

# Isoc – Procédure – cas pratiques

Séminaire stagiaires IPCF  
02/03/2019

Meganck Christophe  
Licencié en gestion d'entreprise  
Chargé de cours en comptabilité/fiscalité  
Comptable-fiscaliste agréé  
Membre effectif de la Commission du Stage de l'IPCF  
christophe.meganck@gmail.com  
GSM : 0486/46.25.65

## Agenda

- Introduction
- La taxation étalée des plus-values
- La déduction pour investissement
- La réserve de liquidation
- Le VVPRbis
- Procédure
  - Déclaration
  - Délais d'imposition

# La taxation étalée des plus-values

## La taxation étalée des plus-values Introduction

- La taxation étalée des plus-values est prévue à l'IPP et à l'Isoc (Article 47 du CIR !)
- Plus-value réalisée = différence positive entre
  - l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien **diminuée des frais de réalisation**
  - et sa valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeur et amortissements admis antérieurement

## La taxation étalée des plus-values

### Avantages

- Report total ou partiel du paiement de l'Isoc relatif à la plus-value réalisée → les liquidités peuvent être utilisées autrement
- Eviter une majoration d'impôt éventuelle en cas d'insuffisance de versements anticipés (6,75% pour l'exercice d'imposition 2019)
- Imposition potentielle au taux réduit en cas de plus-value importante

## La taxation étalée des plus-values

### Avantages : imposition au taux réduit ?

- Rappel des taux à l'Isoc :

	Taux ordinaire (ccc comprise)	Taux réduit (ccc comprise)
EI 2018 et avant	33,99%	Lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500,00 € l'impôt est fixé comme suit : <ul style="list-style-type: none"><li>• 24,98 % sur la tranche de 0 à 25.000,00 €</li><li>• 31,93 % sur la tranche de 25.000,00 € à 90.000,00 €</li><li>• 35,54 % sur la tranche de 90.000,00 € à 322.500,00 €</li></ul>
EI 2019 et 2020	29,58%	20,40%
A partir de l'EI 2021	25%	20%

- Le taux réduit à partir de l'EI 2019 n'est applicable que sur les premiers 100.000,00 EUR (si les autres conditions sont remplies – voir article 215 du CIR)

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

- Exemple : une société a réalisé une plus-value de 300.000,00 € sur la vente d'un bâtiment (hypothèse : aucun autre bénéfice imposable)
- Si la plus plus-value est taxée en une fois :

	Taux ordinaire	Taux réduit
EI 2018 et avant	101.970,00 €	101.622,38 €
EI 2019 et 2020	88.740,00 €	79.560,00 €
A partir de l'EI 2021	75.000,00 €	70.000,00 €

- Si la société effectue, en 2019, un nouvel investissement dans un bâtiment (toutes les conditions sont remplies) amorti en 33 ans, qu'elle bénéficie du taux réduit, et que le bénéfice imposable ne dépasse jamais 100.000,00 €, l'impôt total dû sera de **60.036,36 €** [= (300.000,00/33) x 20,40 %] + (32 x (300.000,00/33) x 20 %)]

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

- Conditions du taux réduit :
  - Etre une petite société au sens de l'article 15 §1-6 du Code des Sociétés
  - Au moins un des dirigeants personnes physiques de la société doit percevoir, à charge du résultat de la période imposable, une rémunération au **minimum** égale à 45.000,00 € ou à la base imposable (sauf pour les sociétés coopératives agréées)
  - Etre sous le contrôle de personnes physiques : les titres de la société doivent être détenus pour au moins 50% par des personnes physiques (sauf pour les sociétés coopératives agréées)
  - Ne pas être une société financière (sauf pour les sociétés coopératives agréées)
  - Ne pas être une société d'investissement

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

- Critère de taille

« Art.15. § 1er. Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, **à la date de bilan du dernier exercice clôturé**, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : **9 000 000 euros** ;
- total du bilan : **4 500 000 euros** »

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

- Critère de taille

« Art.15 § 2. Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères visés au paragraphe 1er n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés. »

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

Année	1	2	3	4	5	6	7	8	9
+ d'1 limite dépassée ?	NON	OUI	OUI	OUI	NON	NON	OUI	NON	NON
Nouvelles règles	PETITE	PETITE	PETITE	GRANDE	GRANDE	GRANDE	PETITE	PETITE	PETITE

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

- La rémunération du dirigeant d'entreprise comprend entre autres :
  - les rémunérations brutes, avant déductions des cotisations sociales
  - les charges sociales dues par le bénéficiaire et payées par la société
  - les ATN obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle, y compris le loyer et les avantages locatifs requalifiés en rémunérations
  - les tantièmes et rémunérations attribuées lors de l'affectation du résultat
- En cas d'insuffisance de rémunération, la société devra payer une cotisation distincte de 5% (5,1% avec la ccc pour les EI 2019 et 2020)
- La base de la cotisation distincte est constituée de la différence positive entre, d'une part, le montant minimal requis de rémunération visé à l'article 215, alinéa 3, 4°, et d'autre part, la plus grande rémunération attribuée par la société à un de ses dirigeants d'entreprise.

