

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/XX – Cotisation distincte en cas de rémunération insuffisante d'un dirigeant d'entreprise

Projet d'avis du 20 février 2019

I. Introduction

1. La loi du 25 décembre 2017¹ portant réforme de l'impôt des sociétés (modifiée par la loi du 30 juillet 2018 portant sur des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus) a instauré une cotisation distincte dans le chef des sociétés qui n'allouent pas, à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise, une rémunération minimale.
2. L'objectif de cette mesure consiste à décourager la création d'une société pour des raisons purement fiscales. Plus précisément, la mesure veille à empêcher que les sociétés qui engendrent un niveau suffisant de bénéficiaires ne préfèrent rémunérer la collaboration de leurs actionnaires et associés – à savoir les personnes physiques actives au sein de la société – ou un nombre limité d'entre eux, principalement via le versement de dividendes, plutôt que via la rémunération imposable à l'impôt des personnes physiques et soumis aux cotisations sociales².
3. Le présent avis vise à préciser sous quel compte cette cotisation doit être comptabilisée.

II. Cotisation distincte en cas de rémunération insuffisante - Code des impôts sur les revenus 1992

4. L'article 219quinquies du CIR 92 établit une cotisation distincte dans le chef de la société qui n'alloue pas au moins à un dirigeant d'entreprise, à charge du résultat de la période imposable, une rémunération minimale³.
5. Cette cotisation distincte est indépendante de, et est, le cas échéant, complémentaire à d'autres impositions qui sont dues en vertu d'autres dispositions du CIR 92 ou, le cas échéant, dans le cadre de la mise en œuvre de dispositions légales particulières⁴.
6. La base de cette cotisation est constituée de la différence positive entre, d'une part, le montant de 45.000 euros, ou s'il lui est inférieur, le montant minimal requis de rémunération visé à l'article 215, alinéa 3, 4^o⁵, et d'autre part, la plus grande rémunération attribuée par la société à un de ses dirigeants d'entreprise⁶.

¹ M.B., 29 décembre 2017, en vigueur le 1^{er} janvier 2018 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018.

² Travaux préparatoires, Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, Chambre des représentants de Belgique, 20 décembre 2017, DOC 54 – 2864/001, p. 102.

³ Article 219quinquies, §1^{er}, al. 1, CIR 92

À noter qu'une société qui alloue une rémunération de travailleur salarié à un dirigeant d'entreprise exerçant un mandat à titre gratuit peut tenir compte de cette rémunération pour l'application de l'impôt des sociétés et de la cotisation distincte. Réponse du ministre à une question parlementaire n°25970 du 20 juin 2018.

⁴ Article 219quinquies, §1^{er}, al. 2, CIR 92

⁵ Article 215, alinéa 3, 4^o du CIR 92. Lorsque la rémunération est inférieure à 45.000 euros, cette rémunération à charge du résultat de la période imposable doit être égale ou supérieure au revenu imposable de la société.

⁶ Article 219quinquies, §2, CIR 92

7. Le taux de la cotisation est fixé à 5 %⁷.

8. La cotisation distincte est le produit de la base de la cotisation distincte, visée au point 6, multiplié par le taux visé au point 7^{8,9}

Exemple (montants en euros)	
Revenu imposable	125.000,00
Rémunération du dirigeant d'entreprise	37.000,00
Revenu imposable sans tenir compte de la rémunération du dirigeant d'entreprise	162.000,00
Détermination du taux	
Rémunération inférieure à 45.000 euros ?	OUI
Rémunération égale ou supérieure au revenu imposable de la société ?	NON
Application du taux réduit ?	NON
Pour l'application du taux réduit, la rémunération aurait dû être de 45.000,00 EUR	
Cotisation distincte	
(A) Montant minimum requis de rémunération du dirigeant d'entreprise pour éviter la cotisation distincte (voir ci-dessus):	45.000,00
(B) Rémunération du dirigeant d'entreprise octroyée:	37.000,00
Base de la cotisation distincte (A) – (B):	8.000,00
Calcul de la cotisation distincte (5,1 %):	408,00

9. Comme précisé à l'article 198, § 1^{er}, 1^o, CIR 92, cette cotisation distincte doit être considérée comme un frais professionnel déductible à l'impôt des sociétés.

