pour lesquels elles ont pu bénéficier du régime *revenus déjà taxés* (dividendes perçus dont 5% est imposable, en vertu de l'exemption de 95% des dividendes perçus prévue par la Directive). En effet, dans ce cas, le plafond de 5% prévu par la Directive est dépassé. Les contribuables peuvent dans ce cas, demander le remboursement de la *fairness tax* induite en introduisant une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office.

La balle est maintenant dans le camp de la Cour constitutionnelle.

Autres mesures

- Le montant de la cotisation annuelle à charge des sociétés destinée au statut social des indépendants demeure inchangée pour 2017. Elle s'élève à 347,50 Euro si le total du bilan de la société pour l'avant-dernier exercice comptable clôturé (2015) était égal ou inférieur à 667.529,12 Euro, ou 868 Euro si le total du bilan de la société pour l'avant-dernier exercice comptable clôturé (2015) excédait 667.529,12 Euro.
- La déclaration à l'impôt des sociétés reprend un nouveau code dans la partie réservée aux dividendes distribués. Cette nouvelle case est destinée à voir confirmer par la société d'être au courant de l'obligation d'introduire une déclaration de précompte mobilier 273 A, dans le cas où des dividendes distribués ont été déclarés (mais également dans le cas où la société n'est redevable d'aucun précompte mobilier).

Diminution du précompte mobilier sur dividendes

VVPRbis (Verlaagde Voorheffing – Précompte réduit)

Cette mesure introduit à nouveau un tarif de précompte mobilier de 15% sur les dividendes. Le tarif du précompte mobilier *de base* est passé de 27% à 30% à partir de 2017. Uniquement les petites entreprises (définition conformément le Code des Sociétés (C.Soc.)), rentrent dans le champ d'application de cette mesure. Le caractère principal de la mesure est également son point faible, car le capital qui

doit être nouvellement formé, doit provenir d'un apport en espèces entièrement libéré au moment de l'apport. Le capital ne peut donc pas être formé par apport en nature ou par une répartition des réserves. Le nouveau tarif est uniquement d'application sur les dividendes correspondant à la formation du capital effectuée après le premier juillet 2013. Les actions émises suite à l'apport doivent être nominatives et ne peuvent être transférées (sauf au conjoint ou aux enfants par transmission successorale ou par donation).

Le tarif de 15% sur les dividendes n'est cependant pas immédiatement d'application. Pour un apport effectué au courant de l'exercice comptable 2016, le taux de 27% sera d'application sur les dividendes se rapportant à l'exercice comptable 2016 et 30% sur les dividendes se rapportant à l'exercice comptable 2017. Pour l'année 2018, le taux d'application diminue jusqu'à 20%, pour arriver à 15% à partir de l'année 2019 et pour les années suivantes. Un dividende *intérimaire* attribué en 2019, rentre également dans le champ d'application du précompte réduit.

La mesure VVPR*bis* renferme également une mesure spécifique anti-abus, afin d'éviter que des fonds utilisés pour un apport dans le cadre de la mesure VVPR*bis*, ainsi bénéficiant du précompte réduit sur dividendes, proviennent d'une diminution du capital de la société (ou de quelconque autre société) effectuée antérieurement à l'apport.

La réserve de liquidation

A partir du 1^{er} octobre 2014, le taux du précompte mobilier et de l'impôt des personnes physiques d'application sur les boni de liquidation, est passé de 10% à 30% en 2017. Une disposition transitoire permettait de distribuer les réserves imposables au taux de 10%. Les dividendes distribués sous la disposition transitoire, devaient immédiatement être intégrés au capital, et y être maintenus pour 4 ans (PME) ou 8 ans (non-PME).

La mesure suivant à cette mesure transitoire, cette fois-ci permanente, prévoit que les PME peuvent entièrement ou partiellement transférer leurs bénéfices après impôts vers une *réserve de liquidation*. Au niveau du droit comptable et sociétaire, il peut également s'agir d'une réserve légale (un sub-compte de la réserve légale). Ce transfert est de type comptable uniquement et ne vient donc pas avec une sortie effective d'argent. Une taxe anticipative de 10% est ensuite prélevée sur le montant transféré.

Au cas où la société serait liquidée par après, le bonus de liquidation provenant de la réserve de liquidation, sera distribué aux actionnaires sans retenu de précompte mobilier et sans impôt des personnes physiques.

Lorsqu'un dividende provenant de la réserve de liquidation est attribué en dehors d'une liquidation, un précompte additionnel de 15% est dû lorsque moins de 5 années se sont écoulées entre la fin de la période imposable dans laquelle la réserve de liquidation est comptabilisée et la distribution. Ce précompte additionnel pour les dividendes distribués endéans les 5 années entre la fin de la période imposable dans laquelle la réserve de liquidation est comptabilisée et la distribution, s'élève à 17% pour une réserve de

liquidation encodée en 2016 et 20% pour une réserve de liquidation encodée en 2017. Lors d'une distribution après 5 ans, le précompte s'élève à seulement 5%.