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

### Exemple 1

- Revenu imposable de la société : 60.000,00 €
- Rémunération du dirigeant d'entreprise : 0,00 €
- Rémunération minimale du dirigeant d'entreprise pour l'application du taux réduit :  $(60.000,00 \text{ €} + 0,00 \text{ €})/2 = 30.000,00 \text{ €}$  → il manque 30.000,00 € de rémunération
- Cotisation distincte sur 30.000,00 €

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

### Exemple 2

- Revenu imposable de la société : 40.000,00 €
- Rémunération du dirigeant d'entreprise : 20.000,00 €
- Rémunération minimale du dirigeant d'entreprise pour l'application du taux réduit :  $(40.000,00 \text{ €} + 20.000,00 \text{ €})/2 = 30.000,00 \text{ €}$  → il manque 10.000,00 € de rémunération
- Cotisation distincte sur 10.000,00 €

## La taxation étalée des plus-values Avantages : imposition au taux réduit ?

- La cotisation distincte ne s'applique pas aux sociétés débutantes pendant les quatre périodes imposables à partir de la constitution (attention en cas de passage d'une personne physique en société)
- Attention également en cas par exemple de rejet de frais lors d'un contrôle ultérieur si la rémunération a été calculée au plus juste !

## La taxation étalée des plus-values Investissements visés

- Cas pratiques : dans une société, les opérations suivantes ont eu lieu en 2018 :
  - Vente d'une machine achetée en 2012 pour 80.000,00 € (valeur comptable : 32.000,00 €) et revendue pour 27.000,00 €
  - Vente d'une machine achetée en 2015 pour 100.000,00 € (Valeur comptable : 70.000,00 €) et revendue pour 85.000,00 €
  - Réception d'une indemnité de l'assurance d'un montant de 400.000,00 € concernant un bâtiment acheté il y a 35 ans et complètement amorti, qui a été détruit suite à un incendie en 2017
  - Vente de titres figurant dans le compte 282 (participations dans des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation) pour un montant de 70.000,00 € (achat des titres en 2011 pour 40.000,00 €)
  - Vente d'une machine achetée en 2012 pour 200.000,00 € (valeur comptable : 80.000,00 €) et revendue pour 120.000,00 €

**Peut-on envisager la taxation étalée de la plus-value pour ces opérations ?**



## La taxation étalée des plus-values Investissements visés

- Seules les plus-values sur immobilisations corporelles ou incorporelles peuvent être imposées de manière étalée
- Plus-value **volontaire** (par exemple suite à une vente) : immobilisations incorporelles sur lesquelles des **amortissements ont été admis fiscalement** ou immobilisations corporelles et pour autant que les biens aliénés aient la nature d'immobilisations depuis **plus de 5 ans** au moment de leur aliénation (de jour à jour)
- Plus-value **forcée** (suite à un incendie, une expropriation,...) : pas de condition de détention depuis plus de 5 ans

## La taxation étalée des plus-values Investissements visés

- Cas pratiques : dans une société, les opérations suivantes ont eu lieu en 2018 :
  - Vente d'une machine achetée en 2012 pour 80.000,00 € (valeur comptable : 32.000,00 €) et revendue pour 27.000,00 € → Moins-value
  - Vente d'une machine achetée en 2015 pour 100.000,00 € (Valeur comptable : 70.000,00 €) et revendue pour 85.000,00 € → immobilisation détenue depuis moins de 5 ans
  - Réception d'une indemnité de l'assurance d'un montant de 400.000,00 € concernant un bâtiment acheté il y a 35 ans et complètement amorti, qui a été détruit suite à un incendie en 2017
  - Vente de titres figurant dans le compte 282 (participations dans des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation) pour un montant de 70.000,00 € (achat des titres en 2011 pour 40.000,00 €) → Immobilisations financières non visées par l'article 47
  - Vente d'une machine achetée en 2012 pour 200.000,00 € (valeur comptable : 80.000,00 €) et revendue pour 120.000,00 €

## La taxation étalée des plus-values

- Cas pratiques : dans une société, les opérations suivantes ont eu lieu en 2018 :
  - Réception d'une indemnité de l'assurance d'un montant de 400.000,00 € concernant un bâtiment acheté il y a 35 ans et complètement amorti, qui a été détruit suite à un incendie en 2017
  - Vente d'une machine achetée en 2012 pour 200.000,00 € (valeur comptable : 80.000,00 €) et revendue pour 120.000,00 €

La société envisage d'utiliser l'indemnité de 400.000,00 € pour effectuer les achats suivants en 2019 :

- Achat d'un immeuble pour 250.000,00 €, tous frais compris
- Achat d'un stock de marchandises pour 50.000,00 €
- Achat d'un camion pour 70.000,00 €
- Achat d'une voiture pour 30.000,00 €

Concernant la machine elle propose d'investir la plus-value de 40.000,00 € pour acheter une nouvelle machine de 40.000,00 € en 2021.