10. A noter que cette cotisation distincte n'est pas d'application pour les petites sociétés durant les quatre années comptables à partir de leur création¹⁰.

11. Enfin, dans le chef de sociétés liées¹¹ dont au moins la moitié des dirigeants d'entreprise sont les mêmes personnes dans chacune des sociétés concernées, l'ensemble des rémunérations versées par ces sociétés liées à une de ces mêmes personnes peut être pris en considération cumulativement pour apprécier la hauteur de la rémunération. Le total du montant de rémunération minimale visé à l'article 215, alinéa 3, 4^o est dans ce cas porté à 75.000 euros¹².

Sont dans ce cas prises en considération, les sociétés liées dont au moins la moitié des dirigeants d'entreprise sont les mêmes, y compris le dirigeant d'entreprise concerné. Ainsi, si une autre société liée est aussi dirigée par ledit dirigeant d'entreprise mais que celle-ci ne répond pas à la condition d'au moins

⁷Article 219quinquies, §3, CIR 92

La cotisation complémentaire de crise s'élèvera encore à 2% pour 2019, ce qui amène le taux de 5% à 5,1%. Dès 2020, la cotisation complémentaire de crise sera supprimée et le taux s'élèvera à 5%.

⁸ Article 219quinquies, §4, CIR 92

⁹ Exemple 2 : une entreprise a un revenu imposable de 50.000 euros et n'accorde aucune rémunération à son dirigeant d'entreprise. Pour l'application du taux réduit, la rémunération aurait dû être au moins de 25.000 euros. La cotisation distincte s'élève donc à 5,1 % de 25.000 euros, soit 1.275 euros (voir exemples dans les travaux préparatoires, Projet de loi sur des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus, Chambre des représentants de Belgique, 11 juin 2018, DOC 54-3147/001, p. 8 et suivantes.

¹⁰ Article 219quinquies, §5, CIR 92

¹¹ Article 11, Code des Sociétés. « Il faut entendre par : "sociétés liées à une société" : a) les sociétés qu'elle contrôle; b) les sociétés qui la contrôlent; c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium; d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sous a), b) et c) ».

¹² Article 219quinquies, §6, al.1, CIR 92

la moitié de mêmes dirigeants d'entreprise, la rémunération versée par cette autre société liée audit dirigeant d'entreprise ne sera pas prise en considération pour examiner la hauteur de la rémunération¹³.

La cotisation distincte est dans ce cas payable par la société qui a déclaré le montant de revenu imposable le plus élevé, parmi les sociétés liées visées qui ne remplissent pas la condition de rémunération visée à l'article 215, alinéa 3, 4° du CIR¹⁴.

III. Traitement comptable

12. La Commission est d'avis qu'une telle cotisation doit être reprise dans un sous compte du compte 67 *Impôts sur le résultat*. Celui-ci reprend tous les montants pris en charge, en vue du paiement des impôts sur le résultat, et qui sont imputables sur ces impôts¹⁵. Ce compte reprend notamment les impôts [qu'ils soient déductibles ou non] belges et étrangers (notamment en cas d'établissement étranger) sur le résultat.

La création d'un sous compte se justifie par la nécessité de distinguer les impôts déductibles, des impôts non déductibles.

¹³ Travaux préparatoires, Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, Chambre des représentants de Belgique, 20 décembre 2017, DOC 54 – 2864/001, p. 103.

¹⁴ Article 219*quinquies*, §6, al. 2, CIR 92

¹⁵ Voir aussi point 4 de l'avis CNC 2018/14 – *Impôts*.