

TABLE DES MATIÈRES

Introduction

Notions élémentaires de droit fiscal	5
1. Notion d'impôt	5
2. Notions de redevable, d'assujéti ou de contribuable	6
3. Notions d'exercice d'imposition et de période imposable	7
4. La fraude fiscale et le choix de la voie la moins imposée	9
4.1 La fraude fiscale	9
4.2 Notions voisines de la fraude fiscale	11
4.3 L'économie souterraine	11
4.4 L'escroquerie fiscale	11
4.5 Les mécanismes destructeurs d'impôts	12
4.6 Les dépenses fiscales	12
4.7 Le choix de la voie la moins imposée	12
4.8 La requalification des actes juridiques	14
4.8.1 Principes	14
4.8.2 Champ d'application	15
4.8.3 But d'évasion fiscale	16
4.8.4 Applications jurisprudentielles	17
4.9 La notion de « besoins légitimes de caractère financier ou économique »	19
4.9.1 Principes	19
4.9.2 Champ d'application	20
5. La procédure de ruling	20
5.1 Historique	21
5.2 Le cadre légal actuel	23
5.2.1 La décision et son traitement	23
5.2.2 Le contenu de la demande	26
5.2.3 Le délai de réponse	26
5.2.4 Les principales causes d'irrecevabilité des demandes	27

5.2.5	Les matières exclues des décisions anticipées	27
5.2.6	La période de validité de la décision rendue	28
5.2.7	Les causes de nullité ou de caducité	28
5.2.8	La publication des décisions anticipées	29
5.2.9	Le contrôle des décisions rendues	29

CHAPITRE 1

Personnes morales assujetties à l'impôt des sociétés 31

1. Contribuables assujettis 32

1.1	Principes généraux	32
1.2	Avoir la personnalité juridique	32
1.3	Avoir son « domicile fiscal » en Belgique	34
1.4	Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif	35

2. Personnes morales exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés 36

2.1	Intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986	37
2.2	Associations créées pour l'exploitation des ports	37
2.3	Office national du Ducroire	38
2.4	Compagnie belge pour le financement de l'industrie	38
2.5	Fonds de participation	38
2.6	Sociétés de transports	39
2.7	Sociétés d'épuration des eaux	39
2.8	Coopération technique belge	39
2.9	Infrabel et Fonds de l'infrastructure ferroviaire	40

3. Associations exclues conditionnellement de l'impôt des sociétés 40

3.1	Associations de défense des intérêts professionnels de leurs membres	41
3.2	Associations constituant le prolongement ou l'émanation de ces organisations	42
3.3	Associations gérant des fonds	43
3.4	Associations de dispense ou de soutien de l'enseignement	43
3.5	Associations organisant des foires ou des expositions	43
3.6	Associations de service d'aide aux familles	44
3.7	Associations agréées pour recevoir des dons exonérés d'impôt	44
3.8	Fondations	45

4. Associations accomplissant des opérations n'ayant pas de caractère lucratif ..	45
4.1 Principes	45
4.2 Applications jurisprudentielles	48
5. La société à finalité sociale	51
6. Les entreprises d'insertion	52
7. Les producteurs d'électricité	53
CHAPITRE 2	
Assiette de l'impôt des sociétés	55
1. Nature des revenus soumis à l'impôt des sociétés	56
2. Bénéfices imposables	56
2.1 Principes généraux	56
2.2 Qu'entend-on par bénéfices ?	60
2.2.1 <i>Ceux qui proviennent de toutes les opérations traitées par les établissements des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles ou à l'intermédiaire de ceux-ci</i>	60
A. Les subsides	60
B. Les créances	64
C. Acquisition d'actifs à titre gratuit ou à valeur inférieure à la valeur réelle	66
2.2.2 <i>Ceux qui proviennent de tout accroissement de la valeur des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values et ces moins-values ont été, soit réalisées, soit exprimées dans les comptes, bilans ou inventaires</i>	67
A. Principes	67
B. Les plus-values latentes	68
C. Les plus-values exprimées	69
D. La condition d'intangibilité	77
E. Les plus-values réalisées	81
F. Les plus-values de restructuration	111
G. Tableau récapitulatif des plus-values	126
H. Les moins-values de passif	127
2.2.3 <i>Ceux qui proviennent d'éléments de l'actif sous-estimés ou d'éléments du passif surestimés, dans la mesure où la sous-estimation ou surestimation ne correspond pas respectivement à un accroissement ou à un amoindrissement, exprimé ou non, ni à des amortissements admissibles au point de vue fiscal</i>	127