**Les achats envisagés sont-ils judicieux et permettent-ils de bénéficier de la taxation étalée de la plus-value ?**

## La taxation étalée des plus-values Remploi : prix de vente ou indemnité

- Pour qu'une plus-value puisse être taxée de manière étalée, il faut qu'il y ait un « emploi » : la société doit, dans un certain délai, réinvestir dans des actifs déterminés un montant **au moins égal** à celui de **l'indemnité ou du prix perçu** à l'occasion de la perte ou de la vente du bien

Exemple : une société vend 25.000,00 € une machine qui a une valeur comptable de 15.000,00 €. Il faut réinvestir 25.000,00 € et non la plus-value de 10.000,00 €.

- Si le montant total du prix de vente ou de l'indemnité n'est pas réinvesti à temps, le montant non encore imposé de la plus-value est taxé en une fois comme bénéfice de l'année où le délai de emploi prend fin (+ intérêts de retard!)

## La taxation étalée des plus-values Remploi : dans quels biens ?

- Le remploi doit revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles amortissables, utilisées dans un Etat membre de l'Espace économique européen pour l'exercice de l'activité professionnelle.
- En cas de remploi dans un bâtiment, tenir compte de la valeur terrain!

Exemple : une société a vendu en 2018, un bâtiment pour une valeur de 700.000,00 €. Elle réinvestit pour 750.000,00 € en 2019 dans un autre bâtiment. Si le terrain vaut 80.000,00 € la valeur du remploi n'est que de 670.000,00 €!

## La taxation étalée des plus-values Remploi : dans quels biens ?

- En cas de remploi dans une voiture dont la déductibilité est limitée, l'investissement ne peut être pris en considération qu'à concurrence de la valeur amortissable fiscalement!

Exemple : une société doit réinvestir 20.000,00 € pour bénéficier de la taxation étalée d'une plus-value. Elle décide de réinvestir dans une voiture pour 25.000,00 €. Si les frais liés à la voiture ne sont déductibles qu'à hauteur de 75%, le montant du remploi considéré est de 18.750,00 € (25.000,00 € x 75%) de sorte qu'il est insuffisant !

- A noter que si la plus-value porte sur une voiture déductible par exemple à 75%, seulement 75% du prix de vente ou de l'indemnité doit être réinvesti.

## La taxation étalée des plus-values Remploi : dans quels biens ?

- Un emploi en leasing financier est possible
- Il n'est pas obligatoire que le emploi soit effectué en éléments d'actif de même nature que ceux qui sont aliénés
- Il est possible de réinvestir dans plusieurs biens pour arriver au montant requis

## La taxation étalée des plus-values Remploi : délais

- Le emploi doit être effectué au plus tard à la cessation de l'activité professionnelle et dans un délai :
  - de 3 ans prenant cours le premier jour de la période imposable de réalisation des plus-values volontaires
  - expirant 3 ans après la fin de la période imposable de perception de l'indemnité s'il s'agit de plus-values forcées

Exemple 1 : l'exercice comptable d'une société correspond à l'année calendrier. Le 27 mai 2018, une machine est vendue avec plus-value. Le délai de emploi expire le 31/12/2020.

Exemple 2 : l'exercice comptable d'une société correspond à l'année calendrier. Le 27 mai 2018, une machine est détruite. L'assurance lui octroie une indemnité le 01/03/2019. Le délai de emploi expire le 31/12/2022.

## La taxation étalée des plus-values

### Remploi : délais

- Le délai de remploi est prolongé à cinq ans lorsqu'il s'agit d'une **plus-value volontaire** et que le remploi prend la forme d'un **immeuble bâti**, un avion ou un navire
- Le délai de remploi prolongé peut commencer, au choix
  - le premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée (comme c'est le cas pour le délai de trois ans)
  - deux ans avant (depuis le premier jour de l'avant-dernière période imposable qui précède celle de réalisation de la plus-value)

## La taxation étalée des plus-values

- Cas pratiques : dans une société, les opérations suivantes ont eu lieu en 2018 :
  - Réception d'une indemnité de l'assurance d'un montant de 400.000,00 € concernant un bâtiment acheté il y a 35 ans et complètement amorti, qui a été détruit suite à un incendie en 2017
  - Vente d'une machine achetée en 2012 pour 200.000,00 € (valeur comptable : 80.000,00 €) et revendue pour 120.000,00 €

La société envisage d'utiliser l'indemnité de 400.000,00 € pour effectuer les achats suivants en 2019 :

- Achat d'un immeuble pour 250.000,00 €, tous frais compris → attention à la valeur terrain
- Achat d'un stock de marchandises pour 50.000,00 € → il ne s'agit pas d'une immobilisation amortissable
- Achat d'un camion pour 70.000,00 €
- Achat d'une voiture pour 30.000,00 € → attention à la déductibilité fiscale de la voiture

