

**Sujets d'actualité  
en impôt des sociétés  
Litiges en cours et à venir ...**

**Roland ROSOUX**

**APCH - 14 juin 2019**

# Sujets abordés



1. Comptes annuels approuvés
2. Comptabilisation des options sur actions
3. Amortissements des droits d'auteur
4. Provisions pour risques et charges constituée après clôture du bilan
5. Taxation étalée / clientèle / scission de la plus-value
6. Frais de réception / frais de publicité
7. Autres DNA - 'opérations immobilières'
8. Dividendes / mesure générale anti-abus de droit
9. Cotisation distincte - identification du bénéficiaire
10. Précompte mobilier : redevable et mesures anti-fraude
11. Taille de la société

# Comptabilité probante et comptes annuels approuvés



Le C.I.R. 1992 ne contient aucune définition de la comptabilité des 'commerçants' ; il parle seulement de « tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables » et de « documents probants ».

Il n'est pas nécessaire, pour qu'une comptabilité soit admise comme suffisante en matière d'impôts sur les revenus, qu'elle réponde à toutes les exigences de la législation sur la comptabilité.

Toute comptabilité, tout système de comptes doivent être admis pour autant :

- que les livres et les documents produits constituent un ensemble cohérent permettant de déterminer avec précision les revenus imposables ;
- que toutes les écritures soient appuyées de pièces justificatives ;
- que les chiffres comptabilisés correspondent à la réalité.

Ce n'est que la vérification d'une comptabilité qui peut en faire apparaître le caractère probant.

L'administration peut tirer certains éléments dans une comptabilité non probante. Le principe de l'indivisibilité de la comptabilité ne s'applique pas à une comptabilité qui n'est pas régulièrement tenue.

Les comptes annuels d'une société engagent les administrateurs ou les gérants qui les ont établis et présentés, ainsi que les associés ou les actionnaires qui les ont approuvés, et, partant, la société elle-même.

Une fois ces comptes approuvés, **ils ne peuvent en principe plus être modifiés *a posteriori* et présentent un caractère définitif.**

Si la société est néanmoins recevable à rectifier toutes les inexactitudes dont son bilan est entaché et qui influent sur sa base imposable, même si ces inexactitudes sont volontaires, les « **décisions de gestion** » exprimées dans les comptes annuels sont toujours définitives et irrévocables, même si, rétrospectivement, il s'avère qu'elles ont été prises peu judicieusement et à la légère.

Si erreur découverte dans la comptabilité ?



La possibilité de corriger une erreur dans des comptes annuels approuvés est prévue par le Code des sociétés et des associations (art. 102 du C. Soc.; art. 3:14 du CSA).

La Cour de cassation a décidé que des inscriptions comptables qui violaient le droit comptable doivent pouvoir être rectifiées même si la comptabilisation erronée fait suite à une décision consciente.

Ce n'est que lorsque le droit comptable laisse au contribuable une marge d'appréciation et qu'il prend à ce sujet une décision de gestion - et fait donc un choix entre différentes possibilités - **que la décision est définitive.**

La Cour de cassation a dès lors considéré qu'une comptabilisation ou une évaluation erronée qui résulte d'une décision de gestion prise antérieurement ne peut pas être corrigée. Mais une correction comptable qui n'a pas été précédée d'une décision antérieure, s'applique également en matière fiscale et est opposable à l'administration qui doit en tenir compte (Cass., 10 mars 2016).

Pour le fisc : OK pour la correction d'erreurs 'réelles' (matérielles), mais on ne peut pas revenir sur des décisions qui ont été prises !

(exemples : DCR / réserve d'investissement, ou DCR / DPI)

S'il fallait accepter de telles demandes, toutes les sociétés pourraient introduire une déclaration à l'I.Soc. sur la base de comptes annuels provisoires et ensuite demander un dégrèvement sur la base de comptes annuels approuvés postérieurement.

**Autre angle d'attaque** : les comptes corrigés ne sont-ils pas des documents nouveaux dont la production tardive est justifiée par de justes motifs ?

(art. 376, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992)

Pour l'application de cet article, sont considérés comme des documents ou faits nouveaux ceux qui constituent la preuve d'une surtaxe et qui n'ont pas pu être fournis plus tôt et que le contribuable n'était pas en état de fournir avant l'expiration du délai de réclamation ou d'appel (Cass., 30 avril 1968)



Les comptes annuels définitifs (corrigés) constituent un fait nouveau qui justifie un dégrèvement d'office ....

