

Cour des comptes

Réforme de l'impôt des sociétés

Loi du 24 décembre 2002

Évaluation de la neutralité budgétaire

Rapport relatif à la méthode d'évaluation

Rapport adopté en assemblée générale du 6 juillet 2005

TABLE DES MATIERES

1. Introduction
2. Mission de la Cour des comptes et collaboration avec l'administration
3. Mesures prévues dans la réforme et évaluation ex ante de la neutralité budgétaire
4. Méthode d'évaluation initiale
5. Définition et critère de la neutralité budgétaire
6. Vérification du critère de la neutralité
7. Taux applicables
8. Modèle macroéconomique de l'impôt des sociétés
9. Calcul des effets des mesures
10. Mise en œuvre de l'évaluation

ANNEXES

Fiches techniques des mesures prévues dans le cadre de la réforme

Fiches techniques des mesures prévues hors réforme

Liste des lois et réglementations entrant en vigueur après l'exercice d'imposition 2004 en matière d'impôt des sociétés.

1 Introduction

La loi du 24 décembre 2002 *modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale* a chargé la Cour des comptes d'une mission d'évaluation de la neutralité budgétaire des mesures prévues dans la réforme fiscale.

La réforme de l'impôt des sociétés consiste, d'une part, en une série de mesures de réduction de l'impôt, la principale concernant la réduction des taux d'imposition, et, d'autre part, en un certain nombre de mesures destinées à compenser les effets de la diminution de l'impôt. Ces mesures *compensatoires* sont, le plus souvent, des mesures d'augmentation de l'impôt ; elles concernent en effet, par exemple, des limitations ou des réductions de déductibilités existantes. A celles-ci s'ajoutent des mesures compensatoires qui n'affectent pas l'impôt des sociétés même, mais qui donnent effectivement lieu à une augmentation des recettes (les 10 % de précompte mobilier appliqué aux boni de liquidation par exemple).

Une *évaluation ex ante* comportant un calcul des effets des différentes mesures avait été joint au projet de la loi de réforme afin d'étayer la neutralité budgétaire au moyen de données chiffrées.

Au moment des débats parlementaires concernant le projet de loi, la Cour des comptes avait déjà conçu une méthode d'évaluation de la neutralité budgétaire qui a servi de base à l'exposé de M. le Conseiller de FAYS durant l'audition en commission des Finances et du Budget.

Après examen et concertation avec le SPF Finances, il est toutefois apparu que cette méthode d'évaluation, basée sur les données censées pouvoir être puisées dans les déclarations fiscales, n'était que partiellement utilisable, nombre de ces données n'étant pas disponibles. Il s'est, dès lors, avéré que, pour certaines mesures – et malheureusement pas des moindres –, on serait réduit à se baser sur des calculs semblables à ceux de l'*évaluation ex ante*, qui sont des approximations assez rudimentaires.

L'évaluation de la neutralité budgétaire sur la base d'une simple comparaison entre les mesures de réduction de l'impôt et les mesures compensatoires, risquait toutefois, en raison des incertitudes qui pèseraient sur les montants constitutifs, d'engendrer un résultat impossible à apprécier et une absence de décision.

La Cour a, dès lors, développé, en collaboration avec l'administration, une méthode d'évaluation plus adaptée. Cette méthode ne pourra, certes, se prévaloir du degré d'exactitude initialement préconisé, mais permettra, par contre, d'apprécier quelque peu la validité du résultat de l'évaluation.

La méthode repose tout d'abord sur la vérification de la neutralité budgétaire en termes de produits de l'impôt, c'est-à-dire que seules les mesures de réduction et d'augmentation de l'impôt sont envisagées. Cette vérification se déroule en deux temps indépendants l'un de l'autre. Une première vérification compare le produit de l'impôt obtenu avec le régime de la réforme à celui qui aurait été réalisé en l'absence de réforme et dont le calcul sera effectué sur la base d'un modèle macroéconomique de l'impôt des sociétés. Une deuxième vérification examine les effets des mesures d'augmentation de l'impôt par rapport à ceux des mesures de diminution d'impôts.

Si les deux vérifications donnent un résultat comparable, ce dernier pourra être considéré comme fiable et, il conviendra d'y ajouter, pour l'évaluation finale de la neutralité budgétaire, les effets des mesures d'augmentation des recettes.

Par contre, dans le cas, qu'on ne peut entièrement exclure, où les résultats ne seraient pas comparables, ou seraient même contradictoires, il sera impossible d'émettre un avis sur la neutralité. L'impossibilité d'une évaluation resterait néanmoins démontrable de manière documentée.

La méthode d'évaluation exposée dans le présent rapport a été élaborée en concertation permanente et en collaboration avec le SPF Finances. Le mode de calcul des effets des mesures, ainsi que les données chiffrées et les effets calculés que le SPF Finances doit fournir à la Cour, ont été repris dans la note du 15 juin 2005 du fonctionnaire de contact délégué, M. Philippe Jacquij, Administrateur des grandes entreprises.

Dans le texte du rapport sont principalement exposés les concepts, les raisonnements, les grandeurs et les égalités sur lesquels se base la méthode d'évaluation, ainsi que les incertitudes entourant cette méthode.

Une annexe reprend, pour chaque mesure, une fiche technique qui, outre un bref rappel de la réglementation concernée, décrit les aspects de technique fiscale, le calcul des effets ainsi que les variables et données à utiliser dans ce cadre. Enfin, la fiche technique commente, le cas échéant, le calcul des effets et également ses limitations et ses imperfections.

2 Mission de la Cour des comptes et collaboration avec l'administration

La mission de la Cour des comptes est définie comme suit à l'article 35 de la loi du 24 décembre 2002 : "La Cour des comptes est chargée de réaliser une évaluation des conséquences budgétaires des mesures contenues dans la présente loi en vue de garantir la neutralité budgétaire".

Cette mission a été précisée dans l'exposé des motifs afférent au projet de loi¹ et lors de l'audition en commission des Finances et du Budget². C'est ainsi que la Cour est appelée non seulement à évaluer la neutralité de la réforme, mais également à affiner son analyse de manière à identifier les mesures qui, le cas échéant, ne généreraient pas l'effet escompté.

Il y est également précisé que l'évaluation de la réforme budgétaire, qui est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2004, sera effectuée pour les exercices d'imposition 2004-2005 et qu'un premier rapport d'évaluation ne pourra pas être présenté avant le 2ème semestre de l'année 2005.

Il a également été souligné dès le départ, que, pour exercer sa mission, la Cour des comptes est tributaire de la collaboration de l'administration : les services de l'administration fiscale sont tenus de fournir à la Cour, sous la responsabilité du ministre des Finances, toutes les données pertinentes dont ils disposent pour permettre l'évaluation; ces données devant être collectées en temps opportun et préalablement analysées.

La collaboration avec l'administration a également été indispensable pour l'élaboration de la méthode d'évaluation. M. Philippe Jacquij, Administrateur des grandes entreprises, désigné fonctionnaire de contact délégué³, a présidé plusieurs réunions des membres du personnel de la Cour et des représentants du SPF Finances. En outre, de nombreuses réunions ont été tenues avec les spécialistes des services concernés (AFER, AAF, Services du budget, des recettes fiscales et des statistiques, Cellule nationale de recouvrement, Task Force anti-fraude).

Cette collaboration ne s'est pas limitée à dresser un inventaire des données nécessaires à l'évaluation. Les calculs des effets ont eux aussi été mis au point de commun accord avec l'administration. En particulier, le Service d'études et de documentation du SPF Finances s'est chargé d'établir le modèle macroéconomique de l'impôt des sociétés.

Les principales étapes du développement de la méthode d'évaluation ont été expliquées dans quatre notes de l'administration, datées des 23 janvier, 30 mars, 15 décembre 2004 et 15 juin 2005. Dans cette dernière note, l'administration approuve la méthode d'évaluation notamment en ce qui concerne les données à produire et le mode de calcul des effets des mesures.

¹ Doc 50 1918/001, pp. 77-79.

² Doc 50 1918/006, pp. 11-17.

³ Lettre du ministre des Finances du 09.10.2003.

3 Mesures prévues dans la réforme et évaluation *ex ante* de la neutralité budgétaire

Le tableau ci-après donne un aperçu des mesures. Leur énumération⁴ et leurs effets chiffrés sont tirés d'un tableau similaire de l'évaluation *ex ante*⁵. L'avant-dernière colonne présente l'effet de chaque mesure en pourcentage de l'estimation totale des mesures de réduction d'impôt ou des mesures compensatoires ; dans la dernière colonne, l'effet de chaque mesure est exprimé en pourcentage du produit total de l'impôt des sociétés⁶.

(données de l'exercice d'imposition 2000)

(en milliers d'euros)

	Mesures de diminution d'impôts	Effet	% de l'effet total	% du produit
1	Diminution du taux de base et du taux progressif réduit	1.103.126	92,13 %	12,78 %
2	Réserve d'investissement PME	89.242	7,45 %	1,03 %
3	Dispense de majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de paiements anticipés les trois premières années	4.958	0,42 %	0,06 %
	Effet total des mesures d'allègement	1.197.326	100,00 %	13,87 %
	Mesures compensatoires			
4	ASBL (requalification en impôt des sociétés)	24.789	2,07 %	0,29 %
5	Lutte contre les abus de la personnalité morale	14.874	1,24 %	0,17 %
6	Lutte contre les sociétés de liquidités	14.874	1,24 %	0,17 %
7	Suppression du tarif ¼ pour les bénéficiaires provenant de pays sans convention	20.005	1,67 %	0,23 %
8	Non déductibilité de certains impôts régionaux	96.678	8,07 %	1,12 %
9	10 % de précompte mobilier sur les boni de liquidation	123.947	10,35 %	1,44 %
10	Non-déductibilité des pertes de l'année sur le bénéfice provenant d'avantages anormaux et favorables	61.973	5,17 %	0,72 %
11	Modification des règles d'amortissement pour les entreprises non PME	525.534	43,86 %	6,09 %
12	Modification du régime des revenus définitivement taxés (RDT)	278.236	23,22 %	3,22 %
-	Autres mesures compensatoires (p.m.) ⁷	37.184	3,11 %	0,43 %
	Effet total des mesures compensatoires	1.198.094	100,00 %	13,88 %

La loi de réforme contient des mesures qui influencent directement l'impôt des sociétés à savoir les mesures de réduction de l'impôt (mesures 1, 2 et 3) et les mesures compensatoires d'augmentation de l'impôt (mesures 4, 6, 7, 8, 10, 11 et 12). La loi contient également des mesures qui n'influencent pas l'impôt même, mais qui contribuent à une augmentation des recettes : il s'agit des mesures compensatoires d'augmentation des recettes (mesure 5, *lutte contre les abus de la personnalité morale* ; mesure 6, *lutte contre les sociétés de liquidités* (partiellement)⁸ et mesure 9, *10% de précompte mobilier sur les boni de liquidation*⁹).

⁴ Le contenu des mesures est décrit dans les fiches techniques (numérotées conformément à la première colonne).

⁵ Il s'agit de l'évaluation du gouvernement annexée au Rapport de la commission des Finances et du Budget, Doc 50 1918/006, p. 112.

⁶ Celui-ci s'élève à 8.631.513 milliers d'euros pour l'exercice d'imposition 2000. Source: Rapport annuel 2002 du SPF Finances, tableau n° 70, p. 112.

⁷ Le montant de 37.184 est issu de l'addition des postes 6 et 11 du tableau *ex ante*.

⁸ L'effet de cette mesure est composé des recouvrements d'impôts enrôlés dans le passé (effet d'augmentation des recettes), mais aussi d'impôts nouvellement enrôlés (effet d'augmentation de l'impôt).

⁹ Ce précompte mobilier ne relève pas de l'impôt des sociétés proprement dit. La société résidente distributrice retient le précompte mobilier lors de l'attribution ou de la mise en paiement des boni de liquidation, le déclare et en verse le montant au Trésor. De son côté, le bénéficiaire des boni de liquidation, lorsqu'il s'agit d'une société, impute le précompte mobilier sur l'impôt des sociétés définitivement dû. Les années de la déclaration et de l'imputation peuvent dès lors différer.

Dans l'évaluation *ex ante*, les effets des mesures sont effectivement calculés, soit en termes de produits de l'impôt résultant des enrôlements d'un exercice d'imposition, soit en termes de recettes réalisées au cours d'une année budgétaire. Pour évaluer la neutralité budgétaire, les produits de l'impôt d'un exercice d'imposition ont dès lors été ajoutés aux recettes d'une année budgétaire.

L'évaluation *ex ante* incluait également deux mesures, mentionnées dans le tableau, pour mémoire, à la ligne *Autres mesures compensatoires : Fin de certaines mesures de faveur du passé et Introduction d'un système d'extraction de données concernant les contrôles TVA*. Ces mesures n'entreront, toutefois, pas en considération dans l'évaluation. En effet, l'extinction de mesures du passé ne figure pas parmi les mesures prévues dans la réforme (l'extinction interviendrait également en l'absence de réforme). Il en va de même du système d'extraction de données concernant les contrôles TVA, qui est sans effet sur l'impôt des sociétés¹⁰.

Quelques constatations quantitatives ressortent également du tableau des mesures.

L'effet total estimé de la réforme, soit en plus soit en moins, s'élève à environ 14% du produit de l'impôt des sociétés, mais seule la moitié des mesures a un effet excédant 1% du produit.

Le poids relatif des mesures dans le montant total des mesures de réduction de l'impôt ou des mesures compensatoires est proportionnellement fort différent. Il est dès lors possible que la marge d'erreur de l'effet d'une mesure puisse être plus importante que l'effet même de certaines autres mesures¹¹. La fiabilité d'une telle évaluation est dès lors particulièrement tributaire de l'exactitude avec laquelle les postes importants peuvent être établis.

Enfin, en ce qui concerne les mesures compensatoires, la part des mesures d'augmentation de l'impôt représente quelque 88 %, alors que celle des mesures d'augmentation des recettes intervient pour 12 %.

Remarque

Depuis les mesures prévues par la loi de réforme du 24 décembre 2002, d'autres mesures concernant l'impôt des sociétés sont également entrées en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2004. Il va de soi que ces *mesures hors réforme* sortent du cadre de l'évaluation de la neutralité. Pour les neutraliser, il est malgré tout nécessaire d'en mesurer les effets (cf. point 6). Des fiches techniques ont dès lors également été établies pour ces mesures et sont jointes en annexe.

¹⁰ Ce qui fut confirmé au cours de l'audition en commission des Finances et du Budget, Doc 50 1918/006, p. 15.

¹¹ Ainsi, au cas où l'effet de la mesure 11, *Modification des règles d'amortissement pour les entreprises autres que PME*, pourrait être estimé avec une marge d'erreur de 5 %, la marge d'erreur s'élèverait alors à (5 % x 43,86 %), soit 2,19 % du montant total des mesures compensatoires.

4 Méthode d'évaluation initiale

La méthode d'évaluation initiale a servi de fil conducteur durant l'audition de M. le Conseiller de FAYS en commission des Finances et du Budget.

Cette méthode d'évaluation s'appuyait sur le fait que la déclaration à l'impôt des sociétés ne se limite pas à reprendre toutes les données nécessaires, mais produit aussi le calcul même de l'impôt des sociétés.

En effet, la *base imposable* est calculée dans la déclaration par le biais des "six opérations", en s'appuyant sur les données détaillées fournies par la société. Ces données et les montants calculés sont, chacun, mentionnés dans la déclaration avec un numéro de code d'identification¹².

Sauf pour la deuxième, les six opérations consistent en des additions et soustractions successives, ainsi qu'il ressort du schéma ci-après. (Pour des raisons de commodité, la deuxième opération, qui ne fait que ventiler le résultat de la première en fonction de son origine, belge ou étrangère, n'est pas prise en considération).