Il faudra compléter les investissements admis pour arriver à une valeur de remploi de 400.000,00 € dans le délai

Concernant la machine elle propose d'investir la plus-value de 40.000,00 € pour acheter une nouvelle machine de 40.000,00 € en 2021 → il faut réinvestir le montant du prix de vente (120.000,00 €) au plus tard le 31/12/2020

## La taxation étalée des plus-values Imposition de la plus-value

- La plus-value est imposée de manière étalée, en suivant le rythme d'amortissement du bien acquis en remploi

Exemple : Une société a vendu, en 2018, une machine pour 120.000,00 € en réalisant une plus-value de 20.000,00 €. En 2019, elle réinvestit les 120.000,00 € dans l'achat d'une nouvelle machine qui sera amortie en 10 ans. Le bien sera amorti à hauteur de 12.000,00 € par an (annuité complète). La plus-value sera imposée chaque année à concurrence de 2.000,00 € (20.000,00 € / 10).

- La taxation étalée démarre dès qu'un remploi valable a eu lieu, même si le montant total n'a pas encore été réemployé

## La taxation étalée des plus-values Imposition de la plus-value

- Si le remploi est vendu ou mis hors d'usage avant d'avoir été totalement amorti, ou en cas de cessation d'activité de la société, la quotité non encore imposée de la plus-value devient imposable l'année de survenance de ce fait

Exemple : supposons que la machine achetée précédemment en 2019 pour 120.000,00 € soit vendue en 2022. Elle n'a été amortie que pendant 3 exercices. La plus-value n'a été imposée que 3 fois à concurrence de 2.000,00 € chaque année. La quotité non encore imposée de la plus-value, à savoir 14.000,00 € sera imposée en une fois dans la déclaration de l'exercice 2022.

## La taxation étalée des plus-values

### Formalités

- Condition d'intangibilité (inscription de la quotité non encore imposée de la plus-value dans un compte distinct du passif, en réserves exonérées)
- Constituer une provision (provision pour impôts différés) relative à l'impôt des sociétés qui devra être payé sur la plus-value au cours des années suivantes
- Formulaire 276K

## La taxation étalée des plus-values

- Possibilité de combiner avec la Déduction pour Investissement

## La déduction pour investissement

### La déduction pour investissement Mise en situation

En 2018, une petite société a effectué les investissements suivants :

- Une machine neuve d'un montant de 100.000,00 € amortie en 10 ans de manière linéaire
- Un camion d'occasion d'une valeur de 40.000,00 € et amorti en 4 ans de manière linéaire
- Une voiture neuve d'une valeur de 35.000,00 €, amortie en 5 ans de manière linéaire (aucune mise à disposition d'un dirigeant ou salarié)
- Une camionnette neuve détenue en leasing financier (contrat d'une durée de 5 ans) d'une valeur de 50.000,00 € et amortie en 5 ans de manière linéaire
- Bâtiment pour établir les bureaux de la société (coût d'achat total : 300.000,00 €)
- Un ordinateur d'une valeur de 1.200,00 €, amorti en 3 ans de manière linéaire et mis à disposition d'un salarié (ATN pour l'usage privé partiel)

**Quel(s) investissement(s) peuvent bénéficier de la DPI ?**



## La déduction pour investissement

- Références légales : art. 68-77 et 201 CIR 92 ; art. 47-49bis AR/CIR 92
- La DPI **permet aux sociétés qui effectuent** certains investissements de déduire de leur bénéfice imposable une partie du prix d'acquisition ou de revient, en plus de l'amortissement sur la totalité du prix
- 2 catégories de DPI :
  - la **DPI ordinaire** : calculée au taux de base, concerne tous les investissements, ne profite qu'aux petites sociétés au sens de l'art. 15 C. soc. et est toujours unique
  - la **DPI majorée** : calculée à des taux majorés et ne concerne qu'une liste restrictive d'investissements. Pour certains investissements, la déduction majorée est réservée aux petites sociétés au sens de l'art. 15 C. soc. alors que pour d'autres, elle est ouverte à toutes les sociétés

## La déduction pour investissement

Société	déduction unique	déduction unique	déduction étalée
	PME visées à l'art. 15, §§ 1 à 6 C. soc. (1)	toutes les sociétés	
brevets, investissements visant à économiser l'énergie et investissements dans des systèmes d'extraction ou d'épuration d'air dans les établissements horeca	13,5 %	13,5 %	-
investissements écologiques destinés à la recherche et au développement	13,5 %	13,5 %	20,5 %
investissements numériques	13,5 %	-	-
investissements en sécurisation	20,5 %	-	-
investissements visant à encourager la réutilisation des emballages de boissons et produits industriels (2)	3 %	3 %	-
autres investissements (3)	-	-	Investissements effectués en 2016 dans des moyens de production de produits de haute technologie : 20,5 %
"effectués jusqu'au 31/12/2015"	4 %	-	
"effectués à partir du 1/1/2016 (notez que pour les investissements effectués entre le 1 <sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2019, un pourcentage de 20 % est appliqué)"	8 %	-	

