

Circulaires » IPP - ISOC » Circulaire de l'administration fiscale » Circulaire 2021/C/55 Addendum à la circulaire 2020/C/153 relative au calcul de la limite de 80 %

Circulaire 2021/C/55 du 10 juin 2021 Addendum à la circulaire 2020/C/153 relative au calcul de la limite de 80 %

©SPF Finances, 10-06-2021, <https://eservices.minfin.fgov.be>

– Art. 195 Code des impôts sur les revenus 1992

Cette circulaire porte sur le calcul de la limite de 80 % en cas de pensions complémentaires pour dirigeants d'entreprise.

Impôts sur les revenus;
Impôt des sociétés;
Impôt des non-résidents/sociétés;
Base imposable à l'ISoc;
Base imposable à l'INR/soc. ;
Pensions complémentaires

I. Introduction

1

Cette circulaire constitue un complément à la circulaire 2020/C/153 du 14.12.2020 relative au calcul de la limite de 80 % et vise l'application de l'art. 195, § 1^{er}, CIR 92, dans le cadre de la crise du COVID-19. Plus précisément, le présent addendum vise à clarifier un certain nombre de questions soulevées à l'occasion de l'application de la circulaire 2020/C/153 précitée.

II. Disposition légale

2

L'art. 195, § 1^{er}, est repris ci-dessous.

§ 1. Les dirigeants d'entreprise sont assimilés à des travailleurs pour l'application des dispositions en matière de frais professionnels et leurs rémunérations ainsi que les charges sociales connexes à celles-ci sont considérées comme des frais professionnels.

Les versements d'assurance ou de prévoyance sociale (...) ne sont toutefois déduits que dans la mesure où ils se rapportent à des rémunérations qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois avant la fin de la période imposable au cours de laquelle l'activité rémunérée a été exercée et à condition que ces rémunérations soient imputées par la société sur les résultats de cette période.

III. Application de la limite de 80 %

A. Rémunération brute annuelle normale

3

Il est rappelé que, pour le calcul annuel de la limite de 80 % (REF. Art. 59, CIR 92.) , la rémunération brute annuelle normale doit être prise en compte. Cette rémunération brute annuelle normale est égale au montant global brut de toutes les sommes qui, avant déduction des retenues obligatoirement effectuées en exécution de la législation sociale ou d'un statut légal ou réglementaire y assimilé, sont attribuées ou payées au travailleur pendant une année déterminée, autrement qu'à titre exceptionnel ou occasionnel (REF. Art. 34, 1^o, AR/CIR 92.) .

4

Les dirigeants d'entreprise sont assimilés à des travailleurs pour l'application des dispositions en matière de frais professionnels et leurs rémunérations ainsi que les charges sociales connexes à celles-ci sont considérées comme des frais professionnels.

En outre, pour un dirigeant d'entreprise, les versements d'assurance ou de prévoyance sociale ne sont

toutefois déduits que dans la mesure où ils se rapportent à des rémunérations qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois avant la fin de la période imposable au cours de laquelle l'activité rémunérée a été exercée et à condition que ces rémunérations soient imputées par la société sur les résultats de cette période (REF. Voir art. 195, § 1^{er}, CIR 92 et n° 195/8, Com.IR 92.)

5

Dans le cadre de la crise du COVID-19, on peut néanmoins considérer que la condition de rémunération régulière, visée à l'art. 195, § 1^{er}, al. 2, CIR 92, est respectée dans les cas suivants.

a. Le gouvernement a imposé la fermeture obligatoire à la société

6

Les mois pendant lesquels le dirigeant d'entreprise (REF. Sont ainsi visés les dirigeants d'entreprise pour lesquels s'appliquent les mesures temporaires dans le cadre de la crise du COVID-19, telles que prévues dans la loi du 23.03.2020 modifiant la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants et introduisant les mesures temporaires dans le cadre du COVID-19 en faveur des travailleurs indépendants.) a cessé de percevoir sa rémunération et pour lesquels il peut bénéficier, dans le cadre de la crise du COVID-19, d'un droit passerelle à titre de mesure temporaire, ne sont pas pris en considération pour apprécier si les rémunérations précitées sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois (voir la circulaire 2020/C/153 précitée).

7

Il en va de même lorsque le dirigeant d'entreprise:

- reçoit une rémunération moindre (REF. A savoir une rémunération moindre que celle que ce dirigeant d'entreprise aurait normalement reçue.) parce que la société a, par exemple, modifié sa manière de travailler entraînant une réduction de son bénéfice net (REF. Par exemple, la société est passée de l'exploitation d'un restaurant à la préparation de plats à emporter.) ;
- outre une rémunération moindre, conserve par ailleurs un avantage de toute nature (ATN);
- conserve seulement un ATN.

8

En outre, il importe peu que le dirigeant d'entreprise ait fait effectivement usage de la possibilité d'obtenir un droit passerelle. Par conséquent, les mois pendant lesquels un dirigeant d'entreprise était dans les conditions pour pouvoir bénéficier du droit passerelle, mais n'en a pas fait la demande pour l'une ou l'autre raison, ne sont pas pris en considération pour apprécier si les rémunérations précitées sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois pour l'application de la limite des 80 %. Il va sans dire que, dans ce cas, la société doit être en mesure de démontrer que son dirigeant d'entreprise satisfaisait à toutes les conditions pour obtenir le droit passerelle concerné.

9

Enfin, il convient de signaler que les droits passerelles ne sont pas assimilés à des rémunérations pour le calcul de la limite de 80 % dont question.