1	Bénéfices réservés imposables (calculés au cadre I de la déclaration) + dépenses non admises (calculées au cadre II de la déclaration) + dividendes distribués (calculés au cadre III de la déclaration) = bénéfices de la période imposable
3	Les bénéfices de la période imposable sont diminués des – éléments non imposables
4	Le résultat après la troisième opération est diminué des – revenus définitivement taxés (RDT) et des revenus mobiliers exonérés
5	Le résultat après la quatrième opération est diminué des – pertes antérieures
6	Le résultat après la cinquième opération est diminué de la – déduction pour investissement
Base imposable = (1) – (3) – (4) – (5) – (6)	

L'impôt lui-même est obtenu en appliquant le taux d'imposition à la base imposable¹³.

Les données étant identifiées dans la déclaration par leur code, chaque modification d'une donnée – par exemple, à la suite d'une mesure prévue par la réforme – pourra être retrouvée dans la déclaration. En outre, en raison du calcul linéaire progressif de la base imposable, le montant de la modification produira un effet de même sens.

Exemples :

- A la suite de l'application de la mesure 8, *non déductibilité de certains impôts régionaux*, le montant de cet impôt régional sera repris dans les dépenses non admises au cadre II, de sorte que le montant total des dépenses non admises dans le cadre de la première opération et la base imposable augmenteront.
- L'application de la mesure 12, *Modification du régime des revenus définitivement imposés*, a pour conséquence la réduction de la déductibilité dans le cadre de la quatrième opération et l'accroissement parallèle en base imposable.

¹²C'est ainsi, par exemple, que les différentes dépenses non admises portent les numéros de code 028 à 042, le montant total des dépenses non admises le numéro de code 044 et la base imposable le numéro de code 102.

¹³ Il s'agit soit du *taux de base*, c'est-à-dire un pourcentage uniforme, soit du *taux réduit progressif*, c'est-à-dire des pourcentages croissants appliqués respectivement aux tranches constituant la base imposable.

La méthode d'évaluation initiale partait, ensuite, de l'idée qu'il en résulterait en quelque sorte une "double" déclaration, les données *telles qu'elles auraient existé en l'absence de la réforme* (ou la différence avec les données telles qu'elles auraient existé) pouvant également être déduites de la déclaration. Cette approche aurait, dès lors, permis de calculer la base imposable avant et après réforme et d'en déterminer la différence exacte. Elle aurait également permis de calculer l'effet sur la base imposable de chaque mesure, par le biais de sa localisation dans la déclaration.

Cette méthode idéale de double déclaration ne s'est, toutefois, pas avérée réalisable. Selon l'administration, des obstacles tant légaux que pratiques s'y opposaient. Il s'ensuit que, les données *telles qu'elles auraient été avant la réforme* n'auraient généralement pas été disponibles. La solution, envisagée un moment, de récolter ces données par le biais des contrôles (pour autant qu'elle eût été possible), n'aurait pas davantage été praticable selon l'administration en raison de la charge de travail supplémentaire qu'elle aurait entraînée.

L'impossibilité de reconstituer sur la base des déclarations la situation *telle qu'elle aurait été en l'absence de la réforme* existe, non seulement en premier ressort, pour la base imposable, mais aussi pour quelques unes des principales mesures compensatoires, à savoir les mesures 11, *Modification des règles d'amortissement pour les entreprises non PME*, et 12, *Modification du régime des revenus définitivement taxés* qui représentent 67 % du montant total.

En ce qui concerne les effets des mesures compensatoires précitées, force était donc de recourir aux calculs de l'évaluation *ex ante*, qui sont fondés sur des données macroéconomiques, des montants moyens et des hypothèses, certes sans doute plausibles, mais difficilement vérifiables.

Il est dès lors clair qu'en se limitant, comme dans l'évaluation *ex ante*, à la confrontation entre les mesures de réduction de l'impôt et les mesures compensatoires, le résultat serait incertain, les effets des principales mesures ne pouvant être calculés que par approximation et avec une marge d'erreur difficile à estimer.

Pour pallier cette lacune, il a été développé une méthode d'évaluation adaptée, qui est décrite ci-après. Les éléments utilisables de la méthode d'évaluation initiale¹⁴ et les calculs *ex ante* ont été conservés.

¹⁴ Par exemple, pour les mesures pour lesquelles un nouveau code spécifique a pu être introduit dans la déclaration.

5 Définition et critère de la neutralité budgétaire

La loi de réforme prévoit des mesures de réduction de l'impôt, des mesures compensatoires d'augmentation de l'impôt et des mesures compensatoires d'augmentation des recettes. Dans l'évaluation *ex ante*, la neutralité budgétaire de la réforme est assimilée à un équilibre entre les effets des mesures de réduction de l'impôt et ceux des mesures compensatoires.

Quoiqu'à première vue, cette optique semble aller de soi, quelques problèmes se posent, toutefois, quant aux modalités concrètes de cet équilibre. Pour le principal effet tout d'abord, l'effet tarifaire, pour lequel la différence entre les taux anciens et nouveaux doit être appliquée à une base imposable, la question se pose de savoir s'il s'agit de la base dans le nouveau régime ou celle qui aurait existé si le régime était resté inchangé. Ensuite, comme déjà signalé au point 3, pour calculer les effets des mesures compensatoires, l'évaluation *ex ante* additionne les produits d'un exercice d'imposition et les recettes d'une année budgétaire. Les produits d'un exercice d'imposition étant perçus durant plusieurs années budgétaires et, inversement, les recettes d'une année budgétaire concernant plusieurs exercices d'imposition, il ne semble pas d'emblée évident d'additionner ces grandeurs de type différent¹⁵.

En raison des imprécisions contenues dans la formule d'équilibre de l'évaluation *ex ante*, une nouvelle approche d'évaluation est adoptée. Dans une première phase, il est fait abstraction des mesures d'augmentation des recettes et une définition générale de la neutralité budgétaire est utilisée afin de déterminer un critère vérifiable de la neutralité de la réforme de l'impôt des sociétés proprement dite, à savoir des mesures de réduction et d'augmentation de l'impôt. Les effets des mesures d'augmentation des recettes sont ensuite pris en compte.

A défaut d'une disposition légale plus précise, c'est la définition générale suivante de la neutralité budgétaire qui est utilisée dans la méthode adoptée: la réforme est budgétairement neutre si les recettes réalisées durant une année budgétaire donnée dans le régime de la réforme (nouveau régime d'impôt) sont égales aux recettes qui auraient été réalisées durant cette même année si la réforme n'était pas intervenue (à régime d'impôt inchangé).

Il importe de souligner que la comparaison entre le régime d'impôt nouveau et le régime d'impôt inchangé est effectuée pour une même année budgétaire. La neutralité n'est, donc, pas évaluée en comparant les recettes de deux années budgétaires successives, l'une avant et l'autre après la réforme¹⁶. En effet, une telle évaluation serait faussée par des éléments susceptibles de fluctuer d'une année à l'autre, comme l'inflation et la conjoncture. Pour des raisons identiques, il n'est donc pas davantage possible de mesurer la neutralité en se basant sur l'évolution des paiements anticipés en matière d'impôt des sociétés¹⁷.

La définition permet ensuite de déduire un critère de neutralité exprimé en termes de produits de l'impôt d'un exercice d'imposition.

Les recettes réalisées au cours d'une année budgétaire sont constituées des produits d'impôts issus de différents exercices d'imposition. Ainsi, les recettes de l'année budgétaire 2004 sont constituées des produits issus des exercices d'imposition 2004, 2003 et antérieurs.

¹⁵ L'évaluation *ex ante* n'apporte aucune solution en la matière, ce qui n'était d'ailleurs pas exigé, cette évaluation n'ayant été réalisée qu'à titre indicatif, sur la base de données antérieures à la réforme et en ne visant que des ordres de grandeur.

¹⁶ Par conséquent, les expressions régime *nouveau* et régime *inchangé* n'expriment pas un ordre chronologique, mais se réfèrent aux situations *avec* et *sans* application de la réforme fiscale.

¹⁷ De surcroît, ces recettes peuvent aussi fluctuer fortement du fait que les très grandes sociétés, qui représentent plus de 90 % des paiements, sont susceptibles de moduler parfois leurs versements anticipés en fonction de leurs objectifs propres.

Les recettes de l'année budgétaire 2004, en régime d'impôt inchangé, peuvent être exprimées par la formule suivante :

$$\text{Recettes}_{\text{inchangé}} = p \times \text{Prod}_{\text{inchangé}} + Q$$

Dans laquelle : p = le taux de perception du produit de l'exercice d'imposition 2004
 $\text{Prod}_{\text{inchangé}}$ = produit de l'exercice d'imposition 2004 en régime fiscal inchangé
 Q = produit perçu des exercices d'imposition 2003 et antérieurs

La réforme proprement dite de l'impôt des sociétés n'ayant pas d'incidence sur la perception de l'impôt, le taux de perception p reste inchangé tout comme Q , étant donné que l'exercice d'imposition 2004 constitue le premier exercice d'application de la réforme. Les recettes de l'année budgétaire 2004 dans le régime de la réforme peuvent, donc, s'écrire comme suit :

$$\text{Recettes}_{\text{nouveau}} = p \times \text{Prod}_{\text{nouveau}} + Q$$

Il sera satisfait à la neutralité budgétaire telle que définie plus haut si

$$\text{Prod}_{\text{nouveau}} = \text{Prod}_{\text{inchangé}}$$

Autrement dit, lorsque le produit de l'exercice d'imposition 2004 est identique en régime fiscal nouveau et en régime inchangé.

Le raisonnement peut aisément être étendu aux années suivantes. Durant l'année budgétaire 2005, il sera satisfait à la neutralité budgétaire si le produit de l'exercice d'imposition 2005 reste identique en régime fiscal nouveau et en régime inchangé. Le critère de neutralité budgétaire est, donc, valable pour chaque exercice d'imposition.

Avant de mettre au point le critère de neutralité, il convient d'encore apporter une précision en ce qui concerne $\text{Prod}_{\text{nouveau}}$, le produit obtenu dans le nouveau régime d'impôt. Comme signalé au point 3 in fine, outre les mesures prévues dans la loi de réforme, des *mesures hors réforme* entrent également en application à partir de l'exercice d'imposition 2004. Ces mesures hors réforme n'entrent pas dans le cadre de l'évaluation et leur effet ne peut donc pas intervenir dans la comparaison entre le produit dans le nouveau régime et celui obtenu dans le régime inchangé. Par conséquent, $\text{Prod}_{\text{nouveau}}$ représente le produit qui serait obtenu à la suite de la réforme, mais sans tenir compte des mesures hors réforme.

6 Vérification du critère de la neutralité

Le produit de l'impôt des sociétés est calculé en appliquant le taux d'imposition à la base imposable. Le critère de neutralité – le produit doit être identique dans le nouveau régime fiscal et dans le régime inchangé – peut, dès lors, être exprimé sous la forme de l'égalité de base suivante :

$$B_n \times t_n = B_i \times t_i$$

dans laquelle B_n et B_i représentent les bases imposables (additionnées pour toutes les sociétés) dans le régime fiscal nouveau et dans le régime inchangé et t_n et t_i les taux d'imposition nouveaux et anciens.

Pour vérifier le respect du critère de neutralité, c'est-à-dire pour vérifier si l'égalité de base est correcte, il est nécessaire de connaître les grandeurs B_n et B_i . Tel est le cas de la base imposable B_n ¹⁸, qui peut être déduite de la base imposable réellement constatée dans les déclarations (voir ci-après). Par contre, B_i , soit la base imposable dans le régime fiscal inchangé, est la grande inconnue, les déclarations ne fournissant pas d'information en la matière (cf. point 4).

Pour pouvoir, à la suite de l'abaissement du taux ($t_n < t_i$), satisfaire à l'égalité de base, la réforme introduit un certain nombre de mesures d'augmentation de l'impôt qui accroissent la base imposable, compensées par des mesures de réduction de l'impôt qui abaissent cette dernière.

Si B^+ = l'accroissement total de la base imposable et B^- = l'abaissement, le résultat obtenu est :

$$B_n = B_i + B^+ - B^-$$

ou encore :

$$B_i = B_n - B^+ + B^-$$

La substitution de B_i dans l'égalité de base en appliquant l'expression précédente donne le résultat suivant :

$$B_n \times t_n = (B_n - B^+ + B^-) \times t_i$$

Après le réarrangement des termes, on obtient l'égalité *détaillée*¹⁹, qui est la forme détaillée du critère de neutralité :

$$B^+ \times t_i = B_n \times (t_i - t_n) + B^- \times t_i$$

On reconnaît, en l'occurrence, la formule d'équilibre de l'évaluation *ex ante*, avec, dans le membre gauche, l'effet des mesures d'augmentation de l'impôt et, à droite du signe d'égalité, l'effet tarifaire et l'effet des mesures de réduction de l'impôt.

Nonobstant l'élimination de l'inconnue B_i , la vérification de l'égalité détaillée pose elle aussi des problèmes. En effet, la grandeur B^+ est composée d'accroissements de la base

¹⁸ Ainsi qu'il a été fait observer au point 5, le $Prod_{nouveau}$ représente le produit qui serait obtenu à la suite de la réforme, mais sans tenir compte des mesures hors réforme. Par analogie, B_n représente la base imposable obtenue à la suite de la réforme, mais sans tenir compte des mesures hors réforme.

¹⁹ Une forme équivalente de cette formule est $B^+ \times t_n = B_i \times (t_i - t_n) + B^- \times t_n$. Cette égalité comporte, toutefois, toujours l'inconnue B_i .

imposable – différence entre les éléments de la base dans le nouveau régime fiscal et dans le régime inchangé – découlant de mesures d'augmentation de l'impôt. Ainsi qu'exposé au point 4, cette différence peut, pour certaines mesures, être déduite des déclarations, mais il n'en va, malheureusement, pas ainsi pour les deux mesures les plus importantes, à savoir les mesures 11, *Modification des règles d'amortissement pour les entreprises non PME*, et 12, *Modification du régime des revenus définitivement imposés*, pour lesquelles il convient de s'en remettre à des calculs approximatifs. Si l'égalité détaillée peut alors effectivement être vérifiée, la fiabilité du résultat n'en reste pas moins incertaine.

Cette incertitude pourrait, toutefois, être levée si l'égalité de base pouvait, d'une manière ou d'une autre, être vérifiée. En effet, si deux vérifications du critère de neutralité, indépendantes l'une de l'autre²⁰, donnent un résultat similaire, il pourra être admis, avec une certitude raisonnable, que le résultat obtenu est fiable.

Il importe, par conséquent, de déterminer la grandeur B_i , à savoir la base imposable dans le régime inchangé. A cet effet, il sera recouru à un modèle macroéconomique de l'impôt des sociétés conçu spécifiquement dans ce but par le Service d'études et de documentation du SPF Finances. Ce modèle est commenté au point 8.

En ce qui concerne le membre gauche de l'égalité de base $B_n \times t_n$, il a été précisé ci-dessus qu'il représente le produit de l'impôt après la réforme, mais sans tenir compte des mesures hors réforme. Ce produit diffère du produit réel déterminé sur la base des déclarations, qui comprend l'effet des mesures hors réforme. Etant donné que les mesures hors réforme visent à abaisser la base imposable, l'effet total de celles-ci peut être écrit de la manière suivante : $- E^- \times t_n$, où E^- représente le montant positif de l'abaissement total de la base. Le produit réellement constaté après application de la réforme et des mesures hors réforme est, donc, le suivant :

$$\text{Produit réellement constaté} = B_n \times t_n - E^- \times t_n$$

Dans lequel $B_n \times t_n = \text{produit réellement constaté} + E^- \times t_n$

Considérant que $B_{\text{réel}}$ = la base imposable réellement déterminée à partir des déclarations, la formule sera la suivante :

$$B_n \times t_n = B_{\text{réel}} \times t_n + E^- \times t_n$$

et aussi $B_n = B_{\text{réel}} + E^-$

On remarquera que, pour la vérification de l'égalité de base, mais également de l'égalité détaillée (dans laquelle B_n intervient dans l'effet tarifaire), il est nécessaire de calculer les effets des mesures hors réforme. Celles-ci et leur calcul ont, dès lors, également été inventoriées²¹.