- Pour les immobilisations acquises ou construites **entre le 01/01/2018 et le 31/12/2019**, le taux est de 20 % !
- Si l'exercice comptable est « à cheval », faire la distinction entre les investissements acquis avant le 01/01/2018 et ceux après!
- Il ne faut pas appliquer les DPI majorées qui existent pour les investissements spécifiques si le pourcentage de base temporairement majoré de 20 % est supérieur

Source : guide impôts 2018

## La déduction pour investissement Conditions

- Immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et immobilisations incorporelles neuves
- Affectation en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle
- Joindre à la déclaration fiscale un **formulaire 275U**
- Tenir un **relevé** des investissements à la disposition de l'administration (art. 47 AR/CIR 92)
- Des documents complémentaires sont requis pour certaines catégories d'investissement

## La déduction pour investissement Conditions

La DPI n'est pas applicable (Art. 75 CIR92) :

- aux immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle (pour une société, tous les actifs sont censés être exclusivement affectés à l'exercice de l'activité professionnelle)
- aux immobilisations acquises ou constituées en vue de céder à un tiers le droit d'usage en vertu d'un contrat de crédit-bail ou d'une convention d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans les cas où ces immobilisations sont amortissables dans le chef de l'entreprise qui dispose de ces droits
- aux immobilisations dont l'utilisation a été cédée à des tiers (selon des modalités différentes de celles visées ci-avant) à moins que cette cession n'ait été effectuée à une personne physique ou une société qui :
  - affecte ces immobilisations à l'exercice de son activité professionnelle en Belgique
  - réalise des bénéfices ou des profits
  - satisfait aux conditions, critères et limites d'application de la *déduction pour investissement*
  - n'en cède pas l'usage à une tierce personne en tout ou en partie
- aux immobilisations non amortissables ainsi qu'aux immobilisations dont l'amortissement est réparti sur moins de 3 périodes imposables
- aux voitures, voitures mixtes et fausses camionnettes. Ne sont pas visés par cette exception les véhicules qui sont affectés exclusivement :
  - à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles
  - à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet
- frais accessoires au prix d'achat et aux coûts indirects de production, lorsque ces frais ou coûts ne sont pas amortis en même temps que les immobilisations auxquelles ils se rapportent

## La déduction pour investissement Conditions

- La DPI ne peut pas se combiner avec la déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) → choix
- Pour les « autres investissements », le report de l'exonération non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices est **limité** à la période imposable suivante

## La déduction pour investissement Mise en situation

En 2018, une petite société a effectué les investissements suivants :

- Une machine neuve d'un montant de 100.000,00 € amortie en 10 ans de manière linéaire
- Un camion d'occasion d'une valeur de 40.000,00 € et amorti en 4 ans de manière linéaire
- Une voiture neuve d'une valeur de 35.000,00 €, amortie en 5 ans de manière linéaire (aucune mise à disposition d'un dirigeant ou salarié)
- Une camionnette neuve détenue en leasing financier (contrat d'une durée de 5 ans) d'une valeur de 50.000,00 € et amortie en 5 ans de manière linéaire
- Bâtiment pour établir les bureaux de la société (coût d'achat total : 300.000,00 €)
- Un ordinateur d'une valeur de 1.200,00 €, amorti en 3 ans de manière linéaire et mis à disposition d'un salarié (ATN pour l'usage privé partiel)

**Quel(s) investissement(s) peuvent bénéficier de la DPI ?**

## La déduction pour investissement

### Mise en situation

En 2018, une petite société a effectué les investissements suivants :

- Une machine neuve d'un montant de 100.000,00 € amortie en 10 ans de manière linéaire
- Un camion d'occasion d'une valeur de 40.000,00 € et amorti en 4 ans de manière linéaire → le camion n'est pas neuf
- Une voiture neuve d'une valeur de 35.000,00 €, amortie en 5 ans de manière linéaire (aucune mise à disposition d'un dirigeant ou salarié) → les voitures sont exclues sauf exceptions (taxis, auto-écoles,...)
- Une camionnette neuve détenue en leasing financier (contrat d'une durée de 5 ans) d'une valeur de 50.000,00 € et amortie en 5 ans de manière linéaire
- Bâtiment pour établir les bureaux de la société (coût d'achat total : 300.000,00 €) → Attention à la valeur du terrain qui n'est pas amortissable et donc exclu
- Un ordinateur d'une valeur de 1.200,00 €, amorti en 3 ans de manière linéaire et mis à disposition d'un salarié (ATN pour l'usage privé partiel) → droit d'usage cédé à un autre contribuable qui ne répond pas aux règles de la DPI



La réserve de liquidation

## La réserve de liquidation

- Depuis l'exercice d'imposition 2015, les petites sociétés (Art. 15 du code des sociétés) peuvent constituer une réserve de liquidation (Art. 184quater du CIR92)
- Cette réserve de liquidation est constituée par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif de tout ou partie du bénéfice comptable après impôt (code 9905 des modèles des comptes annuels BNB)
- La constitution de la réserve de liquidation est soumise à une cotisation distincte de 10% (Article 219quarter du CIR92) non remboursable
- Lors de l'éventuelle liquidation future de la société, la réserve de liquidation sera distribuée en exonération d'impôt