A. Principes	127
B. Sous-estimation des éléments de l'actif	128
C. Surestimation des éléments du passif.....	130
D. Traitement des réserves occultes.....	131
E. Exercice d'imposition pour lequel ces éléments sont imposables	132
2.3 Sont considérés comme bénéfiques	134
2.3.1 Principes	134
2.3.2 Les profits de spéculations	135
2.3.3 Les sommes affectées au remboursement d'emprunts, à l'extension de l'entreprise ou à la plus-value des éléments de l'actif	135
A. Remboursement d'emprunts.....	135
B. Extension de l'entreprise et plus-value sur les éléments de l'actif.....	135
2.3.4 Les réserves, fonds de prévision ou provisions quelconques, le report à nouveau et toutes affectations analogues	137
2.3.5 Indemnités de réparation d'une perte de bénéfiques	138
2.4 Les réductions de valeur et moins-values, et provisions pour risques et charges	138
2.4.1 Principes	138
2.4.2 Les réductions de valeur et moins-values	139
A. Principes	139
B. Réductions de valeur sur participations et valeurs de portefeuille	140
C. Réductions de valeur sur créances et Réduction de dette	143
2.4.3 Les provisions pour risques et charges	145
2.5 Les dispositions de droit interne belge relatives au transfert de bénéfiques entre sociétés apparentées ou non	152
2.5.1 L'article 26 du Code des impôts sur les revenus	152
A. Généralités — origine de la disposition légale.....	152
B. Règle générale.....	153
C. Exception à la règle générale.....	157
D. Les trois exceptions à la clause échappatoire	159
E. Régime de la preuve	161
F. Régime du bénéfice fictif réincorporé à la base imposable de l'entreprise belge.....	162
G. L'article 26 et les conventions internationales.....	163
2.5.2 L'article 185, § 2, du Code des impôts sur les revenus	163
2.5.3 L'article 344, § 2, du Code des impôts sur les revenus	164

A. Généralités – origine de la disposition légale.....	164
B. Règle générale.....	165
C. Charge de la preuve.....	165
2.5.4 L'article 183bis du Code des impôts sur les revenus	166
2.6 Les dispositions de droit international relatives au transfert de bénéficiaires entre sociétés apparentées	167
2.6.1 L'article 9, § 1, de la convention modèle OCDE relatif aux prix de transfert — Les méthodes de détermination des prix de transfert recommandées par l'OCDE	167
2.6.2 L'élimination de la double imposition économique internationale générée par la correction des transferts de bénéficiaires entre entreprises interdépendantes	172
A. Solutions prévues dans les conventions bilatérales préventives de la double imposition. L'ajustement approprié prévu par l'article 9, § 2, de la convention modèle OCDE...	172
B. La procédure amiable prévue par l'article 25 de la convention modèle OCDE.....	173
C. Solutions prévues par la convention européenne du 23 juillet 1990.....	176
3. Frais professionnels	178
3.1 Principes généraux	178
3.2 Les conditions de déduction des frais professionnels	179
3.2.1 Les frais doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité sociale	179
3.2.2 Les frais doivent avoir été faits ou supportés pendant la période imposable	181
A. Effectivement payés ou supportés pendant la période imposable.....	181
B. Ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et ont été comptabilisées comme telles	181
3.2.3 Les frais doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables	182
3.2.4 Les frais doivent être prouvés par des documents probants ou autres moyens de preuve	183
3.2.5 Incidence de l'article 26 du CIR sur l'application de l'article 49 du CIR	185
3.3 Frais professionnels déductibles	186
3.3.1 Loyer et charges locatives	186
3.3.2 Intérêts de capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'exploitation, et toutes charges, rentes ou redevances analogues relatives à celle-ci	187
A. Principes.....	187