La substitution de $B_n \times t_n$ dans l'égalité de base et de B_n dans l'égalité détaillée donne :

$$B_{\text{réel}} \times t_n + E^- \times t_n = B_i \times t_i$$

$$B^+ \times t_i = [(B_{\text{réel}} + E^-) \times (t_i - t_n)] + B^- \times t_i$$

²⁰ Les vérifications sont d'autant plus indépendantes l'une de l'autre que les grandeurs ne comportent pas de grandeurs communes.

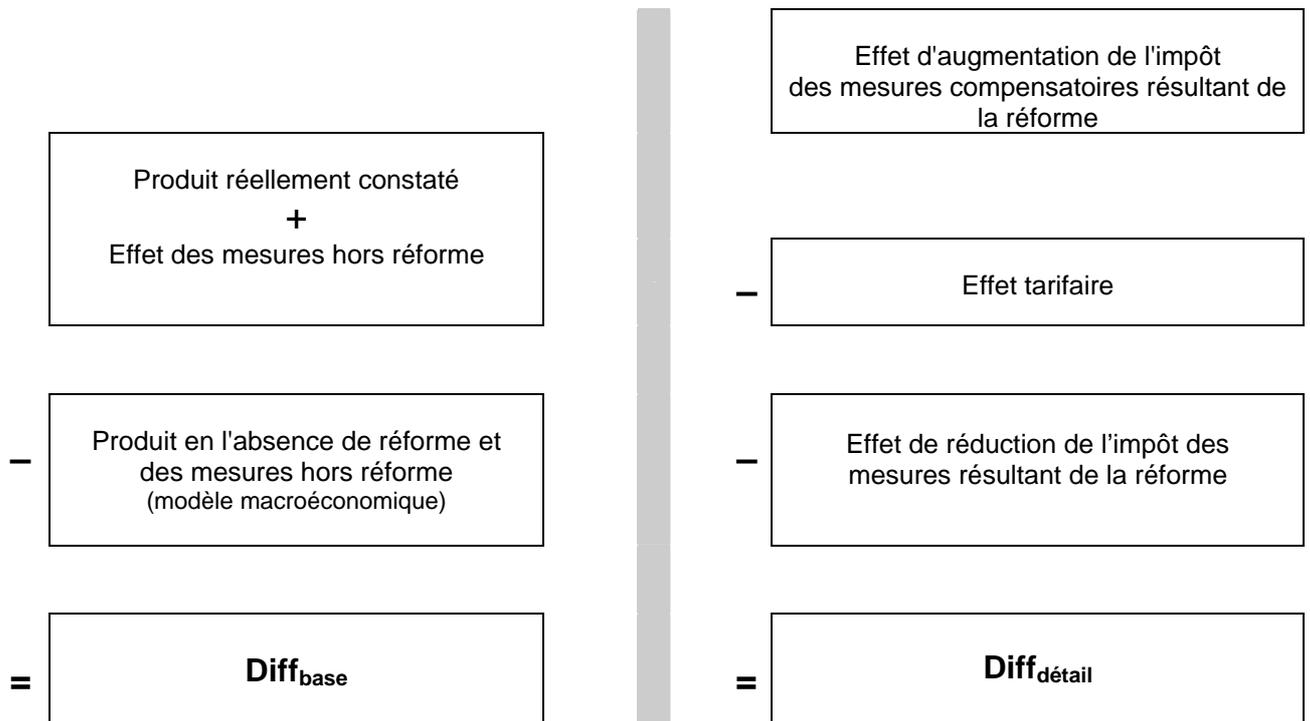
²¹ Cf. les fiches techniques jointes en annexe.

Dès lors qu'en principe, toutes les grandeurs des égalités peuvent être déterminées, il sera possible de procéder à la double vérification du critère de neutralité. Pour comparer les résultats de ces vérifications, il est plus commode de travailler avec les différences entre le membre gauche et le membre droit plutôt qu'avec les égalités mêmes :

$$\text{Diff}_{\text{base}} = [\mathbf{B}_{\text{réel}} \times t_n + \mathbf{E}^- \times t_n] - [\mathbf{B}_i \times t_i]$$

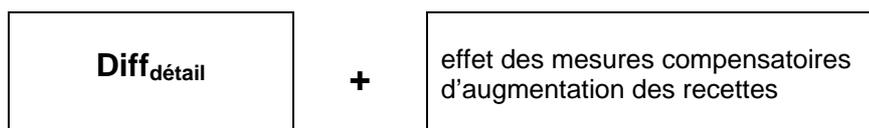
$$\text{Diff}_{\text{détail}} = [\mathbf{B}^+ \times t_i] - [(\mathbf{B}_{\text{réel}} + \mathbf{E}^-) \times (t_i - t_n)] - [\mathbf{B}^- \times t_i]$$

Chacune des grandeurs $\text{Diff}_{\text{base}}$ et $\text{Diff}_{\text{détail}}$ représente l'écart entre le produit avant réforme fiscale et le produit après réforme. Par souci de clarté, les calculs de ces grandeurs sont reproduits ici schématiquement :



Ainsi qu'il a été signalé plus haut, les valeurs ainsi calculées de $\text{Diff}_{\text{base}}$ et de $\text{Diff}_{\text{détail}}$ peuvent être considérées comme fiables à condition qu'elles soient comparables.

Si les valeurs obtenues sont comparables et fiables, le résultat $\text{Diff}_{\text{détail}}$ est pris en considération²². Pour obtenir l'évaluation définitive de la neutralité budgétaire destinée à prendre en compte toutes les mesures contenues dans la réforme, le résultat obtenu doit alors être augmenté de l'effet des mesures d'augmentation des recettes. Pour illustrer ceci schématiquement, le résultat déterminant final peut être représenté comme suit :



²² En effet, cette grandeur est constituée par les effets de la réforme fiscale et cette estimation est également censée être plus exacte que celle réalisée au moyen du modèle macroéconomique.

Ce résultat devrait tout d'abord permettre de se prononcer sur la neutralité budgétaire. Il sera ensuite possible, ainsi que prévu dans l'exposé des motifs de la loi de réforme, soit d'estimer la marge offerte pour une nouvelle réduction des taux si ce résultat est positif, soit, si au contraire, le résultat devait être négatif, de procéder à un examen des mesures compensatoires donnant éventuellement lieu à un rendement insuffisant.

Il n'est, toutefois, pas exclu que les valeurs obtenues de $\text{Diff}_{\text{base}}$ et de $\text{Diff}_{\text{détail}}$ ne soient pas comparables ou soient même contradictoires. Dans cette éventualité, il s'avérerait impossible de se prononcer de manière suffisamment certaine sur la neutralité budgétaire. La méthode d'évaluation ne pouvant être plus précise, la Cour des comptes devrait en conclure qu'elle ne peut se prononcer sur la base des données disponibles. L'analyse de la Cour se limitera, dans cette hypothèse, à fournir des informations documentées sur l'effet de chacune des mesures concernées.

Il convient enfin, d'évoquer l'effet de retour de la réforme cité notamment au cours de l'audition en commission des Finances et du Budget²³.

Cet effet de retour consiste en l'incidence positive que peut avoir la réforme sur l'activité économique. Sont visés le développement des créations et établissements de sociétés ainsi que l'augmentation des bénéficiaires et des bases imposables. L'effet de retour (en termes de produits d'impôt supplémentaires) découle donc d'un effet de masse, c'est-à-dire d'un accroissement de la base imposable totale.

La méthode d'évaluation ne traite toutefois pas cet effet de masse en tant que grandeur distincte²⁴. La raison en est qu'aussi bien l'effet de masse que la base imposable en régime inchangé et en l'absence de l'effet de masse, ne sauraient être mesurés ou calculés de quelque manière que ce soit. Au cas où elles auraient été introduites comme terme dans les égalités, ces grandeurs contiendraient une inconnue, de sorte qu'elles ne seraient plus vérifiables²⁵. Il est, par conséquent, impossible de réaliser une évaluation qui tienne explicitement compte de l'effet de masse. Par contre, l'effet de masse est partiellement exprimé dans les grandeurs B^+ et B^- , étant donné qu'elles seront plus élevées lorsque la masse imposable totale aura augmenté.

A cet égard, il peut encore être signalé que l'évaluation *ex ante* n'a pas non plus tenu compte d'un effet de retour.

²³ Cf. DOC 50 1918/006, p. 16.

²⁴ Cette situation est exprimée par la formule $B_n = B_i + B^+ - B^-$. L'écart entre B_n et B_i ne consiste que dans les accroissements B^+ et les abaissements B^- de la base imposable résultant de l'application du nouveau régime d'impôt au lieu de l'ancien.

²⁵ Dans ce cas, il aurait fallu écrire $B_n = B_o + \text{effet de masse} + B^+ - B^-$ et l'équation de base contiendrait l'inconnue B_o (à présent hors effet de masse) et l'équation détaillée l'effet de masse inconnu.

7 Taux applicables

Pour le calcul de $\text{Diff}_{\text{base}}$ et $\text{Diff}_{\text{détail}}$, un taux (t_n ou t_i) doit être appliqué aux bases imposables $B_{\text{réel}}$ et B_i ainsi qu'aux augmentations de base imposable de B^+ et aux réductions de base imposable de B^- et E^- .

L'impôt des sociétés utilise toutefois deux types de taux : pour les sociétés non PME, le *taux de base* uniforme est applicable; pour les PME²⁶, le *taux réduit progressif* est applicable, à savoir des taux croissants appliqués respectivement aux montants des tranches que comporte la base imposable.

Pour pouvoir appliquer le taux approprié, il s'impose de connaître la base imposable, l'augmentation ou la réduction, séparément pour les sociétés PME et les non PME, ainsi que la part de chaque tranche en ce qui concerne les PME.

Cette situation optimale apparaît, par exemple, dans le cas de $B_{\text{réel}}$, la base imposable réellement déterminée. Sur la base des données statistiques fiscales de l'exercice d'imposition 2004, la base imposable des sociétés PME et des non PME peut être déduite, ainsi que la part de chaque tranche²⁷ pour les PME.

Un calcul aussi détaillé n'est toutefois pas toujours possible. C'est ainsi que les augmentations et réductions de base imposable ne peuvent pas toujours être rapportées à une tranche. Pour les PME, le *taux réduit progressif moyen* (t_{rpm}) sera donc appliqué au montant total d'une augmentation ou d'une réduction de la base imposable. Ce taux réduit progressif moyen est obtenu en divisant le produit total de l'impôt des PME par la base imposable totale des PME.

$$t_{\text{rpm}} = \frac{\text{Prod}_{\text{pme}}}{B_{\text{pme}}}$$

Enfin, dans certains cas (pour B_i et certaines augmentations et réductions de la base imposable), seul le montant total (non-PME et PME) est connu. Le *taux moyen global* (t_{mg}) sera appliqué à ce montant. Ce taux moyen global est égal au produit total de l'impôt divisé par la base imposable totale.

$$t_{\text{mg}} = \frac{\text{Prod}_{\text{tot}}}{B_{\text{tot}}}$$

Les montants des produits et bases imposables utilisés pour l'obtention de ces taux moyens sont ceux de l'exercice d'imposition 2004 pour le nouveau régime d'impôt et de l'exercice 2003 pour le régime inchangé.

²⁶ Les PME sont des sociétés dont le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR et qui ne sont pas exclues de l'application des taux réduits sur la base d'une des causes d'exclusion énumérées à l'article 215, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992.

²⁷ La part d'une tranche est obtenue par sommation, pour toutes les PME, du montant de la tranche correspondante dont est composée leur base imposable.

8. Modèle macroéconomique de l'impôt des sociétés

En vue du calcul de $\text{Diff}_{\text{base}}$, il y a lieu de déterminer la base imposable (B_i) telle qu'elle eût existé en régime fiscal inchangé et en l'absence des mesures hors réforme.

Cette base imposable sera fixée à l'aide d'un modèle macroéconomique établi par le Service d'études et de documentation du SPF Finances.

Le modèle macroéconomique est un modèle statistique.

Sur la base de séries de données afférentes aux exercices d'imposition 1986 à 2002, un lien fonctionnel est tout d'abord établi entre, d'une part, certaines grandeurs intervenant dans les six opérations utilisées pour calculer la base imposable²⁸, et d'autre part, des grandeurs macroéconomiques telles que l'excédent brut d'exploitation, le produit intérieur brut, le rendement d'obligations linéaires (OLO) et le rendement du patrimoine propre des sociétés.

Concrètement, ce lien fonctionnel revêt la forme d'équations linéaires comportant comme variables dépendantes le logarithme des grandeurs des six opérations, comme variables indépendantes le logarithme des grandeurs macroéconomiques, et, pour le surplus, des coefficients fixes.

Ensuite, les valeurs réellement fixées, pour l'année des revenus (en l'occurrence, 2003), des grandeurs macroéconomiques seront introduites dans les équations et les grandeurs des six opérations seront calculées ; il en résultera le montant de la base imposable B_i pour l'exercice d'imposition (en l'occurrence, 2004).

La méthode statistique fournira également la marge d'erreur conjointement avec le montant de la base imposable.

Etant donné que le modèle macro-économique n'opère pas de distinction entre les PME et les sociétés non PME, il y a lieu d'appliquer le taux moyen global (t_{mg}) à la base imposable totale (B_i).

²⁸ Cf. point 4.

9 Calcul des effets des mesures

Les fiches techniques mentionnent pour chaque mesure la manière dont l'effet sera calculé : les grandeurs, les données et les raisonnements sur lesquels le calcul repose et, le cas échéant, les hypothèses ou les simplifications utilisées dans ce cadre. Elles indiquent également les limitations et les lacunes que présentent éventuellement les calculs.

Les données proviennent en grande partie des déclarations et des bordereaux de données, mais également d'autres déclarations fiscales (par exemple, le précompte mobilier) et de la globalisation des comptes annuels déposés à la centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique. Il est fait référence aux données provenant des déclarations par le biais du numéro de code²⁹. La mention "montant code xxx" renvoie à la somme des montants se référant à ce code pour toutes les sociétés ou un ensemble de sociétés concernés.

En l'absence de données disponibles, le calcul de certains effets se base sur des hypothèses (par exemple, relations supposées entre certaines grandeurs, estimations par raisonnement, marges de sécurité) ou ont fait l'objet de simplifications (par exemple, non-prise en considération de conditions d'application prévues par la réforme).

Les modes de calcul des effets peuvent être classés, par ordre décroissant de précision et de fiabilité, dans les catégories suivantes :

A	<ul style="list-style-type: none">➤ Basé sur des montants de code figurant dans les déclarations ou les bordereaux de données➤ Qui sont nécessaires pour déterminer l'impôt➤ Sans hypothèses ni simplifications
B	<ul style="list-style-type: none">➤ Basé sur des montants de code figurant dans les déclarations ou les bordereaux de données➤ Qui ne sont pas nécessaires pour déterminer l'impôt➤ Sans hypothèses ni simplifications
C	<ul style="list-style-type: none">➤ Basé sur des montants de code figurant dans les déclarations ou les bordereaux de données➤ Recours à des hypothèses ou à des simplifications
D	<ul style="list-style-type: none">➤ Basé sur d'autres données (données macro-économiques, moyennes, estimations)➤ Recours à des hypothèses ou à des simplifications
E	<ul style="list-style-type: none">➤ Pas de calcul possible

Comme mentionné au point 7, les taux appliqués sont aussi classés par ordre décroissant de précision :

1 = taux de base (t_b) et pourcentages exacts par tranche

2 = taux de base (t_b) et taux réduit progressif moyen (t_{rpm})

3 = taux moyen global (t_{mg}).