Par contre, dans les situations visées sous le n° 7, la rémunération moindre avec ou sans ATN et l'ATN seul sont également pris en compte pour déterminer la rémunération de référence pour ce calcul de la limite de 80 %.

b. Le gouvernement n'a pas imposé la fermeture obligatoire à la société

10

Il peut être admis que les mois pour lesquels le dirigeant d'entreprise ne reçoit pas de rémunération ou reçoit une rémunération moindre, et/ou (seulement) un ATN, ne soient pas pris en considération pour apprécier si les rémunérations précitées sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois pour l'application de la limite de 80 % concernée, lorsque le gouvernement n'a pas imposé la fermeture obligatoire, mais que le dirigeant d'entreprise doit, à l'occasion de la crise du COVID-19, temporairement interrompre tout ou partie de son activité et peut bénéficier du droit passerelle.

11

Dans ce cas, la société doit être en mesure de démontrer, sur la base d'éléments objectifs, que l'interruption de l'activité du dirigeant d'entreprise est une conséquence directe de la crise du COVID-19.

12

Les directives reprises sous le n° 9 s'appliquent mutatis mutandis.

B. Prime à reporter

13

Etant donné que les droits passerelles ne sont pas assimilés à une rémunération pour le calcul de la limite de 80 % visée ci-dessus, il n'est pas exclu que dans les cas précités (voir les n° 6 à 12), la prime versée en 2020 ou 2021 dépasse la limite de 80 %. Il est rappelé que l'éventuelle partie de prime excédant cette limite de 80 % en 2020 peut être considérée comme une avance sur la prime qui doit être payée au cours de l'exercice comptable suivant (2021) (voir la circulaire précitée 2020/C/153).

14

Dans la pratique, cela revient à ce que, sur le plan comptable, la partie de la prime qui dépasse la limite de 80 % est transférée à l'exercice comptable suivant via le compte de régularisation de l'actif "49 Charges à reporter".

15

Cette écriture comptable implique que cette partie reportée est censée se rapporter à l'année suivante et doit donc être considérée comme une prime due pour l'année suivante (acompte). Cela induit que cette dernière devrait être réduite du montant reporté pour respecter la limite de 80 % et être ainsi entièrement déductible au titre de frais professionnels.

16

Il est évident que si la société ne passe pas l'écriture comptable dont question au n° 14, la quotité de la prime qui excède la limite de 80 % est une DNA pour l'année 2020.

17

Un exemple est donné ci-dessous pour clarification.

Données (en euros)

Une société a conclu en 2015 un contrat d'assurance groupe pour son dirigeant d'entreprise. Le contrat prévoyait à l'origine une prime annuelle de 4.000. Compte tenu des rémunérations versées depuis la conclusion du contrat la prime est totalement déductible.

Année 2020

La prime payée se monte à 4.000.

Le calcul de la limite de 80 % (compte tenu du dispositif précité) donne un montant de prime déductible de 2.800.

En principe, un montant de 1200 doit être repris en DNA, à savoir la différence entre, d'une part, la prime payée et, d'autre part, la prime qui respecte la limite de 80 %.

Toutefois, ce montant a été reporté en 2021 (exercice comptable suivant) par la comptabilisation via le compte de régularisation "49 charges à reporter".

Année 2021

Hypothèse 1

Au regard de la rémunération normale payée en 2021, le calcul de la limite de 80 % donne une prime déductible de 4.000.

La société qui a considéré la partie de la prime à reporter pour l'année 2020, à savoir 1.200, comme une avance pour l'année 2021, paie en 2021 seulement une prime de 2.800.

On ne doit rien reprendre en DNA

Hypothèse 2

Au regard de la rémunération normale payée en 2021, le calcul de la limite de 80 % donne une prime déductible de 4.000.

La société a considéré la partie de la prime à reporter pour l'année 2020, à savoir 1.200, comme une avance pour l'année 2021 mais paie en 2021 une prime de 4.000.

Un montant de 1.200 doit être repris en DNA pour la période imposable 2021, étant donné que la charge reportée n'a pas été effectivement utilisée comme acompte de la prime relative à l'année 2021.

Hypothèse 3

Le calcul de la limite de 80 % (compte tenu du dispositif précité) donne une prime déductible de 1.800.

La société considère la partie de la prime à reporter pour l'année 2020, à savoir 1.200, effectivement

comme une avance pour l'année 2021 et paie en 2021 une prime de 600.

On ne doit rien reprendre en DNA.

Hypothèse 4

Le calcul de la limite de 80 % (compte tenu du dispositif précité) donne une prime déductible de 1.000.

La société a considéré la partie de la prime à reporter pour l'année 2020, à savoir 1.200, comme une avance pour l'année 2021 et ne paie en 2021 aucune prime.

Elle extourne le compte "49 Charges à reporter" d'un montant de 1.000.

Aucun montant ne doit être repris en DNA pour la période imposable 2021. Un montant de 200 est reporté vers l'année 2022.

IV. Dispositif provisoire

18

Le dispositif précité en matière de calcul de la rémunération brute annuelle normale et de la prime à reporter est d'application pour les primes afférentes aux années 2020 et 2021.

AU NOM DU MINISTRE:

Pour l'Administrateur général de la Fiscalité,

Danny DELVAUX

Conseiller général

A propos de cet acte

Circulaire 2021/C/55 Addendum à la circulaire 2020/C/153 relative au calcul de la limite de 80 %



Date de publication 10/06/2021

Date promulgation: 10/06/2021

Entrée en vigueur: 10/06/2021

 Version 2021

Impôt des sociétés

Impôts sur les revenus

Pensions complémentaires

Base imposable à l'INR/soc.

Impôt des non-résidents/sociétés

Base imposable à l'ISoc