## La réserve de liquidation

- La réserve de liquidation doit provenir du bénéfice comptable après impôt **de l'exercice comptable** (code 9905). Il n'est donc pas possible de constituer une réserve de liquidation avec d'anciennes réserves taxées
- Le bénéfice comptable après impôt est celui qui subsiste après l'impôt ordinaire des sociétés plus la cotisation de 10 % due sur la réserve de liquidation elle-même
- Il n'est donc pas possible non plus de constituer une réserve de liquidation en cas de perte **comptable** de l'exercice, même si la base d'imposition est positive
- Une réserve de liquidation peut par contre être comptabilisée en présence de pertes reportées (aucune « distribution » n'est réalisée)
- La décision de constituer une réserve de liquidation est prise par l'assemblée annuelle, sur proposition des gérants ou des administrateurs

## La réserve de liquidation

- L'affectation de bénéfices à une réserve de liquidation n'est possible que pour les petites sociétés
- Il faut donc que la société soit une petite société au sens de l'article 15 du code des sociétés pour les périodes où elle souhaite constituer une réserve de liquidation

## La réserve de liquidation

- La réserve de liquidation doit être portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peut servir pour des rémunérations ou attributions quelconques (condition d'intangibilité)
- Il s'agit d'une réserve taxée et non immunisée
- Les réserves immunisées réduisent donc le montant du bénéfice qui peut être consacré à la réserve de liquidation. Lors de la liquidation, ces réserves immunisées seront d'abord soumises à l'impôt des sociétés, puis au PM de liquidation de 30 % → anticiper une cessation d'activité et faire imposer les réserves immunisées pour constituer une réserve de liquidation afin de payer la cotisation distincte de 10% au lieu des 30% de PM de liquidation
- La réserve de liquidation peut être comptabilisée dans la réserve légale

## La réserve de liquidation

- Si la condition d'intangibilité n'est plus respectée car la société distribue des dividendes, le montant distribué sera soumis à un précompte mobilier à taux réduit pour tenir compte de la cotisation distincte déjà payée (Article 269, §1<sup>er</sup>, 8° CIR):
  - Si distribution au moins après 5 ans après la constitution : précompte mobilier de 5%
  - Si distribution dans les 5 ans de la constitution : précompte mobilier de 20%
- Le délai de 5 ans se calcule à partir du dernier jour de la période imposable à laquelle la réserve se rapporte
  - Exemple : une réserve de liquidation comptabilisée au bilan clôturé le 31/12/2017 peut être distribuée avec un précompte mobilier de 5% à partir du 01/01/2023
  - En cas de prélèvements sur la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées (FIFO)

## La réserve de liquidation

- Aucun versement anticipé ou précompte ne peut être imputé sur la cotisation distincte (Art. 219quater al. 4 CIR)
- La cotisation distincte ne doit pas faire l'objet de versements anticipés
- La ccc n'est pas applicable
- Aucun montant n'est imputable sur la cotisation distincte
- La cotisation distincte n'est pas remboursable → pertinence d'affecter le maximum en réserve de liquidation ?

## La réserve de liquidation

- Il faut joindre un relevé fiscal (275A) qui reprend, année après année, les réserves de liquidation, sans faire de distinction entre les (sous-) catégories de réserves → création de sous-comptes pour appliquer correctement le principe de la méthode FIFO

## La réserve de liquidation Application

Une société présente la situation suivante :

- Capital souscrit : 80.000,00 €
- Réserve légale : 4.000,00 €
- Bénéfice reporté de l'exercice précédent : 7.000,00 €

En 2018, le bénéfice avant impôts est de 20.000,00 €. Les impôts sur le bénéfice de l'exercice, cotisation distincte exclue, sont estimés à 5.000,00 €. La société affecte, outre les obligations minimales légales, 10.000,00 € à une réserve de liquidation (cotisation distincte : 10% de 10.000,00 € = 1.000,00 €). Le solde est reporté.



## La réserve de liquidation

### Application

- Comptabilisation de la cotisation distincte sur la réserve de liquidation

Numéro du compte	Intitulé du compte	Débit	Crédit
6702	Charges fiscales estimées	1.000,00	
450	à Dettes fiscales estimées		1.000,00

- Comptabilisation de la réserve de liquidation

Numéro du compte	Intitulé du compte	Débit	Crédit
6921	Dotations aux autres réserves	10.000,00	
133x	à Réserves de liquidation - article 184quater, CIR 92 (31/12/2018)		10.000,00

## La réserve de liquidation

### Application

- Comptabilisation du bénéfice reporté de l'exercice précédent

Numéro du compte	Intitulé du compte	Débit	Crédit
140	Bénéfice reporté	7.000,00	
790	à Bénéfice reporté de l'exercice précédent		7.000,00