Enfin, pour donner une idée de la précision avec laquelle les effets des diverses mesures peuvent être calculés, la qualification du mode de calcul et du taux appliqué ont été repris dans les tableaux ci-dessous. Les mesures ont été regroupées en fonction du schéma de la méthode d'évaluation (point 6, p. 13) ; le numéro figurant dans la première colonne des tableaux fait référence aux fiches techniques.

²⁹ Les données figurant par code dans les déclarations des sociétés sont rassemblées dans une base de données à partir de laquelle les statistiques fiscales sont produites.

Mesures compensatoires d'augmentation de l'impôt- réforme

N°	$B^+ \times t_i$	Catégorie	Taux
4	ASBL (requalification en impôt des sociétés)	A	2
6	Lutte contre les sociétés de liquidités (produits par le biais d'un contrôle)	A	2
7	Suppression du tarif ¼ pour les bénéficiaires provenant de pays sans accord	B	2
8	Non déductibilité de certains impôts régionaux	A	2
10	Non-déductibilité des pertes sur avantages anormaux et favorables	A	2
11	Modification des règles d'amortissement pour les entreprises non PME	D	2
12	Modification du régime des revenus définitivement imposés	D	3

Effet tarifaire

N°	$(B_{réel} + E^-) \times (t_i - t_n)$	Catégorie	Taux
1	$B_{réel} \times (t_i - t_n)$ $E^- \times (t_i - t_n)$	A	1
		voir mesures hors réforme	

Mesures de diminution de l'impôt -réforme

N°	$B^- \times t_i$	Catégorie	Taux
2	Réserve d'investissement PME	B	2
3	Dispense de majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de paiements anticipés les trois premières années ³⁰	C	

Mesures compensatoires d'augmentation des recettes - réforme

N°		Catégorie
5	Lutte contre les abus de la personnalité morale	D
6	Lutte contre les sociétés de liquidités (perceptions)	A
9	10% de précompte mobilier sur les boni de liquidation : + montant brut du précompte mobilier - précompte mobilier déductible et remboursable	A C

Mesures hors réforme

N°	$E^- \times t_i$	Catégorie	Taux
1	Tax shelter	B	2
2	Réinvestissement des plus-values réalisées sur les véhicules professionnels	B	2
3	Navigation maritime : taxe au tonnage régime spécial d'option en matière d'amortissements ³¹ exonération pour les plus-values déduction pour investissement majorée	B	2
		A of E	2
		B	2
		C	2
4	Investissements en sécurisation	C	2
5	Renonciation à la perception du précompte mobilier sur les intérêts et les redevances	E	
6	Plan PC privé	D	3
7	Accueil des enfants de moins de 3 ans	A	2
8	Frais de restaurant	C	3

La Cour relève que les mesures les plus importantes (67 % des effets compensatoires reposent sur le régime des RDT et celui des amortissements) sont affectées d'un faible indice de fiabilité.

³⁰ L'effet négatif (minime) de la dispense de majoration d'impôt ne concerne pas en fait le calcul $B^- \times t_i$ et la comparaison entre $Diff_{base}$ et $Diff_{détail}$. Pour ne pas alourdir le schéma, cette mesure n'est toutefois pas traitée séparément mais son effet sera pris en considération lors de la détermination du résultat final.

³¹ Cet effet pourra être calculé si le nombre de dossiers se limite à une quinzaine.

10 Mise en oeuvre de l'évaluation

Il a été précisé dans l'exposé des motifs et au cours de l'audition en commission des Finances et du Budget que le premier rapport d'évaluation annuel de la Cour ne pourra être transmis qu'à partir du second semestre 2005.

Il a été convenu avec l'administration que, la première évaluation, qui concerne l'exercice d'imposition 2004, sera basée sur les chiffres indiquant la situation au 30 juin 2005 qui seront disponibles à partir du mois d'octobre 2005. Eu égard au délai d'imposition légal de trois ans, ces chiffres seront loin d'être complets et il sera nécessaire de procéder à une extrapolation de la situation qui prévaudra à la fin du délai d'imposition.

En ce qui concerne l'évaluation pour l'exercice d'imposition 2005, il y a lieu d'observer que la méthode d'évaluation actuellement proposée a été élaborée sur la base de la législation en vigueur pour l'exercice d'imposition 2004. De nouvelles mesures ou des adaptations de mesures existantes produisant leurs effets au cours de l'exercice d'imposition 2005 ou plus tard ont, toutefois, été introduites entre-temps ou seront instaurées³². Il s'agit, en l'occurrence, de mesures hors réforme, mais également de mesures qui peuvent interférer avec la loi de réforme.

La méthode d'évaluation devra être adaptée pour chacune de ces modifications, ce qui entraîne le risque que les effets ne pourront pas être mesurés ou, du moins, sans précision, compromettant ainsi la fiabilité de l'évaluation. Dans tous les cas, les évaluations annuelles successives de la neutralité budgétaire perdront fortement de leur pertinence à mesure que des modifications auront été apportées à la législation jusqu'à en être dénuées lorsque les mesures de la loi de réforme elles-mêmes se verront modifiées en tout ou en partie.

³² Voir liste ci-jointe des lois et des réglementations en matière d'impôt des sociétés qui entreront en vigueur après l'exercice d'imposition 2004.

Cour des comptes

Réforme de l'impôt des sociétés

Loi du 24 décembre 2002

Évaluation de la neutralité budgétaire

Fiches techniques des mesures concernées par la réforme de l'impôt des sociétés
(Mesures prévues dans le cadre de la réforme et mesures prévues hors réforme)

Adopté en assemblée générale du 6 juillet 2005

Abréviations

AFER : Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus

AAF : Administration des affaires fiscales

BNB : Banque nationale de Belgique

CBFA : Commission bancaire, financière et des assurances

QFIE : quotité forfaitaire d'impôt étranger

PME : petite et moyenne entreprise

PrM : précompte mobilier

RDT : revenu définitivement taxé

SPF : service public fédéral

t_b : taux de base

t_{rpm} : taux réduit progressif moyen

t_{mg} : taux moyen global

UE : Union européenne

I. MESURES PREVUES DANS LE CADRE DE LA REFORME

	2
1. Réduction du taux de base et du taux réduit progressif	5
2. La réserve d'investissement PME	7
3. Exonération de la majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés durant les trois premiers exercices comptables après la constitution (art. 218 CIR 1992	9
4. Le plan d'action visant à une meilleure perception de l'impôt des sociétés : le volet ASBL	10
5. Le plan d'action visant à une meilleure perception de l'impôt des sociétés : le volet abus de la personnalité morale	11
6. Le plan d'action visant à une meilleure perception de l'impôt des sociétés : le volet sociétés de liquidités	12
7. Abrogation du tarif limité au 1/4 de l'impôt pour les revenus étrangers issus des pays sans convention	13
8. Non déductibilité de certains impôts régionaux	14
9. Précompte mobilier de 10% sur le boni de liquidation	15
10. Non déductibilité des pertes de l'exercice	17
11. Adaptation du système d'amortissement pour les entreprises (hors PME)	20
12. Revenus définitivement taxés	23

II MESURES PREVUES HORS REFORME

	25
1. Tax shelter	26
2. Remploi de plus-values forcées ou volontaires sur des véhicules d'entreprise	27
3. Navigation maritime	28
4. Investissements en sécurisation	31
5. Renonciation à la perception du précompte mobilier sur les intérêts et les redevances alloués ou mis en paiement à des sociétés associées	32
6. Plan PC privé	33
7. Accueil d'enfants de moins de 3 ans	34
8. Frais de restaurant	35

I. MESURES PREVUES DANS LE CADRE DE LA RÉFORME

1. Réduction du taux de base et du taux réduit progressif

Description de la mesure

La loi de réforme du 24 décembre 2002 prévoit une réduction du taux de base et du taux réduit progressif de l'impôt des sociétés applicable dès l'exercice d'imposition 2004.

Le taux de base est ramené de 39% à 33% (hors « CCC », cotisation complémentaire de crise de 3 % du taux).

Le tarif de base est applicable, soit lorsqu'un plafond de bénéfices est dépassé (322.500 EUR) (art. 215, al.2 CIR 1992), soit lorsqu'une des conditions imposées par l'art. 215, al. 3 CIR 1992 n'est pas respectée.

Base imposable avant la réforme	Taux avant la réforme (hors CCC)	Base imposable après la réforme	Taux après la réforme (hors CCC)
> 323.750 euros	39%	> 322.500 euros	33%

La diminution du taux réduit progressif (art. 215 al. 2 CIR 1992) se présente comme suit :

Base imposable avant la réforme < 323.750 euros	Taux avant la réforme (hors CCC)	Base imposable après la réforme < 322.500 euros	Taux après la réforme (hors CCC)
0 – 25.000 euros	28%	0 – 25.000 euros	24,25%
25.000 – 89.500 euros	36%	25.000 – 90.000 euros	31%
89.500 – 323.750 euros	41%	90.000 – 322.500 euros	34,5 %

Méthodologie

Les bases imposables sont identifiées au code 102 des déclarations. Ces bases imposables sont, en cas d'application du taux réduit progressif, classées en fonction de la tranche de revenus dans laquelle elles s'insèrent.

L'effet négatif est mesuré en appliquant, au total de ces bases imposables, la différence ($t_0 - t_n$) entre les anciens (t_0) et les nouveaux taux (t_n). Cette application est effectuée en respectant le type de taux qui leur est applicable (PME et non PME).

Etant donné qu'il est procédé à l'addition des bases imposables résultant des impositions individuelles, ces bases contiennent également l'effet des mesures prises hors réforme applicables à l'exercice d'imposition 2004. Leur répercussion dans l'effet tarif doit donc être isolée.

Calcul

L'effet tarif est calculé comme suit :

$$(B_{\text{réel}} + E^-) * (t_0 - t_n)$$

Ou

$$(B_{\text{réel}}) * (t_0 - t_n) + E^- * (t_0 - t_n)$$

Où

$B_{\text{réel}}$: base imposable mesurée par l'addition des codes 102 des déclarations individuelles

E^- : diminutions de base imposable (diminution de la base en code 102) résultant de l'effet des mesures prises hors réforme

t_0 : taux de l'impôt en régime inchangé à savoir ceux de l'exercice d'imposition 2003. Lorsqu'ils s'appliquent à $B_{\text{réel}}$, il s'agit soit du taux réduit progressif t_{rp} , soit du taux de base t_b . Lorsqu'ils s'appliquent à E^- , il s'agit soit du taux réduit progressif moyen t_{rpm} , soit du taux moyen global t_{mg} ou du taux de base t_b en fonction de la mesure.

t_n : taux de l'impôt du nouveau régime à savoir ceux de l'exercice d'imposition 2004. Lorsqu'ils s'appliquent à $B_{\text{réel}}$, il s'agit soit du taux réduit progressif t_{rp} , soit du taux de base t_b . Lorsqu'ils s'appliquent à E^- , il s'agit soit du taux réduit progressif moyen t_{rpm} , soit du taux moyen global t_{mg} ou du taux de base t_b en fonction de la mesure.

Commentaire

Pour les bases concernées par le taux réduit progressif, le calcul sera effectué en tenant compte des trois tranches de revenus prévues par le Code des impôts sur les revenus et non sur la base des deux tranches retenues lors de l'évaluation ex ante. Le calcul du taux réduit progressif moyen t_{rpm} en sera plus correct.

2. La réserve d'investissement PME

Description de la mesure

Cette mesure prévoit, moyennant obligation d'investir et comptabilisation d'une réserve immunisée ad hoc, l'exonération de l'impôt des sociétés de 50% de l'accroissement des réserves imposables, avant constitution de la réserve d'investissement et avant adaptation de la situation de début des réserves ainsi qu'après certaines déductions¹.

Le résultat réservé imposable qui est, après diminution, pris en considération pour le calcul de la réserve d'investissement, est limité à 37.500 EUR par période imposable. Destinée à encourager l'autofinancement des PME, la mesure n'est applicable qu'aux sociétés bénéficiant des taux réduits (art. 215 al. 2 CIR 1992) dénommées PME dans le contexte de la loi de réforme.

La conservation de l'immunisation est soumise au respect des conditions d'obtention notamment à l'intangibilité comptable de la réserve (« condition d'intangibilité » de l'art. 190 CIR 1992). Cette réserve devient également intégralement imposable en cas de non investissement dans les trois ans d'un montant égal à la réserve d'investissement ou encore en cas d'aliénation de l'investissement requis moins de trois années après son acquisition.

Aucune des déductions prévues de la 3ème à la 6ème opération déterminant la base imposable ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie des bénéficiaires provenant du non-respect des dispositions en matière de réserve d'investissement (art. 207, al. 2 renvoyant aux art. 194quater, § 2, alinéa 4 et art.194quater, § 4 CIR 1992).

Méthodologie

La déclaration à l'impôt des sociétés prévoit les codes suivants :

cadre I. B h) code 308 : réserve d'investissement exonérée – situation de début des réserves

cadre I. B h) code 323 : réserve d'investissement exonérée – situation de fin des réserves

cadre IV, 4, a), 2°: code 063 : non-respect de l'obligation d'investir ou de la condition d'intangibilité relatives à la réserve d'investissement.

Calcul

L'effet négatif est mesuré comme suit :

L'accroissement de la réserve d'investissement des sociétés avec base imposable est déterminé par : (code 323 – code 308). Le taux réduit progressif moyen (t_{rpm}) est ensuite appliqué à ce résultat.

Commentaire

La déclaration de ce montant au cadre I,B des réserves exonérées n'a pas d'influence sur le calcul de l'impôt. Il s'ensuit qu'en pratique, un certain nombre d'entreprises ne remplissent pas ce cadre de la déclaration. Il pourrait dès lors en résulter une sous-évaluation de l'effet négatif. Les éclaircissements sur le calcul de la réserve d'investissement, prodigués par la circulaire Ci.RH.421/563.842 du 24 juin 2004, peuvent toutefois apporter une solution à cette situation. Par ailleurs, ainsi qu'indiqué ci-avant, le non-respect de condition d'intangibilité de l'article 190 CIR 1992 entraîne l'imposition. Il peut déjà être signalé que l'effet positif

¹ Le résultat réservé imposable de la période imposable est diminué des plus-values sur actions exonérées, de 25 % des plus-values sur véhicules automobiles, de l'éventuelle réduction du capital libéré, et de l'augmentation des créances de la société sur les personnes physiques qui détiennent des actions ou parts de la société ou sur celles qui exercent un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues.

subséquent pourra être calculé sur base du code 063 de la déclaration. De pareils cas ne devraient toutefois apparaître qu'à partir de l'exercice d'imposition 2005.

3. Exonération de la majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés durant les trois premiers exercices comptables après la constitution (art. 218 CIR 1992)

Description de la mesure

L'impôt des sociétés est en principe majoré en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés. La loi de réforme prévoit, pour les sociétés PME, une exonération de cette majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés durant les trois premiers exercices comptables après la constitution de la société.

Méthodologie

Le SPF Finances a prévu l'identification de ces sociétés au moyen d'un code (169) à compléter lors de l'encodage de la déclaration. Etant donné qu'en l'absence d'un calcul distinct pour chaque société concernée, le montant de la majoration exonérée n'est pas directement mesurable, la détermination de l'effet négatif sera effectuée sur la base de la majoration d'impôt subie par les sociétés PME.

Calcul

Mode de calcul de l'effet négatif :

Lorsque

A = total des bases imposables des déclarations reprises au code 169;

B = total des bases imposables des déclarations soumises au tarif réduit;

X = la majoration d'impôt qu'auraient subie les sociétés concernées en régime inchangé.

t_{rpm} = Taux réduit progressif moyen.

Z = total de la majoration d'impôt effectivement subie par les sociétés soumises au tarif réduit;

En se basant sur la présumée proportionnalité entre la majoration et la base imposable ($X / (Z+X) = A/B$), l'effet négatif peut être mesuré comme suit :

$$X = Z/(B-A) * A$$

Commentaire

Un calcul exact de l'effet négatif nécessiterait un calcul distinct par société identifiée au code 169. L'ampleur de la tâche rapportée au faible coût de la mesure (en l'occurrence 0,42 % des effets négatifs estimés) plaide en faveur d'une estimation au moyen de la formule reprise ci-avant.