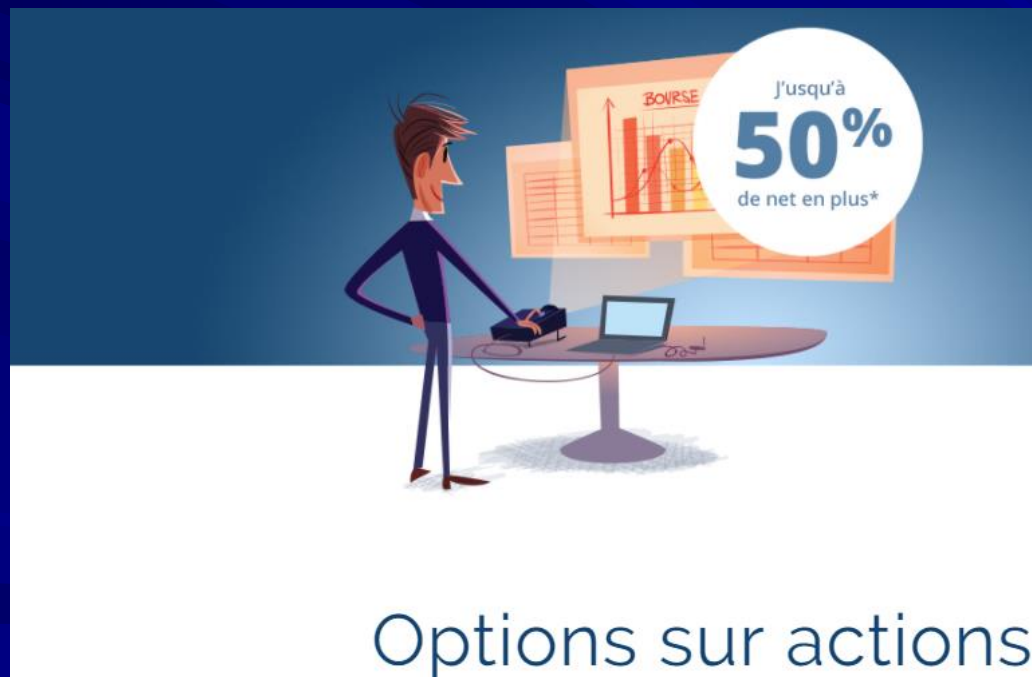
Les comptes annuels doivent donner une image fidèle et complète de la situation financière de la société ... des comptes provisoires ne répondent pas à cette exigence ...

Un contribuable « **n'est pas lié par un bilan contenant une erreur puisque le principe de légalité et de réalité exige que la dette fiscale naisse de la loi qui lie celle-ci à une réalité déterminée** » (Bruxelles, 18 avril 2018).

Autrement dit : **puisque la loi fiscale est d'ordre public, le contribuable doit avoir la possibilité d'effectuer des corrections menant à une perception exacte de l'impôt.**

Une partie de la doctrine pas d'accord ....

# Comptabilisation du prix de l'option sur actions



En vertu de l'article 36, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992, les ATN qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation **forfaitaire** de ces avantages.

Pour les avantages dont la valeur est déterminée par une réglementation sociale ou économique, la valeur à prendre en considération est égale à celle qui est fixée par cette réglementation (art. 18, § 2, de l'A.R. du C.I.R. 1992).

**Exception** : en ce qui concerne les options sur actions, c'est la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses qui détermine cette valeur pour les avantages résultant de l'attribution, gratuite ou non, d'options sur actions.

**Dans tous les cas** = moins l'intervention du bénéficiaire.

Une SPRL a octroyé à son dirigeant d'entreprise une offre d'option sur actions à titre onéreux portant sur des actions de diverses sociétés.

Le prix de l'option a été comptabilisé dans un compte de régularisation du passif de la SPRL et n'a, par conséquent, pas été repris en produits au compte de résultats.

Le fisc considère que le prix de l'option n'ayant pas été déclaré comme produit, il doit être taxé comme réserve occulte (en application de l'article 183 du C.I.R. 1992). Selon lui, il n'existe aucun lien entre l'évaluation forfaitaire et le risque encouru par le contribuable/émetteur de l'option (administration confortée e.a. par Cass. 12 mai 2015).

Le Tribunal et la Cour (Mons, 27 juin 2014) donnent toutefois raison à la société.

CNC : la prime perçue est considérée comme un produit différé - jusqu'à l'échéance de l'option - et, dès lors, comptabilisée comme un produit à reporter. Par la suite, il peut se recommander de porter sous un même compte le montant de la prime différée ainsi que les montants nets (déduction faite des reprises) prélevés sur le compte de résultats pour rencontrer les risques additionnels de perte dépassant le montant de la prime perçue.

Une SPRL a octroyé à son dirigeant d'entreprise une offre d'option sur actions à titre onéreux portant sur des actions de diverses sociétés.

Le prix de l'option a été comptabilisé dans un compte de régularisation du passif de la SPRL et n'a, par conséquent, pas été repris en produits au compte de résultats.

Le fisc considère que le prix de l'option n'ayant pas été déclaré comme produit, il doit être taxé comme réserve occulte (en application de l'article 183 du C.I.R. 1992). Selon lui, il n'existe aucun lien entre l'évaluation forfaitaire et le risque encouru par le contribuable/émetteur de l'option (administration confortée e.a. par Cass. 12 mai 2015).

Le Tribunal et la Cour (Mons, 27 juin 2014) donnent toutefois raison à la société.