La déduction pour investissement : pourcentages de déduction inchangés

La déduction pour investissement n'est pas vraiment une nouveauté. La déduction pour investissement ordinaire, consiste en une déduction permanente de 8% sur la valeur d'acquisition des investissements. La déduction s'applique aux petites entreprises (définition art. 15 C.Soc.). La déduction est 'en une fois' pour l'année durant laquelle l'investissement a été fait et ne peut pas être étalée. La déduction pour investissement n'est pas cumulable avec la déduction pour les intérêts notionnels. La partie non-utilisée de la déduction pour investissement ordinaire (c'est-à-dire non-majorée), peut être transférée à l'exercice fiscal suivant uniquement.

Il existe des déductions pour investissement majorées pour des investissements spécifiques. Avant 2016, il existait déjà la déduction pour investissement majorée pour *les investissements économiseurs d'énergie, les investissements en sécurisation, les investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement, les brevets et les investissements en système d'extraction/épuration d'air dans l'horeca*. La liste a été complétée en 2015 par les *investissements numériques*. A partir de 2016, la liste comptera également *les investissements en moyens de production de produits de haute technologie*.

Bien que la plupart des déductions pour investissement majorées s'appliquent 'en une fois', la nouvelle déduction pour investissement en moyens de production de produits de haute technologie est étalée. En ce qui concerne les investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement, il est possible de choisir le mode d'application, c'est-à-dire, 'en une fois' ou étalée.

Le tarif de la déduction pour investissement 'en une fois' majorée, est de 13,5%, sauf pour les investissements en sécurisation pour lesquelles, le tarif est de 20,5%. La nouvelle déduction pour investissement en moyens de production de produits de haute technologie s'élève également à 20,5%. Les déductions pour investissement majorées ('en une fois' ou étalées) peuvent être combinées avec la déduction pour les intérêts notionnels et le montant de la déduction non déduit, est reportable sur les exercices suivants sans limite dans le temps.

Les déductions pour investissement majorées s'appliquent aussi bien aux petites entreprises qu'au grandes entreprises, sauf la déduction pour investissements numériques et les investissements en sécurisation, lesquelles s'appliquent uniquement aux petites entreprises.

Modification de l'obligation de déclaration des paiements vers des paradis fiscaux

Les assujettis soumis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents (sociétés), sont obligés de déclarer annuellement les paiements fait directement ou indirectement à des personnes établis dans un paradis fiscale, atteignant le montant minimum de 100.000 euros. Dorénavant, sont en effet visés les paiements (directs ou indirects) effectués, non seulement à des *personnes*, mais aussi à des établissements stables qui sont établis dans un paradis fiscal, sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus par une de ces

personnes ou établissements stables, ou sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus auprès d'établissements de crédit établis ou avec établissement stable dans un paradis fiscal. Un paiement effectué vers l'établissement stable à Bahrain d'une société luxembourgeoise est donc désormais soumis à l'obligation de déclaration, même si cet établissement stable n'a, par définition, pas de personnalité juridique propre et que le bénéficiaire du paiement est établi dans un pays non visé. Il en va de même si le paiement est réalisé vers un compte ouvert auprès d'une banque ou de l'établissement stable d'une banque situé dans un paradis fiscal, même si le gestionnaire ou le titulaire de ce compte n'y a ni résidence, ni établissement stable. Les paiements ne figurant pas dans une déclaration (bien qu'ils auraient dû l'être), peuvent être non-admis fiscalement. Ces paiements peuvent également être rejetés lorsqu'il n'est pas prouvé qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères ou lorsque les paiements sont faits à des structures artificielles. Les paradis fiscaux sont les pays que l'on peut retrouver dans la liste reprise dans l'article 179 de AR/CIR et dans la liste de l'OECD. En ce qui concerne cette dernière liste, il s'agit de pays *non-compliant*.

Versements anticipés

Le taux moyen de majoration de l'impôt dû pour les sociétés qui n'ont pas effectué suffisamment de versements anticipés en 2017 (exercice d'imposition 2018), s'élève à 2,25% pour 2017. Pour l'exercice d'imposition 2018, les versements anticipés qui doivent être effectués (afin d'éviter un accroissement) sont les suivants :

- Pour le premier trimestre : le 10 avril 2017 au plus tard ;
- Pour le deuxième trimestre : le 10 juillet 2017 au plus tard ;
- Pour le troisième trimestre : le 10 octobre 2017 au plus tard ;
- Pour le quatrième trimestre : le 20 décembre 2017 au plus tard.

Les avantages qui viennent en déduction de la majoration (sans pour autant se transformer en *bonification*) sont les suivants : 3% (VA1), 2,5% (VA2), 2% (VA3) et 1,5% (VA4).

Des règles spéciales sont d'application lorsque l'année comptable ne coïncide pas avec l'année calendrier.

Bruxelles, 7 juillet 2017

Vandendijk & Partners, avocats