4. Le plan d'action visant à une meilleure perception de l'impôt des sociétés : le volet ASBL

Description de la mesure

Ce domaine d'action concerne l'organisation et la coordination des mesures de contrôle qui ont pour objectif d'assurer l'assujettissement à l'impôt des sociétés des ASBL et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif mais qui, dans les faits, se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Méthodologie

Le service de contrôle compétent établira et communiquera à la Cour des comptes une fiche de résultats. Cette fiche de résultats permet de déterminer l'accroissement de la base imposable soumise à l'impôt des sociétés en distinguant la soumission au tarif de base et la soumission aux taux réduits.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

Augmentation de la base imposable soumise au taux de base : code 102 * t_b

Augmentation de la base imposable soumise aux taux réduits progressifs : code 102 * t_{rpm}

Commentaire

L'article 31 de la loi du 24 décembre 2002 qui prévoit le plan d'action vise davantage un renforcement du contrôle qu'un accroissement des perceptions.

Le montant des perceptions ne figureront pas sur les fiches et ne seront dès lors pas disponibles. L'effet positif sera donc ici également mesuré par l'accroissement du produit de l'impôt résultant du renforcement des contrôles.

En tenant compte d'une baisse subséquente du rendement de l'impôt des personnes morales, l'effet positif net peut être calculé par la différence entre l'impôt des sociétés dû et l'impôt des personnes morales dû. Ces données peuvent être extraites desdites fiches de résultats.

5. Le plan d'action visant à une meilleure perception de l'impôt des sociétés : le volet abus de la personnalité morale

Description de la mesure

L'article 31 de la loi du 24 décembre 2002 prévoit le renforcement de la lutte contre les abus de la personnalité morale. L'exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002 fait référence au Plan d'action du 26 mars 2001 du Commissaire du gouvernement, adjoint au ministre des finances.

La cellule anti-fraude, l'AAF, l'ISI, l'AFER et l'administration du recouvrement font état des abus suivants :

1. QFIE : quotité forfaitaire d'impôt étranger;
2. Les plus-values sur actions cédées à une société;
3. Les sociétés de liquidités
4. Les sociétés off-shore.

A la suite des contacts entre le SPF Finances et le Secrétaire d'Etat Jamar, il apparaît que les abus suivants sont visés :

1. Les sociétés off-shore;
2. Les faillites fictives des sociétés;
3. Les sociétés en perte ou sociétés dormantes;
4. Les sociétés de liquidités;
5. Les plus-values sur participations étrangères.

Méthodologie

Les données chiffrées en cause jusqu'à présent, ne concernent que la QFIE.

Etant donné que les contrôles relatifs aux abus en matière de QFIE ont été menés à leur terme, l'effet positif est exprimé en termes de recettes budgétaires.

Le renforcement de la lutte contre les abus de la personnalité morale est mesuré par les différences entre les recettes budgétaires des différentes années concernées.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

La recette budgétaire moyenne de 2003 à 2004 - la recette budgétaire moyenne de 1996 à 2002.

Commentaire

Le calcul présenté de l'effet du renforcement de la lutte contre les abus de la personnalité morale est incomplet. En fonction des possibilités, le SPF Finances présentera une évaluation de l'effet des autres mesures.

6. Le plan d'action visant à une meilleure perception de l'impôt des sociétés : le volet sociétés de liquidités

Description de la mesure

L'objectif du mécanisme de fraude consiste à vider une société de ses actifs en transférant dans une nouvelle société les activités de l'ancienne société (la société de liquidités). Une société de liquidités est par conséquent une société ne disposant plus que de liquidités résultant de la vente de son fonds de commerce. Afin de sortir les liquidités, les actionnaires rechercheront généralement un homme de paille (issu de l'étranger et hors d'atteinte de l'administration belge) chargé de racheter les titres au moyen des liquidités mêmes de la société. L'impôt sur les plus-values dégagées par la vente des actifs devient impossible à percevoir une fois que la société, dont le siège est transféré à une adresse postale, ne dispose plus de biens. Les mécanismes utilisés peuvent diverger mais ils conduisent au même résultat.

Une cellule nationale responsable du recouvrement des cotisations dites « sociétés de liquidités » a été mise en place à partir du 5 mai 2003 à l'occasion de la loi du 24 décembre 2002. Il existe également une « Task Force » pour les sociétés de liquidités chargée de la récolte, de la coordination et de l'analyse de l'information.

Méthodologie

Selon l'exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, l'intensification de la lutte contre les pratiques constatées dans le chef des sociétés de liquidités vise à la fois une meilleure perception de l'impôt et l'amélioration des méthodes de contrôle. Sur le plan de la taxation, le phénomène des sociétés de liquidités est en voie d'extinction et les taxations liées à l'exercice d'imposition 2004 seront vraisemblablement réduites.

La Task Force sociétés de liquidités dispose des résultats des actions de contrôle et des perceptions par société contrôlée.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

Le volet contrôle :

Augmentation de la base imposable soumise au taux de base : code 102 * t_b

Augmentation de la base imposable soumise aux taux réduits progressifs : code 102 * t_{rpm}

Le volet perception :

Le montant des perceptions 2002, 2003 et 2004 permettra d'établir le rapport entre les encaissements par exercice d'imposition et les montants enrôlés par exercice d'imposition. Le coefficient encaissements/enrôlements mesure les efforts de la cellule recouvrement (l'intensification de la lutte dans son volet perception).

Commentaire

Ainsi que signalé supra, l'aspect contrôle devrait être limité pour l'exercice d'imposition 2004. En outre, le total effectif des enrôlements ne sera connu qu'à l'expiration des délais d'imposition de 3 et 5 ans. Une estimation palliative est toutefois demandée à la Task Force pour ce qui concerne l'accroissement des bases imposables du 30 juin 2005 au 31 décembre 2006. Il faut encore préciser que les augmentations de la base imposable utilisées renfermeront des accroissements non strictement imputables au mécanisme combattu².

² Constituent notamment les domaines d'imposition en relation directe avec les taxations du phénomène des sociétés de liquidités : le rejet de l'application de la taxation étalée des plus-values réalisées (art. 47 CIR 1992), le rejet des amortissements sur les actifs transférés à la nouvelle structure (art. 361 CIR 1992), la taxation, au titre de revenus divers, des plus-values sur

7. Abrogation du tarif limité au 1/4 de l'impôt pour les revenus étrangers issus des pays sans convention

Description de la mesure

Les revenus réalisés par les établissements étrangers d'une société, sont additionnés aux revenus belges et taxés à l'impôt des sociétés. Avant la loi de réforme du 24 décembre 2002, ces revenus n'étaient soumis qu'au quart de l'impôt des sociétés lorsqu'ils étaient issus de pays avec lesquels la Belgique n'avait pas conclu de convention préventive de la double imposition. La loi de réforme a abrogé ce tarif réduit pour revenus étrangers. Depuis l'exercice d'imposition 2004, ces revenus sont taxés soit au taux de base soit aux taux réduits progressifs dont bénéficient les PME.

Méthodologie

Le solde des bénéfices non exonérés par convention peut être déterminé à l'intermédiaire des codes de la déclaration. Ces codes subsistent en effet dans la déclaration malgré l'abrogation de l'article 217 CIR 1992.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

solde des bénéfices non exonérés par convention taxé au tarif de base = code (071) – code (083) – code (091) – code (093) * t_b * 3/4

solde des bénéfices non exonérés par convention taxé aux taux réduits progressifs = code (071) – code (083) – code (091) – code (093) * t_{rpm} * 3/4

où :

Code (071): résultat positif des pays sans convention

Code (083): montant des éléments non imposables des revenus de pays sans convention

Code (091): RDT et RME des revenus de pays sans convention

Code (093): pertes antérieures déduites des revenus de pays sans convention.

Commentaire

Le caractère purement informatif acquis par ces codes suite à l'abrogation de la réduction pour revenus étrangers réduit leur fiabilité.

8. Non déductibilité de certains impôts régionaux

Description de la mesure

Les sociétés ne pourront plus déduire les impôts qu'elles paient aux Régions. Cette disposition ne concerne que la fiscalité propre des Régions, et ne vise donc pas les impôts régionaux énumérés à l'article 3 de la loi spéciale de financement³.

Méthodologie

L'effet positif est mesurable via un nouveau code de la déclaration.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

Impôts, taxes et rétributions régionaux non déductibles suivant le taux de base = code (028) * t_b

Impôts, taxes et rétributions régionaux non déductibles suivant le taux réduit = code (028) * t_{rpm}

Commentaire

La difficile distinction entre les différentes sortes d'impôts non-déductibles accroît le risque d'un manque de fiabilité des chiffres repris sous ce code.

³ Les impôts régionaux non déductibles visés sont, entre autres : les taxes sur les eaux de surface, les taxes sur les bâtiments industriels désaffectés et les taxes sur les immeubles abandonnés (DOC 50, 1918/001, p. 44), la taxe sur l'enlèvement des déchets, la taxe sur les engrais, la taxe sur l'extraction d'eau des nappes phréatiques... (Fiscolex, *Impôts régionaux*).

9. Prélèvement mobilier de 10% sur le boni de liquidation

Description de la mesure

Un prélèvement de 10% est prélevé sur le boni d'acquisition en cas d'achat par une société de ses propres actions ainsi que sur le boni de liquidation en cas de partage total ou partiel de l'avoir social.

Dans le chef de la société qui reçoit le boni de liquidation, soit le bénéficiaire, le prélèvement mobilier est imputable conformément aux articles 279 et 280 du CIR92. En principe il n'y a perception définitive que dans le chef de l'investisseur privé personne physique, de la société soumise à l'impôt des personnes morales et de la société soumise à l'impôt des non-résidents et sans établissement en Belgique.

Le prélèvement mobilier sur le boni de liquidation a été introduit avec effet rétroactif. Pour les revenus qui étaient attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2002 le prélèvement mobilier était fixé à 10%. Si la liquidation avait été clôturée à partir du 25 mars 2002 (acte de clôture de la liquidation déposé au greffe du tribunal de commerce) une distinction devait être faite. Tous les bonis de liquidation déjà versés avant le 1^{er} janvier 2002 étaient exempts de Pr.M tandis que ceux qui étaient versés à partir du 1^{er} janvier 2002 n'étaient soumis au Pr.M. de 10% que dans le cas où la liquidation n'était pas clôturée au 25 mars 2002. La déclaration devait être déposée au plus tard le 15 janvier 2003 auprès du receveur compétent.

L'imposition rétroactive des bonis de liquidation et d'achat a été annulée par la Cour d'arbitrage. Les arrêts du 23 juin 2004⁴ annulent les articles 32, §1, premier alinéa et 33 de la loi du 24 décembre 2002 ; il n'est dès lors plus possible, pour les liquidations qui ne sont pas clôturées avant le 25 mars 2002, de soumettre le boni de liquidation à un prélèvement mobilier à partir du 1^{er} janvier 2002. Cela signifie qu'un prélèvement mobilier de 10% n'est dû que sur les bonis de liquidation ou d'achat attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2003.

Méthodologie

Le montant brut de prélèvement mobilier dû est repris dans une statistique qui centralise les déclarations au prélèvement mobilier⁵. Etant donné que le prélèvement mobilier est imputable pour la société qui est soumise à l'impôt des sociétés et qui reçoit le boni de liquidation, il convient de tenir compte des prélèvements mobiliers imputables et remboursables identifiables au moyen des codes spécifiques de la déclaration à l'impôt des sociétés. Par conséquent, les recettes dites « nettes » de prélèvement mobilier sont calculées par la différence entre le montant des recettes brutes et les prélèvements mobiliers imputables et remboursables.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

(montant brut du prélèvement mobilier dû – code 188 – code 191 – code 192)

⁴ Il s'agit des arrêts de la Cour d'arbitrage numéro 109/2004, 110/2004 et 111/2004 du 23 juin 2004.

⁵ Les données en ce qui concerne le prélèvement mobilier ne sont pas automatisées, mais font l'objet de déclarations individuelles Pr.M. à remettre au receveur. La centralisation des données est faite via la Statistique 346M, groupe D (situation au 31 décembre 2003).

où :

code 188 de la déclaration à l'impôt des sociétés : précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres ;

code 191 de la déclaration à l'impôt des sociétés : précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, définitivement taxés d'origine étrangère ;

code 192 de la déclaration à l'impôt des sociétés : précompte mobilier sur bonis de liquidation ou bonis en cas d'acquisition d'actions ou parts propres, autres que ceux visés aux codes 188 et 191.

Commentaire

Les recettes nettes de précompte mobilier qui sont calculées par la différence entre le montant brut dû et les précomptes mobiliers imputables et remboursables constituent une approximation. La déclaration du Pr.M ne permet, ni de connaître l'exercice d'imposition concerné, ni si la société en question tient sa comptabilité par année civile ou non. Une concordance parfaite entre l'année d'imputation et l'année de déclaration du Pr.M. n'est par conséquent pas possible.

Conformément à l'abrogation de l'imposition rétroactive du Pr.M. sur le boni de liquidation, le Pr.M. peut être récupéré. Dans un compte rendu analytique de la Commission des Finances et du Budget, le ministre des Finances a signalé l'impossibilité de connaître le nombre de sociétés qui pourront récupérer le Pr.M. ainsi que le montant total concerné⁶. Par conséquent, les recettes contiennent également le Pr.M. qui pourra être récupéré ultérieurement. En outre, les articles 418 et 419 CIR92 relatifs à l'attribution d'intérêts moratoires sont d'application, de sorte que les coûts pour le Trésor peuvent augmenter.

⁶ Compte rendu analytique de la Commission des Finances et du Budget, questions jointes n° 3252 et 3265, 29 juin 2004, CRA 51 COM 313, p. 6.

10. Non déductibilité des pertes de l'exercice

Description de la mesure

La loi du 24 décembre 2002 exclut désormais l'imputation des pertes de l'année sur la partie des bénéfices qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles. La compensation de la perte de la période taxable ne peut pas davantage être effectuée sur la partie des bénéfices qui est affecté aux participations au capital ou aux bénéfices conformément à la loi relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés, ni sur la partie des bénéfices qui provient du non-respect des conditions d'exonération de la réserve d'investissement.

Les pertes ne peuvent plus être déduites sur la partie des bénéfices qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que la société a reçu, directement ou indirectement, d'une entreprise à l'égard de laquelle elle se trouve directement ou indirectement dans des liens de dépendance réciproque (article 207 CIR92).

Méthodologie

Un nouveau code 066 concernant les éléments du résultat sur lesquels s'applique la limitation de déduction, est repris dans déclaration à l'impôt des sociétés et permet de déterminer le montant sur lequel aucune perte de l'année ne peut être imputée.

Le calcul de l'effet positif requiert la distinction entre les sociétés qui présentent un résultat fiscal positif et celles qui présentent un résultat fiscal négatif.

En cas de résultat fiscal négatif, l'effet positif sera égal au nouveau code 066 sur lequel les pertes de l'année ne peuvent plus être imputées.

Si la société présente un résultat positif, il est nécessaire d'opérer une nouvelle distinction entre, d'une part, les déclarations avec codes 062 et 064 et, d'autre part, les déclarations avec code 063. Le code 062 reprend les avantages anormaux et bénévoles tandis que le code 063 reprend la partie du bénéfice qui provient de la réserve d'investissement en cas de non-respect de l'obligation d'investissement ou de la condition d'intangibilité. Le code 064 représente la partie du bénéfice affectée aux participations bénéficiaires en espèces ou en actions, visées par la loi relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés.