Pourvoi de l'administration en cassation.

Dès lors que la loi du 26 mars 1999 ne prévoit rien sur la manière de comptabiliser le prix de l'option, la règle est : **en l'absence de dérogation expresse de la loi fiscale, c'est la loi comptable qui prime.**



**3 avis de la CNC (167/1, 2012/3 et 2012/18)**

La Cour de cassation (change d'avis) (Cass., 8 juin 2018) et suit le raisonnement de la Cour de justice de l'Union européenne qui a décidé que les principes de prudence et d'image fidèle ne s'opposent pas à une prise en résultats différée (CJUE, 15 juin 2017).

Débat tranché ? Probablement non ....

On peut donc craindre que le fisc continue d'exiger, dans de nombreux dossiers, que les primes d'option qui sont payées dans le cadre de la loi sur les options sur actions, et qui correspondent à l'ATN évalué forfaitairement, soient prises immédiatement en résultats, ce qui les rend immédiatement imposables (à charge de la société qui les perçoit).



## Dirigeants d'entreprise et droits d'auteur

Rappelons tout d'abord que les droits d'auteur sont des droits qui sont attachés à l'exploitation d'une œuvre protégée par des droits d'auteur. Cette protection n'exige aucune formalité (pas d'obligation d'enregistrement). **Il suffit que l'œuvre provienne de l'effort intellectuel ou artistique de son réalisateur, porte son cachet personnel (originalité) et soit coulée sous une forme concrète.** Les œuvres protégées sont les œuvres littéraires ou artistiques (livre XI du Code de droit économique). Ce sont toutes les productions dans le domaine de la littérature, de la science et de l'art.

Par œuvres littéraires, on entend les écrits de tout genre, ainsi que les leçons, conférences, discours, sermons ou toute autre manifestation orale de la pensée (livre XI du Code de droit économique). Non seulement la 'littérature' est protégée, mais aussi les œuvres éducatives, scientifiques et de vulgarisation.

Tombent sous les œuvres protégées : les livres, articles de magazine, peintures, sculptures, œuvres théâtrales, films, scénarios, compositions musicales, chorégraphies, plans de construction, illustrations, photos, brochures, certaines conférences, bases de données et logiciels, etc.



## Dirigeants d'entreprise et droits d'auteur

Des contribuables s'adressent au SDA pour connaître les limites que ce Service accepte pour les dirigeants d'entreprise qui cèdent des droits d'auteur à leur société et se font rémunérer par le biais de « droits d'auteur »

**Exemple** : une société spécialisée dans l'assemblage de montures de lunettes et qui intervient également dans la commercialisation des montures ainsi produites en qualité de grossiste. Les montures de lunettes sont fabriquées sur la base de dessins et modèles qui sont conçus exclusivement par son dirigeant d'entreprise

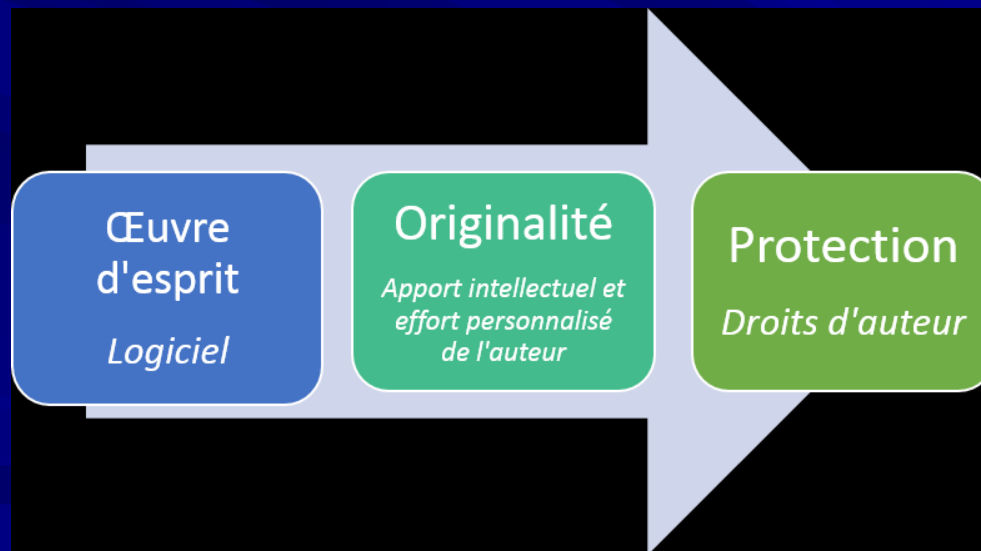
➡ Le SDA examine d'abord si toutes les conditions sont remplies : s'agit-il bien d'une œuvre protégée par les droits d'auteur, etc. (car on rappellera que pour être en présence de droits d'auteur, il faut obligatoirement un auteur qui a des droits ...)