- Comptabilisation de la réserve légale  $((20.000,00 \text{ €} - 5.000,00 \text{ €} - 1.000,00 \text{ €}) \times 5\%)$

Numéro du compte	Intitulé du compte	Débit	Crédit
6920	Dotations à la réserve légale	700,00	
130	à Réserve légale		700,00

## La réserve de liquidation Application

- Comptabilisation du report du solde

Numéro du compte	Intitulé du compte	Débit	Crédit
693	Bénéfice à reporter	10.300,00	
140	à Bénéfice reporté		10.300,00

## La réserve de liquidation Application

- Déclaration Isoc, cadre des bénéfices réservés imposables

	Codes	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserve légale	1005	4.000,00	4.700,00
Bénéfice (Perte) reporté(e) (+)/(-)	1008 PN	7.000,00	10.300,00
Réserve de liquidation	1012	0,00	10.000,00
<b>Réserves imposables (+)/(-)</b>	<b>1040 PN</b>	<b>11.000,00</b>	<b>25.000,00</b>
<b>Bénéfices réservés imposables (+)/(-)</b>	<b>1080 PN</b>		<b>14.000,00</b>

- Déclaration Isoc, cadre des DNA

Impôts non déductibles	1201	6.000,00
------------------------	------	----------

→ On retrouve le bénéfice avant impôt de 20.000,00 €

## La réserve de liquidation

### Application

- En cas de distribution ultérieure de la réserve de liquidation sous forme de dividendes, un précompte mobilier sera dû :
  - Si distribution au moins 5 ans après : 5% de 10.000,00 € → 500,00 €
  - Si distribution dans les 5 ans : 20 % de 10.000,00 € → 2.000,00 €
- Le coût réel en cas de distribution est inférieur au taux du précompte mobilier « normal » de 30% :
  - Si distribution au moins 5 ans après :  
 $1.000,00 \text{ €} + 500,00 \text{ €} = 1.500,00 \text{ €} / 11.000,00 \text{ €} = 13,64\%$
  - Si distribution dans les 5 ans :  
 $1.000,00 \text{ €} + 2.000,00 \text{ €} = 3.000,00 \text{ €} / 11.000,00 \text{ €} = 27,27\%$

## La réserve de liquidation

### Avantages

- Pas d'obligation d'émettre de nouvelles actions ou parts
- Toutes les petites sociétés peuvent constituer une réserve de liquidation, indépendamment de leur date de constitution, de la libération ou non du capital, du transfert ou non des titres,...
- En cas de liquidation la pression fiscale est limitée à la cotisation distincte de 10%, prélevée initialement (au lieu du PM de 30% sur le boni de liquidation)
- Le coût réel en cas de distribution de la réserve de liquidation sous forme de dividendes est plus faible, même si on attend pas les 5 ans

## La réserve de liquidation Inconvénients

- Conséquence négative sur la trésorerie : la cotisation distincte est due « immédiatement »
- Il n'est pas pertinent de constituer une réserve de liquidation tant qu'on prévoit que les pertes comptables dépasseront les réserves constituées (hors réserves de liquidation) lors de la liquidation. Ce serait en effet en pure perte que la société paierait aujourd'hui le prélèvement anticipé de 10%
- Le prélèvement anticipé n'a pas le caractère d'un précompte et n'est dès lors ni imputable, ni remboursable. Si la société est contrôlée par une ou plusieurs sociétés, cela n'a aucun sens qu'elle constitue une réserve de liquidation.
- Le précompte mobilier n'est intéressant que pour les personnes physiques. Il n'est jamais libératoire pour une société. De plus, si les conditions RDT sont remplies, il y a exemption de PM pour les sociétés.

Le VVPRbis

## Le VVPRbis

- Depuis le 01/01/2017, le taux du précompte mobilier est fixé à 30% pour les dividendes (art. 269, §1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> CIR92)
- Il est possible, à certaines conditions, de bénéficier d'un taux réduit, appelé VVPRbis (art. 269, §2 CIR92) :
  - **Nouvelles** actions ou parts émises à partir du **1<sup>er</sup> juillet 2013** (constitution ou augmentation de capital)
  - **Petites sociétés** au sens de l'article 15 §§1<sup>er</sup> à 6 du Code des sociétés au moment de l'apport (peu importe la taille de la société par la suite)
  - Actions ou parts acquises au moyen de **nouveaux apports en numéraire**
  - Actions ou parts **intégralement libérées** au moment de l'attribution des dividendes
  - Le contribuable doit détenir la **pleine propriété des titres de manière ininterrompue** depuis l'apport en capital (sauf exceptions)

## Le VVPRbis

- Taux réduit de 20% pour les dividendes alloués ou distribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport
- Taux réduit de 15% pour les dividendes alloués ou distribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport

Exemple : Une société a été constituée le 01/10/2015. Son premier exercice comptable s'est clôturé le 31/12/2016