En l'absence de code 063 complété dans la déclaration, il n'y aura d'effet positif que si les avantages anormaux et bénévoles et les bénéfices affectés à la participation des travailleurs sont supérieurs au résultat fiscal de l'exercice même. Dans une réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances a, en effet, répondu que le montant d'un avantage anormal ou bénévole sera toujours le minimum auquel la base imposable d'une société doit être égale, et ce quel que soit le résultat fiscal de la période imposable⁷.

Par contre, si le code 063 est complété dans la déclaration c'est-à-dire si la réserve d'investissement se voit taxée, il peut en résulter un effet positif supplémentaire dans certains cas (voir tableau ci-dessous). C'est en effet précisément la loi de réforme du 24 décembre 2002 qui prévoit qu'aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206⁸ ne peut être opérée sur la partie taxée de la réserve d'investissement (modification de l'article 207, alinéa 2 CIR 92).

⁷ QP n° 340 de M. Ludo Van Campenhout du 2 avril 2004, 51-040 du 12 juillet 2004, p.6204 -6205.

⁸ A savoir : les libéralités exonérées, l'exonération pour personnel supplémentaire affecté à la recherche scientifique, l'exonération pour personnel supplémentaire, les autres éléments non imposables, la déduction des RDT et des revenus mobiliers exonérés, les pertes antérieures et la déduction pour investissement.

Calcul

1. Le résultat fiscal est négatif (code 061 > 0)

Mode de calcul de l'effet positif :

Montant sur lequel aucune perte de l'exercice ne peut être imputée et taux de base

$$= \text{code 066} * t_b$$

Montant auquel aucune perte de l'exercice ne peut être imputée et taux réduit progressif

$$= \text{code 066} * t_{rpm}$$

Dans lequel :

code 066 : total des éléments du résultat soumis à la limitation de déductibilité

code 061 : résultat fiscal négatif

2. Le résultat fiscal est positif (code 060 > 0)

Comme mentionné ci-dessus, il est nécessaire d'opérer une distinction entre les sociétés avec un code 063 et les sociétés sans code 063.

- a. Absence de code 063

Calcul de l'effet positif en cas de résultat fiscal positif et uniquement pour les sociétés dont le code 068 ≠ 0.

Mode de calcul de l'effet positif :

Montant auquel aucune perte de l'exercice ne peut être imputée et taux de base

$$= \text{code 068} * t_b$$

Montant auquel aucune perte de l'exercice ne peut être imputée et taux réduit progressif

$$= \text{code 068} * t_{rpm}$$

Dans lequel :

code 060 : résultat fiscal positif

code 063 : partie des bénéfices provenant de la réserve d'investissement en cas de non-respect de l'obligation d'investissement ou de la condition d'intangibilité

code 068 : résultat négatif de (code 060-code 066) ou résultat de (code 061 + code 066)

- b. Présence du code 063

Si le code 063 a été complété, l'effet positif n'existe que dans certains cas. Cet effet positif est calculé, en fonction du cas, selon le taux de base ou selon le taux réduit progressif.

Combinaison des codes	Effet positif
067 ≠ 0 et D > 060 of D > 067	Code 063 * t _b ou t _{rpm}
067 ≠ 0 et D ≤ 060 of D > 067	(D - code 067) * t _b ou t _{rpm}
068 ≠ 0 et D > 0	[Code 066 - (code 060 - D)] * t _b ou t _{rpm}
068 ≠ 0 et D = 0	Code 068 * t _b ou t _{rpm}
062 et/ou 064 ≠ 0 et 068 ≠ 0 et (062 + 064) < 060 et D ≥ 060 - (062 + 064)	Code 063 * t _b ou t _{rpm}
062 et/ou 064 ≠ 0 et 068 ≠ 0 et (062 + 064) > 060 et D ≥ 0	Code 068 * t _b ou t _{rpm}
062 et/ou 064 ≠ 0 et 068 ≠ 0 et (062 + 064) < 060 et D < 060 - (062 + 064)	(Code 068 + D) * t _b ou t _{rpm}
062 et/ou 064 ≠ 0 et 067 ≠ 0 et D ≤ 060 - (062 + 064) et D > 067	(D - code 067) * t _b ou t _{rpm}
062 et/ou 064 ≠ 0 et 067 ≠ 0 et D > 060 - (062 + 064) et D > 067	Code 063 * t _b ou t _{rpm}

Dans lequel :

D = code 082 + code 083 + code 090 + code 091 + code 092 + code 093 + code 094. Il s'agit, en d'autres termes, des 3^e, 4^e, 5^e et 6^e opérations déterminant la base imposable.

code 082 : total des éléments non imposables

code 090 et 091 : RDT et revenus mobiliers exonérés

code 092 et 093 : pertes antérieures

code 094 : déduction pour investissement

code 060 : résultat fiscal positif

code 061 : résultat fiscal négatif

code 062 : avantage anormal et bénévole

code 063 : partie des bénéfices qui provient de la réserve d'investissement

code 064 : partie des bénéfices affectée aux participations bénéficiaires en espèces ou en actions, conformément à la loi relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés

code 067 : résultat positif : (code 060 - code 066)

code 068 : résultat négatif (code 060 - code 066) ou résultat de (code 061 + code 066)

Commentaire

Etant donné qu'auparavant, les avantages anormaux ou bénévoles ne devaient pas être spontanément déclarés, mais apparaissaient principalement à l'issue d'un contrôle, les données disponibles au 30 juin 2005 (14^e envoi) risquent d'être lacunaires. Les données corrigées lors des contrôles ne pourront par conséquent pas être extraites de la déclaration, mais uniquement du bordereau de données émis à la suite du contrôle.

Se pose également la question de savoir s'il s'agit d'une réelle recette. La perte qui ne peut plus être compensée, peut de toute manière être reportée et diminuera d'autant les recettes fiscales futures. Ce report a été confirmé dans la réponse à la question parlementaire n°340 du 2 avril 2004 (voir ci-dessus). Etant donné que ce qui est imposé durant l'exercice d'imposition 2004 est récupérable par la suite, l'Inspection des Finances a estimé que cette disposition ne pouvait être prise en considération comme mesure compensatoire⁹. On peut toutefois signaler que la remarque était également applicable au cas de la réserve d'investissement, mais dans le sens contraire cette fois, ces revenus exonérés redevenant tôt ou tard des revenus imposables.

⁹ DOC 50 1918/006, p. 124

11. Adaptation du système d'amortissement pour les entreprises (hors PME)

Description de la mesure

La loi de réforme a introduit la règle de l'amortissement *prorata temporis* pour l'année d'acquisition d'un bien amortissable, pour les sociétés qui ne sont pas des PME. C'est le premier amortissement effectué pendant l'exercice au cours duquel un élément d'actif amortissable est acquis ou est réalisé, qui n'est plus pris en compte comme frais professionnel et qui est proratisé. De même, les frais accessoires à l'acquisition d'une immobilisation (par exemple les frais de transport) ne peuvent plus être considérés complètement comme des frais professionnels pendant l'exercice comptable au cours duquel ils ont été exposés. Cela implique que les frais accessoires doivent être amortis de la même manière et suivant le même rythme que le montant en principal.

Suite à un arrêt de la Cour d'arbitrage du 31 mars 2004, le passage suivant de l'article 196, §2 du CIR92 (article 7 de la loi du 24 décembre 2002) a été supprimé : « Dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée ». Afin d'éviter l'apparition d'une insécurité juridique les effets de la disposition ont toutefois été maintenus pour l'exercice d'imposition 2004.

La loi du 31 juillet 2004 a ensuite adapté l'article 196, §2 du CIR92 en donnant une nouvelle définition de la société PME. A partir de l'exercice d'imposition 2005, les sociétés qui conformément à l'article 15 du Code des sociétés sont définies comme des petites sociétés, ne doivent pas proratiser les amortissements visés.

Méthodologie

L'administration a évalué s'il était possible de reprendre dans le bordereau de données l'excédent d'amortissement¹⁰, établi par le fonctionnaire en charge de la vérification. En raison du coût et de la charge de travail que cela aurait représenté pour l'administration, cette méthode n'a pas été retenue. Il eut été, en effet, nécessaire d'identifier, par calcul et pour chaque société concernée, non seulement la part des excédents d'amortissement relevant de la loi de réforme et spontanément déclarés, mais également celle établie de la même manière, à l'issue d'un contrôle, pour les excédents d'amortissement non déclarés spontanément.

Il a par conséquent été opté pour l'actualisation de l'évaluation ex ante, sur la base des données provenant de la globalisation des comptes annuels déposés, pour l'année 2003, selon le schéma complet, à la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique (regroupement PU450¹¹). Pour les sociétés qui déposent leurs comptes annuels suivant le schéma complet, les amortissements opérés, par ces sociétés, sur les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les frais accessoires, seront calculés. A partir de certaines rubriques reprises dans le détail des comptes d'actif et les annexes, la durée

¹⁰ Dans le présent contexte, il y a lieu d'entendre par excédent d'amortissement, la différence entre l'amortissement pratiqué selon l'ancien régime fiscal (non nécessairement proratisé) et l'amortissement proratisé conformément au régime institué par la réforme.

¹¹ Le PU450 de 2003 regroupe les comptes annuels de l'année 2003 pour toutes les sociétés à l'exclusion de celles qui relèvent du secteur banque et assurances.

d'amortissement sera déterminée. L'excédent d'amortissement pour l'année 2003 sera ensuite calculé.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

Etant donné que cette mesure n'est valable que pour les sociétés qui ne sont pas des PME l'effet positif est calculé selon le tarif de base.

L'excédent d'amortissement des sociétés avec un résultat positif * t_b

Où les sociétés avec un résultat positif représentent le rapport entre le nombre de sociétés avec un code [102] supérieur ou égal à zéro et imposables au tarif de base, et le nombre total des sociétés imposables au tarif de base.

L'excédent d'amortissement est calculé comme suit :

(Investissements amortissables en immobilisations corporelles et incorporelles / durée moyenne de l'amortissement) * 50% * marge de sécurité

Durée moyenne d'amortissement : voir infra

50% : estimation de l'effet moyen compte tenu, et de la répartition des investissements dans l'année, et des divergences dans les comportements des sociétés (certaines proratisant dans leurs comptes annuels, d'autres assurant la proratisation dans la déclaration fiscale).

Marge de sécurité : voir infra

Commentaire

Mode de calcul de la durée moyenne d'amortissement

Si le pourcentage des investissements non amortissables est estimé à 5 %, la formule idéale pour le calcul de la durée moyenne d'amortissement serait la suivante : 95 % des investissements effectués en 2003/amortissements comptabilisés en 2003 sur les nouveaux investissements effectués en 2003. Les amortissements pratiqués sur les nouveaux investissements effectués en 2003 ne figurent toutefois pas dans les comptes annuels et sont, dès lors, inconnus. La durée moyenne d'amortissement doit dès lors être calculée approximativement.

La Cour des comptes a accepté la formule proposée par le SPF Finances, soit :

(valeur comptable nette à la fin de l'exercice 2002 + 95 % des nouveaux investissements réalisés au cours de l'exercice 2003) / amortissements comptabilisés au cours de l'exercice 2003

Différence entre une entreprise "schéma complet des comptes annuels" et une entreprise qui n'est pas soumise à l'article 215 du CIR 1992

Le calcul de l'amortissement des investissements en immobilisations corporelles et incorporelles repose sur les données de la centrale des bilans de la BNB. Le calcul est effectué sur la base des comptes annuels des entreprises qui remplissent le schéma complet. Les entreprises qui déposent le schéma complet ne correspondent pas nécessairement aux entreprises non PME au sens fiscal. Ces dernières sont les entreprises qui ne peuvent pas bénéficier des taux réduits progressifs suite à l'application de l'article 215 CIR 92. Le nombre d'entreprises qui sont exclues de l'application de l'article précité sera supérieur à celui des entreprises qui doivent déposer leurs comptes annuels auprès de la BNB selon le schéma complet. Le risque de sous-estimer l'effet positif de la proratisation des amortissements est donc réel. A partir de l'année d'imposition 2005, il y aura correspondance entre les sociétés qui déposent un schéma complet et les sociétés qui doivent procéder à une proratisation sur le plan fiscal.

Adaptation des amortissements à la nouvelle réglementation

Il est possible que les entreprises aient anticipé l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation et qu'elles aient déjà appliqué un pro rata aux amortissements comptabilisés au cours de l'exercice 2003. L'exécution précoce d'une telle proratisation diminuerait les amortissements comptabilisés pour l'exercice 2003 et provoquerait une augmentation de la durée moyenne d'amortissement et une diminution de l'excédent d'amortissement. Le risque est donc réel que l'effet positif de la proratisation des amortissements soit sous-estimé.

Année d'imposition 2003

Les comptes annuels des entreprises qui ne tiennent pas leur comptabilité par année calendrier, mais qui ont une date de clôture située entre le 1/1/2003 et le 30/12/2003 feront également partie des comptes annuels globalisés de l'année 2003. Le calcul de l'excédent d'amortissement pour l'exercice d'imposition 2004 se basera, dès lors, aussi sur des chiffres relatifs à l'exercice d'imposition 2003. Ces chiffres de l'exercice d'imposition 2003 risquent dès lors d'influencer le calcul de la durée moyenne d'amortissement. Pour l'année d'imposition 1997, le nombre d'entreprises qui ne tiennent pas leur comptabilité par année calendrier représentait 16,63 %¹² du nombre total de déclarations.

Données chiffrées des établissements de crédit et des entreprises d'assurance

Pour le calcul des amortissements des établissements de crédit et des entreprises d'assurance, le SPF Finances utilisera, pour l'année 2003, les chiffres de la CBFA. Le calcul ex ante initial ne fournit aucun détail sur ces données chiffrées. Si la CBFA ne dispose pas des données chiffrées nécessaires, le calcul de l'excédent d'amortissement sera effectué sans tenir compte des banques et des entreprises d'assurance.

Hypothèses

Le calcul repose sur de nombreuses hypothèses, mais ne débouche probablement pas sur une surestimation, car des marges de sécurité ont été prévues, à savoir :

Les immobilisations corporelles non amortissables sont estimées à 5 % ;

Les immobilisations incorporelles non amortissables sont estimées à 0,5 %¹³ ;

La diminution de 30 % de l'effet positif pour les immobilisations corporelles et les frais accessoires et de 40 %¹⁴ pour les immobilisations incorporelles, diminutions destinées à couvrir les éléments non amortissables fiscalement, les règles spécifiques et les éventuels changements dans la politique d'investissement.

Caractère durable

Le caractère durable de cette mesure peut être mis en doute. Au cours de la première année un amortissement complet ne peut plus avoir lieu, mais cet excédent d'amortissement est bien récupérable au cours des années suivantes. Le surcroît de recettes de l'année d'acquisition sera compensé par la baisse de recettes au cours de l'année de l'amortissement complet de l'actif¹⁵.

¹² Rapport de contrôle des déclarations à l'impôt des sociétés, Cour des comptes, septembre 2000, p. 31.

¹³ Ce pourcentage évalue les acomptes payés pour l'achat d'immobilisations incorporelles. L'entreprise s'engage contractuellement à acquérir une immobilisation incorporelle, et en garantie de l'exécution du contrat, verse un acompte. D'un point de vue économique, seules peuvent être amorties les immobilisations qui sont achevées à la clôture de l'exercice comptable.

¹⁴ Ce pourcentage est fixé à 40% en raison de la non-déductibilité fiscale du goodwill (opérations de fusion).

¹⁵ DOC 50 1918/006, p. 124.

12. Revenus définitivement taxés

Description de la mesure

La déduction au titre de revenus définitivement taxés a pour objet d'éviter que les dividendes d'actions, qui sont en principe soumis dans le chef de la société débitrice à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue, ne soient soumis une seconde fois au même impôt des sociétés, dans le chef de la société bénéficiaire.