Il est évident que des liens existent entre la société et son dirigeant ... de sorte que le SDA retient une sorte d'approche « de pleine concurrence » : quel prix aurait été déterminé entre des parties tierces dans une situation comparable **+ conditions**

## Dirigeant d'entreprise et droits d'auteur

On trouve une approche comparable dans différentes autres décisions anticipées

➔ Il découle des nombreuses décisions anticipées relatives à la rémunération des droits d'auteur dans la relation entre une société et son dirigeant d'entreprise qu'une indemnité égale à 12,5 % du chiffre d'affaires que la société réalise avec les droits d'auteur que son dirigeant lui a (con)cédés, est souvent utilisée et acceptée



## Dirigeant d'entreprise et droits d'auteur

Les plans que dessine un architecte peuvent bénéficier de la protection du droit d'auteur, mais il est difficile d'admettre que, dans cette relation, on puisse considérer qu'il y a cession ou concession de droits d'auteur (de l'architecte à son client).

Il en va autrement dans la relation entre une société d'architectes, d'une part, et ses gérants et/ou ses collaborateurs indépendants, d'autre part. Dans cette relation, on peut incontestablement rencontrer des cessions, à la société, de droits d'auteur sur les projets, dessins, maquettes, présentations, plans, etc., qu'ils réalisent. Les sommes que la société leur verse pour ces cessions peuvent donc bénéficier du régime de taxation des droits d'auteur. Le SDA admet qu'en l'espèce, ces sommes peuvent varier, en fonction de la personne, entre un peu plus de 6 % et maximum 15 % de l'enveloppe financière que la société a mise à disposition pour cette personne (décision anticipée n° 2018. 0385 du 26 juin 2018)

## Dirigeant d'entreprise et droits d'auteur : amortissements ?

La question a été posée à plusieurs reprises au SDA de savoir si l'indemnité que la société ou l'employeur verse pour l'acquisition des droits d'auteur (auprès de travailleurs salariés, de dirigeants d'entreprise, de collaborateurs indépendants, etc.) peut être déduite à titre de frais professionnels.

La réponse était chaque fois que cette déduction (en une seule fois) peut être admise si les conditions générales de déductibilité prévues par l'article 49 du C.I.R. 1992 sont remplies.

Par la circulaire Ci. 2017/C/68 du 6 novembre 2017 (publiée le 13 février 2018) relative aux droits d'auteur qui sont acquis pour être affectés durablement à l'activité de l'entreprise, l'administration précise que **les droits d'auteur acquis doivent être 'portés à l'actif et amortis' lorsqu'ils sont affectés durablement à l'activité de l'entreprise de l'acquéreur des droits.**

## Dirigeant d'entreprise et droits d'auteur : amortissements ?

La circulaire se réfère à cet égard à l'article XI.166, § 1<sup>er</sup>, du Code de droit économique sans citer le texte de cet article. Cet article indique que le droit d'auteur se prolonge pendant septante ans après le décès de l'auteur au profit de la personne qu'il a désignée à cet effet ou, à défaut, de ses héritiers conformément à l'article XI.171.

### Quel est le rapport ?

**Pour rappel** : sur le plan fiscal, les amortissements sur immobilisations incorporelles doivent obligatoirement être pratiqués de manière 'linéaire' et être en outre étalés sur cinq ans au moins (art. 63 du C.I.R. 1992).

## Dirigeant d'entreprise et droits d'auteur : amortissements ?

### CONTRA

Les droits d'auteur acquis (en rapport avec des logiciels) ne sont pas affectés durablement à l'activité de la société acquéreuse, dès lors que les logiciels sont destinés à un client précis ce qui requiert des développements informatiques spécifiques qui ne pourraient être utilisés pour d'autres clients (décision anticipée n° 2018.0388 du 26 juin 2018).

Il en va de même quand il s'agit de solutions informatiques 'clef sur porte' vendues aux clients finaux (décision anticipée n° 2018.0263 du 5 juin 2018).

Une maison de couture peut déduire en une seule fois, au titre de frais professionnels, les droits d'auteur versés à ses stylistes ; les collections de vêtements sont en effet renouvelées pour chaque saison (décision anticipée n° 2018.0337 du 3 juillet 2018).

# Provisions pour risques et charges constituée après la clôture du bilan



Aux termes de l'article 24 de l'A.R. du C.I.R. 1992, sont exclues des bénéfices de la période imposable, les provisions pour risques et charges constituées à l'expiration de ladite période, lorsque les charges auxquelles les provisions sont destinées à faire face sont admissibles, par nature, au titre de frais professionnels et sont considérées comme grevant normalement les résultats de cette période, et que les provisions satisfont aux conditions prévues à l'article 22, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup>, pour les réductions de valeur.