B. Intérêts exagérés	187
C. Requalification des intérêts en dividendes.....	188
D. Intérêts couverts par certains dividendes : abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2004.....	194
E. Non-déduction des intérêts payés à des tiers « suspects ».....	194
3.3.3 Traitements et salaires des employés et des ouvriers, dirigeants d'entreprise, y compris les dépenses connexes	194
3.3.4 Management Fees	197
3.3.5 Les pensions, rentes et allocations en tenant lieu, attribuées en exécution d'une obligation contractuelle	199
3.3.6 Les amortissements	200
A. Principes.....	200
B. Début et fin d'amortissement.....	201
C. Biens amortissables	202
D. Valeurs amortissables et régimes d'amortissement.....	208
3.3.7 Impôts, taxes et précomptes	211
3.3.8 Frais de sécurisation et de transport collectif des membres du personnel	212
3.4 Les sommes payées à des bénéficiaires établis à l'étranger soumis à un régime fiscal de faveur	213
3.4.1 Principes	213
3.4.2 Conditions d'application — charge de la preuve	214
3.5 Les charges ou sommes non justifiées	215
3.5.1 Principes	215
3.5.2 Dépenses visées	216
A. Sommes versées aux tiers	216
B. Bénéfices dissimulés.....	218
C. Commissions affectées à la corruption.....	219
3.5.3 Formalités à accomplir	220
A. Principes généraux.....	220
B. Exceptions	222
3.5.4 Sanction du non-respect des conditions de l'article 57 du Code des impôts sur les revenus	222
A. Régime antérieur à la loi du 27 novembre 2002.....	222
B. Nouveau régime (exercice d'imposition 2003).....	223
3.5.5 Les cotisations et primes patronales de l'article 59 du Code des impôts sur les revenus	223
3.6 Les dépenses non déductibles	224
3.6.1 Les intérêts exagérés	224
3.6.2 Les intérêts payés à des tiers suspects	224
3.6.3 Les impôts et les sommes versées à valoir sur l'impôt	224

3.6.4	Les libéralités	229
3.6.5	Les frais de vêtements professionnels	230
3.6.6	Les frais de réception et cadeaux d'affaires	230
3.6.7	Les frais de restaurant	232
3.6.8	Les frais de voiture	233
3.6.9	Les amendes, confiscations et autres pénalités	239
3.6.10	Suppression de la déduction des sommes consacrées à l'attribution d'avantages sociaux au personnel	240
3.6.11	Exclusion des frais dont le caractère professionnel est contestable	249
A.	Frais résultant de la chasse, de la pêche, de yachts ou autres bateaux de plaisance et de résidence de plaisance ou d'agrément	250
B.	Frais dépassant de manière déraisonnable les besoins professionnels	251

CHAPITRE 3

Détermination du revenu imposable :

les six opérations de la déclaration fiscale

1.	Principes	256
2.	La première opération : détermination des bénéfices imposables	257
2.1	Les réserves	257
2.1.1	Principes	257
2.1.2	Les réserves imposables	258
A.	Les réserves incorporées au capital et les primes d'émission imposables	258
B.	Quotité imposable des plus-values de réévaluation	261
C.	Réserve légale	261
D.	Réserves indisponibles	261
E.	Réserves disponibles	262
F.	Bénéfice ou perte reporté(e)	262
G.	Provisions imposables	262
H.	Autres réserves figurant au bilan	263
I.	Réserves occultes	263
J.	Majorations et diminutions de la situation de début des réserves	263
2.1.3	Les réserves immunisées	265
A.	Catégories	265
B.	Réserve d'investissement	267