La réforme de l'ISOC prévoit de compléter et de rendre plus strictes les conditions de déduction des RDT sur la base des quatre exigences suivantes :

1. Réintroduction d'une condition de permanence :

la société bénéficiaire de dividendes doit, pour bénéficier de la déduction, détenir, en pleine propriété, les actions de la société débitrice pendant une période ininterrompue d'au moins un an à dater de leur acquisition.

2. La qualification d'immobilisation financière :

les actions doivent avoir la nature d'immobilisations financières au moment de l'attribution ou de la mise en paiement. Satisfont à cette condition les participations comptabilisées à la rubrique ad hoc des comptes annuels sous les trois postes suivants : Entreprises liées, Autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation, Autres immobilisations financières.

3. Modification de la condition d'une participation minimale :

la participation minimale de la société bénéficiaire dans la société débitrice augmente de 5% à 10% sans que le seuil alternatif de 1.200.000 d'euros ne soit modifié.

4. Introduction d'une condition de taxation minimale :

Les revenus attribués sous forme de dividendes doivent avoir été soumis à une taxation minimale dans le chef de la société débitrice.

Avant la réforme de la loi, la déduction RDT n'était accordée qu'à la condition d'une soumission de la société débitrice à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue. La société débitrice ne pouvait pas être établie dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique (art. 203 §1, premier alinéa, 1° CIR).

En raison du manque de clarté du terme « dispositions de droit commun », la réforme a précisé celui-ci (l'article 203, §1 a été complété). A partir de l'exercice d'imposition 2004, les dispositions de droit commun sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique quand le taux nominal de l'impôt sur les bénéfices de la société ou le taux de charge fiscale effective de la société est inférieur à 15%.

Dans ce même contexte, la réforme modifie également la déduction des RDT pour les dividendes qui proviennent de bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement fixe situé à l'étranger (succursales financières). La déduction des RDT est rejetée pour des revenus alloués ou attribués par une société dans la mesure où elle réalise des bénéfices par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements étrangers qui sont assujettis d'une manière globale à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique.

Méthodologie

Le SPF Finances a examiné la possibilité de reprendre dans le bordereau de données les déductions RDT rejetées suite à l'application de la législation plus stricte et après qu'un contrôle ait été effectué. Selon le SPF Finances, des demandes de renseignements

complémentaires auraient dû être envoyées pour déterminer l'ampleur des déductions RDT selon l'ancienne législation.

En raison de cette charge de travail supplémentaire, le SPF Finances n'a pas retenu la méthodologie basée sur les déclarations.

La Cour des comptes a analysé la fiabilité de l'évaluation ex ante.

L'évaluation ex ante évalue l'effet positif résultant de l'application de deux des mesures de renforcement des conditions en matière de déduction RDT : la participation doit être détenue en pleine propriété durant une période ininterrompue d'un an au moins et doit présenter la nature d'immobilisation financière au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes.

L'évaluation se base sur les données de la centrale des bilans de la BNB.

Au terme d'un contrôle approfondi, la Cour des comptes a estimé que ce calcul ne pouvait pas être utilisé pour évaluer la réforme de l'impôt des sociétés.

L'effet positif de la déduction RDT sera évalué à partir du modèle macro-économique. Cet effet sera mesuré par la différence entre la déduction RDT au cours de la 4^e opération selon le modèle macro-économique et la déduction RDT opérée dans les déclarations à l'impôt des sociétés (code 090 et 091 de la déclaration). Cette méthode permet d'effectuer une comparaison entre la déduction RDT réelle déterminée selon le nouveau régime (après la réforme de l'impôt des sociétés) et la déduction RDT calculée selon les règles applicables avant la réforme de l'impôt des sociétés.

Parallèlement, la différence entre la déduction RDT figurant dans les déclarations à l'impôt des sociétés respectivement pour les années 2003 et 2004 pourrait également fournir des indications.

Calcul

Mode de calcul de l'effet positif :

Etant donné qu'il n'est pas possible de distinguer les PME et les autres sociétés, l'effet positif sera calculé sur la base des produits découlant des mesures renforcées * t_{mg} .

Les produits découlant des règles renforcées s'entendent de la différence entre la déduction RDT calculée selon le modèle macro-économique et la déduction RDT figurant dans les déclarations à l'impôt des sociétés.

Commentaires

La méthode retenue compare le résultat de la quatrième opération du modèle macro-économique et le total des montants figurant aux codes 090 et 091 de la déclaration à l'impôt des sociétés.

Il existe un risque réel que la différence entre, d'une part, la déduction RDT dans le cadre du modèle macro-économique et, d'autre part, la déduction RDT figurant dans la déclaration à l'impôt des sociétés présente un résultat négatif, en d'autres termes, que l'effet des mesures renforcées soit négatif pour la déduction RDT. Le SPF Finances a attiré l'attention des services de la Cour sur le fait que la politique menée en matière de dividendes ne s'inspire pas nécessairement de la fiscalité, mais qu'elle constitue principalement une donnée économique. La politique menée en matière de dividendes est examinée à la lumière de l'objectif de l'entreprise visant à maximaliser sa valeur¹⁶.

¹⁶ H. Ooghe, *Bedrijfsfinanciering*, Kluwer, 1989, p. 171.

II Mesures prévues hors réforme

1. Tax shelter

Description de la mesure

Le tax shelter vise à stimuler la production dans le domaine audio-visuel. Le bénéfice taxable de l'investisseur peut, sous certaines conditions, être exonéré à concurrence de 150% des sommes effectivement payées en exécution d'une convention cadre conclue avec une société de production. Il convient toutefois d'appliquer un double plafond : l'exonération est accordée à concurrence de 50% des bénéfices de la période imposable, plafonnés à 750.000 euros. Cette réserve exonérée est soumise au respect de la condition d'intangibilité.

Méthodologie

Base de l'évaluation : les codes de la déclaration à l'impôt des sociétés 2004 :

cadre I. B i): 309 : œuvres audio-visuelles agréées Tax-Shelter au début de la période imposable;

cadre I. B i): 324 : œuvres audio-visuelles agréées Tax-Shelter à la fin de la période imposable.

Calcul

Mode de calcul de l'effet négatif :

L'effet négatif est mesuré par l'accroissement de la réserve exonérée « œuvres audio-visuelles agréées Tax-Shelter » pour les sociétés ayant une base taxable.

Effet négatif selon le taux de base : $(\text{code } 324 - \text{code } 309) * t_b$

Effet négatif selon le taux réduit : $(\text{code } 324 - \text{code } 309) * t_{rpm}$

Commentaire

La mention de la tax shelter exonérée dans le cadre des bénéfices réservés exonérés de la déclaration, n'a pas d'influence sur le calcul de l'impôt. La pratique montre qu'un certain nombre d'entreprises ne remplissent pas, pour cette raison, ce cadre de la déclaration. Il pourrait en résulter une sous-estimation de l'effet négatif. Le SPF Finances a cependant rédigé une circulaire qui commente le mode de calcul de la tax shelter et par la même renforce le contrôle (Circulaire n° Ci.RH.421/566.524 du 23 décembre 2004).

2. Remploi de plus-values forcées ou volontaires sur des véhicules d'entreprise

Description de la mesure

La loi du 14 janvier 2003 a instauré l'exonération des plus-values (forcées ou volontaires) réalisées sur certains véhicules d'entreprises à la condition que, suivant le cas, l'indemnisation reçue ou la valeur de réalisation soit réemployée dans l'achat de véhicule(s) répondant à certaines conditions (des normes écologiques comme le niveau d'émission d'azote, un rétroviseur anti-angle mort, etc.).

Le délai de remploi est de deux ans et commence le premier jour de l'année civile durant laquelle la vente a été réalisée, ou d'une seule année après la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été perçue.

En cas de remploi hors délai, la plus-value est considérée comme un revenu de la période imposable au cours de laquelle le délai de remploi est venu à expiration. Le respect de la condition d'intangibilité (article 190 CIR 1992) est également d'application.

Méthodologie

Sur la base des codes de la déclaration à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2004 :

Case I. B f) 306 : plus-values sur véhicules d'entreprises au début de la période imposable.

Case I. B f) 321 : plus-values sur véhicules d'entreprises à la fin de la période imposable.

Calcul

Mode de calcul de l'effet négatif :

L'effet négatif est mesuré par l'accroissement de la réserve exonérée « plus-values sur véhicules d'entreprises » pour les sociétés ayant une base taxable.

Effet négatif selon le taux de base : $(\text{code 321} - \text{code 306}) * t_b$

Effet négatif selon le taux réduit : $(\text{code 321} - \text{code 306}) * t_{rpm}$

Commentaire

La mention de la plus-value exonérée sur véhicules d'entreprises dans le cadre des bénéficiaires réservés exonérés de la déclaration, n'a pas d'influence sur le calcul de l'impôt. La pratique montre qu'un certain nombre d'entreprises ne remplissent pas, pour cette raison, ce cadre de la déclaration : cela peut induire une sous-estimation de l'effet négatif.

L'Arrêté royal du 3 avril 2003 a instauré, avec effet rétroactif, la disposition exonérant les plus-values sur véhicules d'entreprises. L'exonération est valable pour les plus-values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2000 et pour autant que la date de réalisation se rapporte au plus tôt à la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2001. Etant donné que la mention d'un code spécifique dans la déclaration à l'impôt des sociétés n'intervient qu'à partir de l'exercice d'imposition 2004, l'effet le plus important ne sera mesuré qu'à partir de cet exercice.

La réduction des réserves exonérées (éventuelles reprises d'imposition en raison de conditions non respectées pour les plus values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2000) sera de toute manière appréhendée par la méthode proposée. Cette réduction des réserves exonérées, qui constitue en fait un effet positif, n'empêchera pas la détermination de l'effet réel (par la différence entre les données du code 321 et celles du code 306).

3. Navigation maritime

Description de la mesure

La Loi-programme du 2 août 2004, modifiée par la Loi-programme du 27 décembre 2004, prévoit quatre mesures.

1. Impôt en fonction du tonnage

La loi a instauré un impôt en fonction du tonnage, stipulant que la base imposable est déterminée forfaitairement par navire, par jour et par 100 tonnes nettes.

2. Régime spécial d'option applicable aux amortissements

Le pourcentage d'amortissement pour les navires neufs, ou les parts de propriété de navires qui ne sont pas acquis à l'état neuf s'élève à 20% pour l'exercice comptable de la mise en service, à 15% pour les deux exercices suivants, et à 10% pour les exercices qui font suite jusqu'à l'amortissement complet. Ces pourcentages d'amortissement sont applicables aussi bien aux navires qui sont acquis à l'état neuf qu'aux navires qui ne sont pas acquis à l'état neuf et qui sont utilisés pour le transport en mer.

3. Exonération des plus-values

Les exploitants de navires qui n'optent pas pour le système de détermination forfaitaire de la base taxable peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur les plus-values réalisées à l'occasion de la vente de navires. Cette exonération est soumise à certaines conditions.

4. Déduction pour investissement majorée

La déduction pour investissement s'élève à 30% du prix d'acquisition des navires. Cette déduction pour investissement est applicable aussi bien aux navires qui sont acquis à l'état neuf qu'aux navires qui ne sont pas acquis à l'état neuf et qui sont utilisés pour le transport en mer.

Méthodologie

1. Impôt en fonction du tonnage

Le code 076 de la déclaration à l'impôt des sociétés est utilisé pour déterminer le montant du bénéfice fiscal qui doit être déduit pour obtenir la base imposable forfaitaire de la taxe sur le tonnage.

2. Régime spécial d'option applicable aux amortissements

Pour le calcul de l'effet négatif du régime spécial d'amortissement, on ne peut recourir à la déclaration. Le SPF Finances a proposé que les amortissements y relatifs soient calculés individuellement, si le nombre de contribuables concernés est inférieur à 15.

3. Exonération des plus-values

Selon les codes de la déclaration à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2004 :

Cadre I. B f) 307 : plus-values exonérées sur navires au début de la période imposable.

Cadre I. B f) 322 : plus-values exonérées sur navires à la fin de la période imposable.

4. Déduction pour investissement augmentée

L'augmentation de la déduction pour investissement peut être retrouvée partiellement dans le relevé des déductions pour investissement (le formulaire 276U).

Code 836 : valeur d'acquisition ou d'investissement amortissable.

Code 846 : déduction pour investissement unique.

Calcul

1. Impôt en fonction du tonnage

Mode de calcul de l'effet négatif :

La base du calcul de l'effet négatif est le code (076).

Effet négatif selon le taux de base : code 076 * t_b

Effet négatif selon le taux réduit : code 076 * t_{rpm}

2. Régime spécial d'option applicable aux amortissements

Mode de calcul de l'effet négatif :

Si le nombre de cas est limité (inférieur à 15), l'effet négatif peut être calculé individuellement. Les cas individuels seront sélectionnés sur la base du code (836) du formulaire de déduction pour investissement. L'effet négatif sera calculé selon le taux de base ou le taux réduit progressif moyen.

3. Exonération des plus-values

Mode de calcul de l'effet négatif :

L'effet négatif est mesuré par l'accroissement de la réserve exonérée « plus-values sur navires » pour les sociétés ayant une base taxable.

Effet négatif selon le taux de base : (code 322 – code 307) * t_b

Effet négatif selon le taux réduit : (code 322 – code 307) * t_{rpm}

4. Déduction pour investissement majorée

Mode de calcul de l'effet négatif selon le taux de base :

Le plus petit montant des codes ci-dessous * t_b

Code (898)¹⁷ pour les sociétés qui inscrivent un montant en code (836).

27% * code 836 si le montant inscrit au code 836 ≤ 6.800.000 euros.

27% * code 836 + 3% (code 836 – 6.800.000) si le montant inscrit au code 836 ≥ 6.800.000 euros.

Mode de calcul de l'effet négatif selon le taux réduit :

Le plus petit montant des codes ci-dessous * t_{rpm}

Code (898) pour les sociétés qui inscrivent un montant en code (836).

27% * code 836 si le montant inscrit au code 836 ≤ 6.800.000 euros.

27% * code 836 + 3% (code 836 – 6.800.000) si le montant inscrit au code 836 ≥ 6.800.000 euros.

Commentaire

Généralités

Les mesures susmentionnées étaient d'application à partir du 1^{er} janvier 2003, de sorte qu'un effet négatif est intervenu à partir de l'exercice d'imposition 2003. L'effet négatif ne sera évidemment calculé que pour l'exercice d'imposition 2004.

Régime spécial d'option applicable aux amortissements

¹⁷ Le code 898 mesure la déduction pour investissement ordinaire qui vient en déduction du bénéfice de la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation corporelle est devenue amortissable. Le montant de la déduction pour investissement est déduite, de manière extracomptable, de la base imposable au niveau de la sixième opération. En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices après la cinquième opération, la déduction est reportée sans limite de durée sur les bénéfices des périodes imposables suivantes (article 72 CIR92). Pour mesurer l'effet négatif pour l'exercice d'imposition 2004, seul le compte 898 importe ; le report n'aura un effet négatif que pour les exercices d'imposition suivants.

Les dossiers individuels pour le calcul de l'effet négatif seront sélectionnés sur la base du code (836) du formulaire des déductions pour investissement. De ce fait, une sous-estimation de l'effet négatif est possible, étant donné que les sociétés qui appliquent une déduction pour investissement étalée ne seront pas sélectionnées. Le SPF Finances souligne que l'effet négatif des amortissements sera limité car les pourcentages d'amortissement de 20%, 15% et 10% étaient déjà pratiqués par l'administration (voir COMIR n° 61/224).

Déduction pour investissement majorée

Les codes 836 et 846 du formulaire de déduction pour investissement ne concernent que la déduction pour investissement ordinaire. Les déductions pour investissement étalées, sur la base des amortissements fiscalement admis, ne peuvent pas être déterminées via un code spécifique du formulaire de déduction pour investissement. Quoique la déduction pour investissement pour l'acquisition de navires puisse aussi bien être appliquée par des PME que par des grandes entreprises, selon le SPF Finances, ce sont essentiellement des grandes entreprises qui entrent ici en ligne de compte. L'effet négatif calculé peut dès lors être sous-estimé.