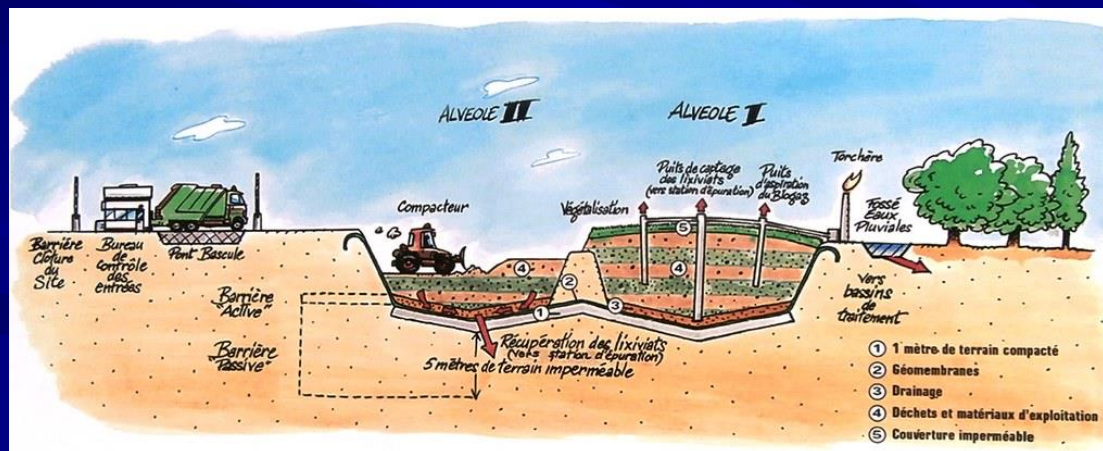
En vertu de l'article 25 de l'A.R. du C.I.R. 1992, sont considérées comme grevant normalement les résultats de la période imposable, les charges qui résultent de l'activité professionnelle exercée ou d'événements survenus pendant cette période.

Il existe fort peu de jurisprudence sur les conséquences fiscales d'événements qui surviennent après la date de clôture du bilan ... et avant approbation des comptes.



La provision pour risques et charges constituée par une société exploitant un centre d'enfouissement technique (activité soumise à autorisation ) pour faire face aux coûts résultant de son obligation d'assurer la remise en état de la décharge, ne peut être exonérée, dès lors que **le risque** ou la probabilité de pertes ou de charges **est né après la date de clôture du bilan**, quoiqu'avant l'approbation des comptes (Mons, 14 novembre 2018).

Il n'existe par ailleurs, au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, aucune discrimination entre le régime fiscal des provisions constituées en vue de faire face à la réhabilitation des sites des centres d'enfouissement des déchets et celui applicable aux provisions destinées à couvrir les charges inhérentes au démantèlement des centrales nucléaires.



# Taxation étalée



Un dentiste cède le goodwill de son cabinet dentaire indépendant à sa société professionnelle de dentisterie pour 85.000 EUR. La société amortit le goodwill sur une période de dix ans. Ces amortissements ne sont pas contestés sur le plan fiscal.

Dix ans plus tard, la société cède le goodwill du cabinet dentaire à un tiers pour un montant de 500.000 EUR. La société réalise à cette occasion une plus-value équivalente et souhaite bénéficier du régime de la taxation étalée (art. 47 du C.I.R. 1992).

L'administration refuse. Le régime de la taxation étalée est un régime de faveur qui ne peut être appliqué que lorsque la clientèle cédée correspond entièrement à l'ancienne clientèle qui a été amortie. **Or la clientèle qui a été vendue ne saurait être identique à celle reprise de l'ancien cabinet de dentisterie.** Ainsi, la plus-value réalisée concerne de la clientèle qui a été constituée au fil des années, et qui n'a pas été amortie, de sorte que la plus-value ne peut pas faire l'objet d'une taxation étalée.



Il existe deux thèses lorsqu'il apparaît que la clientèle (en tant que composante du goodwill) a évolué et augmenté depuis son acquisition et sa comptabilisation.

Selon une **première thèse** (partagée par l'administration), la plus-value doit dans ce cas être divisée en une partie représentant le goodwill initialement acquis (qui peut bénéficier du régime de faveur de la taxation étalée) et une partie relative à la clientèle constituée par la suite (qui ne peut pas bénéficier du régime de faveur de la taxation étalée). Cette répartition est une question de fait.

Selon une **seconde thèse** (défendue en l'espèce par le contribuable), une répartition du goodwill n'est pas conforme aux prescriptions légales de l'article 47 du C.I.R. 1992. Une telle répartition artificielle enlève tout sens à la notion de « plus-value » et ne tient pas compte du caractère évolutif et fluctuant d'une clientèle.

Le Tribunal déclare la requête du contribuable recevable et fondée (Civ. Hasselt, 19 janvier 2017).

Pour le fisc, il est **inconcevable** que le régime de la taxation étalée s'applique à un goodwill entièrement amorti.

Pour la Cour, pour pouvoir parler d'une plus-value, il doit tout d'abord être question d'un **élément d'actif préexistant**. Selon la Cour, il ne peut être question d'une plus-value lorsqu'elle n'est pas réalisée avec le même élément d'actif que celui qui a été acquis par le passé. Une plus-value sur une clientèle que l'on a soi-même constituée et qui n'est pas reprise dans les comptes annuels, ne peut pas bénéficier du régime de la taxation étalée.