C. Œuvres audiovisuelles agréées tax shelter.....	271
2.2 Les dépenses non admises	273
2.3 Dividendes distribués	276
2.3.1 Les dividendes distribués	276
A. Dividendes ordinaires.....	276
B. L'acquisition d'actions propres	278
C. Le partage partiel de l'avoir social en cas de décès, démission ou exclusion d'un associé.....	284
D. Le partage de l'avoir social.....	285
E. Le précompte mobilier de 10 % instauré sur les opérations de rachats d'actions, partages partiels et totaux de l'avoir social	288
2.4 Résultat fiscal de la première opération	289
3. La deuxième opération : ventilation des bénéfices selon leur provenance	290
3.1 Principes	290
3.2 Répartition des bénéfices totaux suivant leur provenance	291
3.2.1 Principes	291
3.2.2 Bénéfice imposable ou perte de chacun des établissements	291
3.2.3 Pertes	293
A. Avant la loi du 11 décembre 2008.....	293
B. Après la loi du 11 décembre 2008	294
4. La troisième opération : déduction des éléments immunisés ou non imposables	295
4.1 Les bénéfices exonérés par convention	295
4.2 Éléments non imposables	296
4.2.1 Les libéralités exonérées	296
4.2.2 Les exonérations pour personnel supplémentaire	297
A. L'exonération pour personnel supplémentaire.....	297
B. L'exonération pour personnel supplémentaire dans les PME... ..	298
C. L'exonération pour bonus de tutorat.....	299
4.2.3 Autres éléments non imposables	300
5. La quatrième opération : déduction des revenus définitivement taxés et des revenus mobiliers exonérés	300
5.1 Principes	300
5.2 Revenus susceptibles d'être déduits au titre de revenus définitivement taxés	301
5.2.1 Les revenus d'actions ou parts	301

5.2.2	<i>Les plus-values afférentes à des « actions ou parts » dans les sociétés belges ou personnes morales y assimilées ou dans les sociétés étrangères appelées plus communément les « bonis de liquidation »</i>	302
5.3	Conditions	302
5.3.1	<i>Exigence d'une participation minimale</i>	302
5.3.2	<i>Immobilisations financières en pleine propriété pendant un an</i> ...	303
	A. <i>Principes</i>	303
	B. <i>Exceptions</i>	304
5.4	Exclusions : les cinq catégories de sociétés distributrices qui entraînent la perte du régime des RDT dans le chef de la société belge bénéficiaire des dividendes	304
5.4.1	<i>Les sociétés distributrices qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui sont établies dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique</i>	304
5.4.2	<i>Les sociétés de financement, les sociétés de trésorerie ou les sociétés d'investissement qui bénéficient, dans le pays où elles sont établies, d'un régime fiscal exorbitant du droit commun (Antilles néerlandaises, Jersey, Liechtenstein, Luxembourg, Uruguay)</i>	307
	A. <i>Sociétés distributrices visées</i>	307
	B. <i>Exceptions</i>	308
5.4.3	<i>Les sociétés qui recueillent des revenus étrangers qui bénéficient à l'étranger d'un régime d'imposition distinct exorbitant du droit commun</i>	309
5.4.4	<i>Les sociétés disposant d'établissements étrangers qui sont assujettis à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique</i>	309
5.4.5	<i>Les sociétés, autres que les sociétés d'investissement, qui redistribuent des dividendes qui ne satisfont pas à concurrence de 90 % au moins aux conditions de déduction susvisées</i>	310
5.5	Revenus susceptibles d'être déduits au titre de revenus mobiliers exonérés	311
5.6	Montants à prendre en considération au titre de revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	311
5.7	Mécanisme de la déduction	311
5.8	Non-déductibilité des RDT sur les dépenses non admises	311
5.9	Revenus définitivement taxés et revenus mobiliers exonérés	313
6.	La cinquième opération : déduction des revenus de brevets	315