Exonération des plus-values

La mention des plus-values exonérées sur navires dans la case des bénéficiaires réservés exonérés de la déclaration n'a pas d'influence sur le calcul de l'impôt. La pratique montre qu'un certain nombre d'entreprises ne remplissent pas, pour cette raison, ce cadre de la déclaration. Il pourrait en résulter une sous-estimation de l'effet négatif.

4. Investissements en sécurisation

Description de la mesure

La Loi-programme du 8 avril 2003 a prévu une augmentation de la déduction pour investissement en matière d'investissement de sécurisation. Pour les investissements rattachés à l'exercice d'imposition 2004, le pourcentage s'élève à 13,5%.

Sous l'appellation d'investissements en sécurisation, la loi entend les investissements en immobilisations corporelles qui tendent à une sécurisation des locaux professionnels et dont l'installation a été recommandée et approuvée par le fonctionnaire chargé des conseils en techno-prévention dans la zone de police où sont affectées les immobilisations.

Méthodologie

Selon les codes du formulaire de déduction pour investissement (276U) pour l'exercice d'imposition 2004 :

code (834) : la valeur d'acquisition ou d'investissement amortissable.

code (844) : la déduction pour investissement unique relative aux investissements en sécurisation.

Calcul

Mode de calcul de l'effet négatif selon le taux de base :

Le plus petit montant des codes ci-dessous * t_b

Code (898)¹⁸ pour les sociétés qui inscrivent un montant en code (834).

10,5% (13,5% - 3%) * code 834 si le montant inscrit au code 834 \leq 6.800.000 euros.

10,5% * code 834 + 3% (code 834 - 6.800.000) si le montant inscrit au code 834 \geq 6.800.000 euros.

Mode de calcul de l'effet négatif selon le taux réduit progressif moyen :

Le plus petit montant des codes ci-dessous * t_{rpm}

Code (898) pour les sociétés qui inscrivent un montant en code (834).

10,5% (13,5% - 3%) * code 834 si le montant inscrit au code 834 \leq 6.800.000 euros.

10,5% * code 834 + 3% (code 834 - 6.800.000) si le montant inscrit au code 834 \geq 6.800.000 euros.

Commentaire

Les codes 834 et 844 du formulaire de déduction pour investissement ne concernent que la déduction pour investissement ordinaire. Les déductions pour investissement étalées, sur la base des amortissements fiscalement admis, ne peuvent pas être déterminées via un code spécifique du formulaire de déduction pour investissement. L'effet négatif calculé peut dès lors être sous-estimé.

¹⁸ Le code 898 mesure la déduction pour investissement ordinaire qui vient en déduction du bénéfice de la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation corporelle est devenue amortissable. Le montant de la déduction pour investissement est déduite, de manière extracomptable, de la base imposable au niveau de la sixième opération. En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices après la cinquième opération, la déduction est reportée sans limite de durée sur les bénéfices des périodes imposables suivantes (article 72 CIR92). Pour mesurer l'effet négatif pour l'exercice d'imposition 2004, seul le compte 898 importe ; le report n'aura un effet négatif que pour les exercices d'imposition suivants.

5. Renonciation à la perception du précompte mobilier sur les intérêts et les redevances alloués ou mis en paiement à des sociétés associées

Description de la mesure

L'Arrêté royal du 22 décembre 2003 transpose en droit belge la Directive du Conseil de l'Union européenne 2003/49/EG du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. L'arrêté exonère de toute imposition (renonciation au précompte mobilier) les paiements d'intérêts et redevances au bénéfice des « sociétés associées » établies dans l'UE.

Les revenus de créances, de prêts et les revenus d'obligations, bons de caisse ou autres titres analogues, sont exonérés de précompte mobilier si ceux-ci sont payés à des sociétés associées établies en Belgique, ou dans un autre pays de l'Union Européenne. Le bénéficiaire et le débiteur doivent être, au moment de l'attribution ou de la mise en paiement, des sociétés associées. Ces participations directes ou indirectes doivent être détenues pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

Les conditions susmentionnées ne valent que pour les redevances payées à des bénéficiaires établis dans l'Union.

Il est renoncé à la perception du Pr.M. si au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus une attestation est remise au débiteur par le bénéficiaire qui confirme qu'il est satisfait aux conditions, à savoir une participation de 25% et une période ininterrompue d'un an.

Méthodologie

Ces données ne sont pas recueillies via la déclaration à l'impôt des sociétés. Aucune autre méthode n'a été retenue par le SPF Finances. Les effets de la mesure ne pourront par conséquent pas être calculés.

Calcul

Aucun

Commentaire

L'Arrêté royal du 22 décembre 2003 produit deux effets :

- un effet négatif : la disparition du prélèvement de Pr.M. en Belgique pour les intérêts et redevances payés à des sociétés associées établies dans l'UE ;
- un effet positif : les intérêts et redevances perçus de sociétés associées établies dans l'UE ne sont plus grevés d'impôt étranger.

L'effet positif se situe au niveau de l'impôt des sociétés et l'effet négatif au niveau du précompte mobilier.

L'arrêté s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2004, pour autant que les revenus se rapportent à une période postérieure au 31 décembre 2003. En règle générale, ces dispositions concerneront essentiellement l'exercice d'imposition 2005 non encore visé par les évaluations. Certains effets, vraisemblablement non considérables, pourraient néanmoins relever de l'exercice d'imposition 2004 dans le cas des sociétés qui établissent leur comptabilité autrement que par année civile¹⁹.

¹⁹ Les comptabilités qui ne sont pas établies par année civile, mais dont l'exercice se clôture entre le 1er janvier et le 30 décembre 2004, sont rattachées à l'exercice d'imposition 2004.

6. Plan PC privé

Description de la mesure

La Loi-programme du 24 décembre 2002 stipule qu'à partir du 1^{er} janvier 2003 un employeur peut rembourser jusqu'à un maximum de 60% du prix d'achat (hors T.V.A.) de ce qu'un employé a payé pour l'acquisition d'une configuration complète de PC, de périphériques et d'une imprimante, d'une connexion internet et d'un abonnement à internet, sans que l'employé ne soit imposé sur cette somme. L'intervention de l'employeur ne peut dépasser 1.500 euros par offre (indexé pour l'exercice d'imposition 2004).

Méthodologie

Cette mesure a un effet négatif sur le bénéfice social étant donné qu'à partir du moment où le remboursement de 60% du prix d'achat remboursé correspond à une exonération à caractère social conformément à l'article 38, 17° CIR92, l'intervention de l'employeur devient pour celui-ci une dépense professionnelle déductible.

L'avantage social non déductible (40% du montant du prix d'achat) doit être repris dans les dépenses non admises. Les modalités de l'intervention de l'employeur (remboursement de l'employeur à l'employé, ou le système suivant lequel l'employeur paie directement le montant au vendeur de l'installation informatique) doivent être établies dans un plan PC privé.

Les avantages de toute nature exonérés dans le chef de l'employeur, ne doivent pas être repris dans les fiches de revenus. Ce n'est que lors d'un contrôle qu'il sera éventuellement vérifié si une exonération est justifiée. Il sera dès lors impossible de disposer de données statistiques.

Les avantages de toute nature imposables sont en revanche mentionnés sur la fiche 281.10, case 9, c. En ce qui concerne les avantages taxables, il sera donc en principe possible de les identifier, pour autant que les fiches soient produites d'une manière automatisée. A défaut de données statistiques et après échanges de vues, l'estimation des dépenses du SPF Finances a été retenue.

Calcul

Mode de calcul de l'effet négatif :

Résultat de l'estimation du SPF Finances pour les sociétés avec un résultat positif * t_{mg}

$M * \frac{1}{4} * \frac{1}{2} * 1.500,00 \text{ EUR} * t_{mg}$

Où

M : le nombre des ménages qui possèdent un PC, nombre basé sur les statistiques de l'INS,

$\frac{1}{4}$: hypothèse d'une durée de vie des PC de 4 ans,

$\frac{1}{2}$: hypothèse selon laquelle 50 % des PC acquis l'ont été dans le cadre d'un plan PC privé, 1.500,00 EUR : intervention maximale de l'employeur.

Les sociétés avec un résultat positif représentent le rapport entre le nombre de sociétés avec un code [102] supérieur ou égal à zéro, et le nombre total de sociétés (aussi bien taxables au tarif de base qu'au tarif réduit).

Commentaire

Dans son calcul, le SPF Finances suppose que 50% de tous les ménages qui possèdent un PC peuvent faire usage d'un plan PC privé organisé par l'employeur. Le pourcentage de 50% est une simple estimation. Pour la détermination du nombre de ménages qui possèdent un PC, il a été fait appel à l'enquête socio-économique générale effectuée par l'Institut national de statistiques. La reconstitution de ce parc informatique est supposé étalée sur 4 années. Le nombre de PC déterminé est ensuite multiplié par l'intervention maximale de 1.500 euros.

7. Accueil d'enfants de moins de 3 ans

Description de la mesure

La Loi-programme du 8 avril 2003 prévoit que les entreprises peuvent organiser l'accueil d'enfants de moins de trois ans. Les sommes qui sont déductibles en tant que frais professionnels ne peuvent pas dépasser 5.250 € par place d'accueil. Cette disposition est valable pour les sommes payées à partir du 1^{er} janvier 2003.

Méthodologie

Conformément à l'article 52bis, 6° CIR 92, l'institution compétente fournit annuellement au contribuable qui a versé ces sommes, un document dans lequel elle déclare qu'il est satisfait aux conditions stipulées dans l'article, et où elle indique aussi bien le montant qui a été utilisé pour la création ou le maintien des places d'accueil, que le nombre de places y afférentes.

Une attestation de Kind & Gezin, de l'Office de la naissance et de l'enfance, ou de l'Exécutif de la Communauté germanophone doit être annexée à la déclaration d'impôt.

Calcul

Mode de calcul de l'effet négatif :

L'effet négatif de cette mesure peut être mesuré sur la base des attestations fournies par les institutions compétentes.

Si le nombre d'attestations délivrées est faible (inférieur à 15 attestations), l'effet négatif peut être calculé au cas par cas par le service de taxation compétent, en faisant la ventilation suivant le tarif de base et le tarif réduit progressif.

Si le nombre d'entreprises est supérieur à 15, la méthodologie suivante sera suivie :

Total des sommes versées, sur la base des attestations, pour les sociétés avec une base taxable * t_{mg}

Où les sociétés avec une base taxable sont celles dont le code 102 \geq 0 et qui disposent d'une attestation.

Commentaire

L'effet négatif de cette mesure est jugé faible.

8. Frais de restaurant

Description de la mesure

A partir du 1^{er} janvier 2004, la déduction de la quotité professionnelle des frais de restaurant augmente de 50% à 62,5%.

La diminution de recettes fiscales due à l'augmentation de la déduction sera compensée par la suppression des tolérances administratives en vigueur.

Voici un aperçu des tolérances dorénavant limitées :

- La déduction des frais de restaurant exposés à l'étranger est réduite de 100% à 62,5%.
- Frais de restaurant compris dans les notes d'hôtel : les frais de restaurant qui sont liés à un séjour dans un hôtel et qui sont compris dans une facture globale de l'hôtel, ne sont plus déductibles à 100%, mais à 62,5%.
- Frais de restaurant exposés lors de séminaires et colloques : la facture des séminaires et colloques doit être scindée de telle manière que les frais de restaurant soient distingués des autres frais. Si une telle distinction ne peut être faite, les frais de restaurant sont estimés à 20% du montant total des frais payés. La déduction de ces frais de restaurant est réduite de 100% à 62,5%.
- Les restaurants d'entreprise pour les cadres et/ou relations d'affaires. Sont visés ici les cas où un restaurant d'entreprise n'est pas utilisé pour fournir des déjeuners sociaux au personnel, mais bien pour offrir des repas aux cadres dirigeants ou lors de l'accueil de relations d'affaires. La déduction de tels frais est réduite de 100% à 62,5%.

La déduction augmentée et les mesures compensatoires sont d'application à partir du 1^{er} janvier 2004. Sont donc visées les comptabilités qui ne sont pas tenues par année civile mais dont la date de clôture se situe entre le 1^{er} janvier et le 30 décembre 2004.

Méthodologie

La déclaration à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2004 ne prévoit qu'un seul code (033) qui, outre les frais de restaurant non déductibles, comprend également les frais de réception et de cadeaux d'affaires.

A défaut d'autres données statistiques, l'effet négatif de cette mesure ne pourra être estimé que sur la seule base du code (033) de la déclaration à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2004.

Suite à la limitation des tolérances administratives (cf. supra), il existera également un effet positif. Seule la compensation résultant de l'abrogation de la déductibilité totale des frais de restaurant exposés à l'étranger peut être estimée. L'effet positif des autres mesures de compensations sera compris dans le code 033 qui servira de base de calcul mais ne pourra toutefois pas être estimé, ces mesures ne pouvant être isolées.

Calcul

Les estimations seront réalisées au moyen de la formule suivante :

Mode de calcul de l'effet négatif :

$$1,01 \% * \text{code 33} * t_{mg}$$

Où :

- Code 33 : somme des montants inscrits au code 33 pour toutes les sociétés dont le code 102 \geq 0 et qui ont un exercice comptable qui chevauchent deux années civiles.
- 1,01 % : ratio qui exprime la différence entre le code 033 de l'exercice d'imposition 2004 et le code 033 avant la réforme. Le détail de son calcul figure en annexe.

Commentaire

Le SPF Finances estime la part des frais de restaurant à 80% des frais totaux repris au code 033.

Pour déterminer l'effet positif résultant de l'abrogation de la déductibilité totale des frais de restaurant exposés à l'étranger, le SPF Finances estime ces derniers à 30 % du total des frais de restaurant. Il s'agit toujours de simples estimations.

Détail du calcul de l'effet des frais de restaurant

Symboles

B = frais de restaurant exposés en Belgique

E = frais de restaurant exposés à l'étranger

N = non frais de restaurant

C = Montant au code 33 (déclarations de l'EI 2004 - nouveau régime)

diff = code 33 nouveau – code 33 ancien

Contenu du code 33 selon l'ancien et le nouveau régime - Différence

Code 33 ancien = $0,5 N + 0,5 B$

Code 33 nouveau = $C = 0,5 N + 0,375 * (0,5) B + 0,5 * (0,5) B + 0,375 * (0,5) E$

Où :

(0,5) : répartition statistique des sociétés dont l'exercice comptable est « à cheval » sur deux années civiles (la déduction majorée et les mesures compensatoires sont d'application à partir du 1^{er} janvier 2004)

0,5: limitation de déduction à 50% et maintien de 50 % en dépenses non admises.

0,375: diminution par la loi de réforme de l'impôt des sociétés de la limitation de déduction de 50% à 37,5% et maintien de 37,5% en dépenses non admises.

Différence entre l'ancien code 33 et le nouveau code 033

diff = $0,1875 E - 0,0625 B$

Rapports entre les différents frais (selon le SPF Finances)

$E = 0,3 B$

$N = 0,2 (B + N)$ d'où $N = 0,25 B$

diff exprimée en fonction de C (code 33 nouveau)

$C = 0,5 N + 0,4375 B + 0,1875 E$

$C = (0,5 \times 0,25) B + 0,4375 B + (0,1875 \times 0,3) B$

$C = (0,125 + 0,4375 + 0,05625) B = 0,61875 B$

D'où $B = C / 0,61875$

et $E = 0,3 B = 0,3 C / 0,61875$

L'introduction dans diff :

diff = $[(0,1875 \times 0,3) C / 0,61875] - (0,0625 C / 0,61875)$

diff = $(0,05625 - 0,0625) C / 0,61875$

diff = $-0,00625 C / 0,61875 = 0,0101C$

L'effet est donc toujours négatif (réduction d'imposition)

Effet = $- 1,01\% \text{ code33} \times t_{mg}$