La Cour en conclut que l'administration a eu raison de refuser l'application de l'article 47 du C.I.R. 1992 et réforme le jugement contesté (Anvers, 6 novembre 2018).

La Cour constate que le contribuable ne parvient pas à établir que le goodwill cédé est encore identique, ou à tout le moins en partie identique, à l'ancien goodwill.

Ainsi, une partie de la jurisprudence reste 'dissidente', admettant une taxation étalée de la plus-value réalisée sur la clientèle cédée (un protocole de notaire). Il n'a pas à scinder le prix d'achat (Civ. Mons, 22 septembre 2014).

Le SDA se montre souple en pratique.

Lorsque le contribuable peut établir qu'une grande partie du prix d'achat concerne la clientèle qui a été acquise et que le goodwill n'est pas limité à la seule clientèle, il accepte que le contribuable applique le régime de faveur de la taxation étalée (décisions anticipées n<sup>os</sup> 2014.046 du 10 juin 2014 et 2015.567 du 19 mai 2016).

# Frais de réception vs frais de publicité



Les frais de restaurant sont les frais de repas servis dans un restaurant ainsi que les frais relatifs aux boissons servies à la même occasion.

Est considéré comme restaurant, tout établissement où des repas sont préparés et vendus pour être consommés dans l'établissement.

Il a été jugé qu'il ne peut être question d'un 'restaurant' que si le lieu où les repas sont servis **est accessible au public** (Bruxelles, 21 décembre 2016).

Or, il n'a jamais été exigé, ni dans le Com.I.R. 1992 ni dans le cadre de la TVA, qu'un établissement doive être accessible au public pour pouvoir être considéré comme un 'restaurant' !

Cet arrêt bruxellois est cassé (Cass., 22 février 2019), **mais ....**



Le ministre des Finances a admis (eu égard à l'harmonisation nécessaire entre le régime de la TVA et celui de l'impôt sur les revenus) que les frais de nourriture et de boissons exposés par le contribuable dans le cadre d'un événement destiné à des clients existants ou potentiels ont la nature de frais publicitaires et sont intégralement déductibles au titre de frais professionnels (QPO n° 23784 de M. Klaps du 14 mars 2018).

**Réponse basée sur la position de la Cour de cassation** : si les frais de réception ne constituent pas en eux-mêmes des frais de publicité, ils peuvent en revanche parfaitement s'intégrer dans une stratégie à vocation publicitaire ou événementielle tenant à attirer l'attention sur la firme qui l'organise ou sur les produits qu'elle commercialise (Cass., 8 avril 2005, 11 mars 2010, 15 juin 2012 et 13 mars 2015).

La Cour d'appel d'Anvers ajouta même que cette déduction intégrale vaut non seulement pour les frais de nourriture et de boissons et les frais de catering, mais aussi pour tous les autres frais exposés dans le cadre d'un événement publicitaire (journée 'portes ouvertes') tels que les frais relatifs à la location d'un château gonflable, à la location de vaisselle, aux plantes, aux imprimés, aux tonnelles, etc. (Anvers, 22 mai 2018).

Mais, à l'occasion du litige sur l'exigence d'un lieu ouvert au public .....

Revirement total de la Cour de cassation par son arrêt du 22 février 2019 ...

**Les frais de catering, etc., qui ont été exposés dans le cadre d'un événement publicitaire conservent, dans ce cas également, leur caractère de frais de réception** déductibles à concurrence de la moitié seulement (art. 53, 8°, du C.I.R. 1992).

# Autres DNA - 'opérations immobilières'



## Dirigeant d'entreprise - droit de superficie

L'administration tente parfois d'imposer un ATN à l'expiration d'un droit de superficie.

➡ En principe, le créancier obtient par accession la propriété des bâtiments, ouvrages et plantations réalisés par le superficiaire, à charge d'indemniser ce dernier à concurrence de la valeur actuelle de ces actifs.

Ces mêmes principes trouvent à s'appliquer en cas de cessation anticipée du droit de superficie.

➡ L'article 6 de la loi du 10 janvier 1824 relative au droit de superficie, qui consacre cette indemnisation du superficiaire, n'a toutefois qu'un caractère supplétif, ce qui permet aux parties d'y déroger.

## Dirigeant d'entreprise - droit de superficie

Toutefois, à défaut d'indemnisation ou en cas d'indemnisation insuffisante, l'administration fiscale tend à considérer que l'acquisition des bâtiments, ouvrages et plantations constitue un avantage de toute nature taxable dans le chef de l'administrateur ou du gérant (art. 32, al. 2, 2°, du C.I.R. 1992). En cas de cessation anticipée du droit de superficie, ce risque de taxation d'un ATN est encore plus important.

Si cet ATN est établi, il constitue un revenu professionnel taxable, pour l'ex. d'imp. correspondant à la période imposable durant laquelle la cessation a lieu.