6.1	Principes	315
6.2	Brevets visés	315
6.3	Les revenus de brevets déductibles	316
6.4	Calcul de la déduction pour les revenus de brevets	317
6.4.1	Indemnité pour licence sur brevets	317
6.4.2	Indemnités comprises dans le prix de vente	317
6.4.3	Réductions de la base de calcul	318
6.5	Formalités	318
7.	La sixième opération : déduction pour capital à risque	319
7.1	Principes	319
7.2	Sociétés bénéficiaires	320
7.3	Base de calcul de la déduction	320
7.3.1	Participations	321
7.3.2	Établissements stables à l'étranger	322
7.3.3	Immeubles à l'étranger sans établissement stable	322
7.3.4	Corrections anti-abus	322
7.3.5	Plus-values de réévaluation	324
7.3.6	Subsides en capital	325
7.4	Moment de la détermination des capitaux propres	325
7.5	Taux de la déduction	325
7.6	Limitation de la déduction et report	325
7.7	Incompatibilité	326
7.8	Formulaire	326
7.9	Exemple	326
8.	La septième opération : déduction des pertes antérieures	328
8.1	Principes	328
8.2	Non-déductibilité des pertes antérieures en cas de prise ou de changement de contrôle	329
8.3	Limitation de la déduction des pertes après restructuration	331
8.4	Règles de déduction	331
8.5	Pertes antérieures : imputation	333
8.6	Pertes récupérables	334
9.	La huitième opération : déduction pour investissement	334
9.1	Principes	334

9.2 Investissements bénéficiant de la déduction pour investissement majorée	334
A. Investissements économeurs d'énergie.....	334
B. Investissements pour la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées	335
C. Investissements en système d'extraction ou d'épuration d'air dans le secteur horeca.....	335
D. Les brevets	336
9.3 Choix avec le crédit d'impôt	336
9.4 Investissements de recyclage	336
9.5 Investissements « en sécurisation »	337
9.6 Modalités	337
9.7 Report dans le temps	338
9.8 Taux applicables	338
9.8.1 Exercice d'imposition 2007	338
9.8.2 Exercices d'imposition 2008, 2009 et 2010	339
9.9 Déchéance du report de déduction	340
9.10 Adresses utiles	340
9.10.1 Investissements économeurs d'énergie	340
A. Région flamande.....	340
B. Région wallonne	340
C. Région de Bruxelles-Capitale	340
9.10.2 Investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement	341
A. Région flamande.....	341
B. Région wallonne	341
C. Région de Bruxelles-Capitale	341
10. Règle commune aux troisième à huitième opérations : non-déduction sur certains bénéficiaires	342

CHAPITRE 4

Calcul de l'impôt

1. Taux ordinaire	346
1.1 Principes	346
1.2 Taux ordinaire (taux de base — taux réduits)	346
1.2.1 Avant l'exercice d'imposition 2004	346
1.2.2 À partir de l'exercice d'imposition 2004	347
1.2.3 Exclusion des taux réduits	347

1.2.4	Prélèvement sur réserves exonérées à taux réduit	350
1.3	Imputation des précomptes	351
1.3.1	Principes	351
1.3.2	Le précompte mobilier	352
	A. Exonération du précompte mobilier sur dividendes : directive européenne mère-fille.....	358
	B. Exonération de précompte mobilier sur intérêts et redevances : directive européenne.....	360
1.3.3	Le précompte mobilier fictif non remboursable	362
1.3.4	La quotité forfaitaire d'impôt étranger	363
1.3.5	Le crédit d'impôt en cas d'augmentation de capital	367
1.3.6	Le crédit d'impôt pour investissements en recherche et développement (R & D) respectueux de l'environnement et pour les brevets	367
	A. Option.....	368
	B. Crédit d'impôt unique ou étalé.....	368
	C. Condition et remboursement	368
	D. Transfert et restitution	369
	E. Régime transitoire.....	369
	F. Changement de contrôle	369
	G. Apport, fusion, scission.....	370
1.4	Majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés	370
1.5	Sort des précomptes et versements anticipés si l'impôt n'est pas enrôlé dans le délai légal	372
2.	Cotisation spéciale	372
3.	Cotisation supplémentaire des diamantaires agréés	373
 ANNEXE 1		
	Escompte sur créances. Valeurs des fractions	375
 ANNEXE 2		
	Calcul de la règle des 80 %	379
 ANNEXE 3		
	Déclaration à l'impôt des sociétés.Exercice d'imposition 2008	383
 ANNEXE 4		
	Annexes à la déclaration fiscale	393