Le taux réduit de 20% sera appliqué pour la distribution de dividendes concernant les bénéfices de 2018 (AGO 2019)

Le taux réduit de 15% sera appliqué pour la distribution de dividendes concernant les bénéfices de 2019 (AGO 2020)

## Le VVPRbis

- Les taux réduits ne s'appliquent qu'aux dividendes « ordinaires » et pas au boni de liquidation ou de rachat d'actions ou parts propres (précompte mobilier de 30%)
- Dans le cas d'un dividende intercalaire, le même Pr M réduit VVPRbis s'applique
- Suite à une question parlementaire, le ministre des Finances a indiqué que le taux réduit peut aussi s'appliquer à la distribution de dividendes issus de bénéfices antérieurs
- Quelle que soit la forme juridique de la société il faut avoir un capital d'au moins 18.550,00 €

## Le VVPRbis

- La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation est considérée comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de détention ininterrompue visée à l'alinéa 1er, 6°.
- La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts est considérée également comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de pleine propriété lorsque cette transmission résulte :
  - 1) d'une succession dévolue légalement ou d'une manière conforme à la dévolution légale
  - 2) d'un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint légal survivant

## Le VVPRbis

- Des mesures anti-abus sont prévues, les principales étant :
  - si une réduction de capital est intervenue au-delà du 01/05/2013, une augmentation de capital postérieure à cette date ne sera prise en compte pour le Pr M réduit que dans la mesure où elle dépasse la réduction de capital antérieure
  - si une réduction de capital suit une augmentation de capital, elle s'imputera par priorité sur le capital apporté à partir du 01/07/2013

Procédure

## Procédure Déclaration

- Les sociétés assujetties à l'ISoc sont tenues de remettre annuellement leur déclaration fiscale à l'administration des contributions directes (Art. 305 CIR92)
- Pour les **sociétés dissoutes et liquidées**, cette obligation incombe au liquidateur
- Pour les sociétés **dissoutes sans liquidation** (fusion, opération assimilée ou scission), elle incombe, selon le cas, à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires
- Si la déclaration est rentrée par un **mandataire**, celui-ci doit justifier le mandat en vertu duquel il agit (sans mandat valable, la déclaration est considérée comme nulle et donc n'ayant pas été souscrite)
- Une société sans bénéfice ou qui n'est redevable d'aucun impôt doit quand même déposer une déclaration

## Procédure Déclaration

- La déclaration doit, en principe, être introduite par voie électronique, via l'application Biztax (sauf exceptions)
- Certains documents et relevés doivent être annexés à la déclaration et font partie intégrante de celle-ci :
  - **rapports à l'assemblée générale** et délibérations de celle-ci ;
  - **relevés** requis, le cas échéant, par l'application des dispositions légales (relevé 275 C relatif à la déduction pour capital à risque, relevé 275 P relatif à la déduction pour revenus de brevets, relevé 328 R des réserves taxées, etc.).



## Procédure Déclaration

- En principe, le délai de dépôt de la déclaration ne peut être (art. 310 CIR92) :
  - **ni inférieur** à un mois à dater de la date d'approbation du bilan et des comptes annuels par l'assemblée générale
  - **ni supérieur** à six mois à compter de la date de clôture de l'exercice comptable
- En pratique, les délais de dépôt autorisés sont souvent plus longs que la limite légale (voir le site du SPF Finances pour les dates)
- L'administration peut, pour des **motifs sérieux** ou en cas de **force majeure, sur demande individuelle**, octroyer des dérogations au délai ordinaire (art. 311 CIR 92)

Exemples : perte de documents suite à un vol ou un incendie,...

## Procédure Déclaration

- Force majeure : événement indépendant de la volonté de l'homme, qu'il ne pouvait ni prévoir ni conjurer

Exemples non considérés comme des cas de force majeure : faute ou négligence du comptable (mandataire), rétention des documents par le comptable, séjour en prison,...

## Procédure Délai d'imposition

- L'Administration doit établir l'impôt dans un certain délai
- La date à prendre en compte pour déterminer si le délai a été respecté est la **date exécutoire du rôle** (et pas la date de délivrance de l'AER)
- Principaux délais d'imposition

Délais d'imposition	
Déclaration exacte et régulière (art. 353 et art. 359 CIR92)	18 mois à partir du 1 <sup>er</sup> janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû
Absence de déclaration, déclaration irrégulière ou inexacte (art. 354 CIR92)	3 ans à partir du 1 <sup>er</sup> janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû
Fraude (art. 354 al.2 CIR92)	7 ans à partir du 1 <sup>er</sup> janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû

## Procédure Délai d'imposition

- Sans enrôlement dans les délais d'imposition, aucune dette d'impôt ne peut être légalement établie de sorte qu'**aucun impôt n'est dû**
- Le contribuable peut introduire une **réclamation** pour obtenir le remboursement des versements anticipés et du précompte mobilier
- Délai de 10 ans
- Intérêts moratoires



Merci pour votre attention !

Questions ?