Lorsqu'un dirigeant d'entreprise octroie à sa société un droit de superficie sur son terrain et convient qu'à l'expiration de ce droit, il deviendra propriétaire des bâtiments érigés **sans indemnité**, le fisc considère donc généralement que l'avantage que représente l'acquisition gratuite des bâtiments constitue pour ce dirigeant d'entreprise un ATN imposable.

La jurisprudence est beaucoup plus nuancée ! (Mons, 30 novembre 2009).

## Dirigeant d'entreprise - démembrements immobiliers

Outre la question de savoir si les charges inhérentes à l'acquisition de l'usufruit temporaire (amortissement du prix d'acquisition, frais de financement, précompte immobilier, etc.) constituent des frais professionnels déductibles dans le chef de la société, la 1<sup>ère</sup> question est celle de savoir si la constitution du droit d'usufruit ne donne pas lieu à l'imposition d'un ATN dans le chef du dirigeant d'entreprise.

Le C.I.R. 1992 ne contient pas de règle spécifique pour l'évaluation du droit d'usufruit.

 en ce qui concerne les impôts sur les revenus, la valeur d'un droit d'usufruit doit en principe être déterminée sur la base des règles qui se retrouvent dans la législation comptable (voy. notamment l'art. 32 de l'A.R. du C.Soc., à savoir la prise en compte des exigences de prudence, sincérité et de bonne foi) (devenu l'art. 3:10 de l'A.R. du CSA).

## Dirigeant d'entreprise - démembrements immobiliers

La question se résume de savoir si l'usufruit n'est pas 'surévalué', de sorte que (dans le cas d'un achat scindé, par exemple) le (ou les) nu(s)-propriétaire(s) paie(nt) 'trop bon marché' l'acquisition de la nue-propriété.

En pareil cas, il peut y avoir un ATN imposable dans le chef du nu-propriétaire/dirigeant d'entreprise (et/ou un avantage anormal ou bénévole imposable dans le chef de la société). Si un prix correct a été payé pour l'usufruit, il n'est pas justifié de taxer un quelconque ATN (ou un avantage anormal).

Aucune règle d'évaluation claire n'existe pour déterminer la valeur de l'usufruit.  
Le SDA est donc très sollicité dans ce domaine.

## Dirigeant d'entreprise - démembrements immobiliers

- La valorisation du droit d'usufruit constitue évidemment un élément essentiel pour déterminer s'il y a ou non ATN. À cet égard, le SDA précise notamment que l'évaluation de l'usufruit temporaire doit être effectuée à sa valeur réelle et que les méthodes de valorisation forfaitaire utilisées en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession **ne conviennent pas** en matière d'impôts sur les revenus.
- Le SDA demande à ce propos de présenter un rapport d'expert indépendant (par exemple un agent immobilier, un bureau comptable, une institution financière, un cabinet de réviseurs, etc.) qui fasse apparaître de manière détaillée quels éléments ont été pris en compte.
- Le SDA attire aussi l'attention sur le fait que si l'évaluation du droit d'usufruit est effectuée sur la base de la valeur locative nette actualisée du bien immobilier pendant la durée de l'usufruit, il faut que le taux d'actualisation employé corresponde à la réalité.



## Dirigeant d'entreprise - démembrements immobiliers

- Cela étant, lorsque l'administration procède à des actions de contrôle de « constructions basées sur un droit d'usufruit » elle s'intéresse également aux frais qui sont supportés par chacune des parties (**principalement l'usufruitier**) au cours du droit d'usufruit.
- Rappelons à ce sujet que l'usufruit est un droit réel qui donne le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance (art. 578 du C. civ.). Un usufruitier est uniquement tenu de réaliser les réparations d'entretien. **Les grosses réparations sont à charge du nu-propriétaire**, à moins qu'elles n'aient été occasionnées par le défaut de réparations d'entretien depuis la constitution du droit d'usufruit, auquel cas l'usufruitier en est également tenu (art. 605 du C. civ.).
- Les grosses réparations sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières. Toutes les autres réparations sont des réparations d'entretien (art. 606 du C. civ.).

## Dirigeant d'entreprise - démembrements immobiliers

En pratique, la situation est souvent complexe parce que les articles 555 et 599 du Code civil prévoient une indemnisation/un décompte entre l'usufruitier et le nu-propiétaire à la fin du droit d'usufruit. Outre les **grosses réparations** et les **réparations d'entretien**, il existe également les travaux d'amélioration, pour lesquels une distinction doit encore être faite entre les **travaux d'amélioration** dont question à l'article 599 du Code civil et les **travaux d'agrandissement** qui tombent sous le champ d'application de l'article 555 du même Code.

C'est un euphémisme de dire que l'administration n'aime pas les démembrements immobiliers !



La déduction des frais qu'une société expose notamment en vue de procurer un logement à son gérant est largement remise en question par le fisc depuis quelques années, en particulier, mais pas uniquement, dans les situations où il est recouru à des techniques d'optimisation telles que l'usufruit, ou dans lesquelles le mécanisme mis en place sert manifestement non pas les intérêts de la société mais d'abord les intérêts privés du gérant et de son ménage.

L'administration s'est sentie confortée dans sa position par un arrêt de la Cour de cassation qui a décidé (concernant les dépenses relatives à l'immeuble utilisé par le gérant et sa famille à titre d'habitation privée) que :

- l'article 49 du C.I.R. 1992 prévoit que les dépenses ne sont déductibles à titre de frais professionnels que lorsqu'elles sont faites ou supportées pour acquérir ou conserver des revenus imposables. **Cela signifie qu'il doit exister un lien (causal) qui peut être établi avec l'activité réellement exercée de la société ;**
- le fait qu'une société expose des dépenses pour accorder à son gérant un avantage de toute nature, ne suffit pas pour justifier la déduction de ces frais. Pour ce faire, il est nécessaire que les frais pour lesquels une déduction fiscale est demandée, **rémunèrent des prestations réellement fournies** (Cass., 14 octobre 2016).

Cela vient d'où (après une paix 'royale' de plus de 50 ans) ?

En 2015, la Cour de cassation a décidé que les paiements effectués en faveur des **sociétés de management** ne pouvaient faire l'objet d'une déduction fiscale que si la réalité des prestations était établie. Dans l'affaire qui lui a été soumise, la Cour a décidé que le contribuable doit rapporter la preuve que les frais qu'il souhaite porter en déduction correspondent à des prestations réellement fournies. La présentation d'un contrat écrit non simulé, de factures et la preuve des paiements ne constitue pas une preuve suffisante de l'existence des prestations réellement fournies (Cass., 15 octobre 2015).

Cette position beaucoup plus stricte qu'auparavant consiste en un revirement de la Cour de cassation. Elle estimait jusqu'alors que des rémunérations de management ne sont déductibles que si elles répondent aux conditions de déductibilité normales. La Cour a estimé à cet égard que le fisc ne peut pas se prononcer, à cette occasion, sur l'opportunité des frais (Cass., 18 octobre 1960).

La Cour avait quand même décidé le mois suivant que la déduction des rémunérations de dirigeants d'entreprise à titre de frais professionnels ne peut être rejetée que si elle est **hors de proportion** avec les services réellement fournis (Cass., 17 novembre 1960).

Depuis l'arrêt précité du 15 octobre 2015, la tendance de la jurisprudence est que la déduction des dépenses exige en tout état de cause la preuve, dans le chef de la société, qu'elles ont été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables (= ses bénéfices à elle) ; ce qui, s'agissant des gérants et de leur société, se traduit souvent aujourd'hui par **l'exigence spécifique qu'il soit prouvé que la mise à disposition de l'habitation constitue la rémunération de prestations effectivement fournies par le gérant.**

Le fait qu'une société expose des dépenses pour accorder à son gérant un ATN, ne suffit pas pour justifier la déduction de ces frais. Pour ce faire, il est nécessaire que les frais pour lesquels une déduction fiscale est demandée, rémunèrent des prestations réellement fournies (Gand, 13 février 2018).

Pour pouvoir bénéficier de la déduction fiscale, il ne suffit pas que la société ait mentionné l'ATN sur une fiche fiscale individuelle au nom du gérant. Selon la Cour, *« penser que la taxation d'un ATN dans le chef du gérant ou l'établissement de fiches implique le droit pour la société de déduire les frais y afférents, résulte d'une mauvaise compréhension »*. Il n'existe en effet pas de disposition légale fixant un lien entre la déductibilité de frais dans le chef de la société et une imposition d'un avantage correspondant dans le chef du dirigeant d'entreprise (Gand, 17 octobre 2017).

## Quelques jurisprudences récentes

Une SPRL a acquis pour 20 ans l'usufruit d'un immeuble dont la nue-propiété a été acquise par le gérant. La SPRL y a établi ses bureaux. Mais une partie de l'immeuble de bureaux a très vite été occupée par le gérant comme logement familial. Le fisc refuse la déduction des frais afférents à l'appartement occupé par le gérant.

La Cour confirme la taxation.

Conformément à la jurisprudence récente de la Cour de cassation, la déduction des dépenses professionnelles n'est pas subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à l'objet social ou statutaire de la société. Il n'en demeure pas moins que ces dépenses doivent avoir été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

Selon la Cour, cela implique qu'il doit exister un lien concret susceptible d'être démontré avec l'activité professionnelle effectivement exercée par la société. En l'espèce, il ressortait d'un ensemble d'éléments que la société n'incorporait ou n'affectait pas à ses activités la partie utilisée par le gérant à des fins d'habitation (Gand, 2 janvier 2018).

**Euphorisée** par une jurisprudence qui lui est largement favorable, l'administration perd parfois tout sens de la mesure.

Est **arbitraire**, le rejet par l'administration en DNA de l'intégralité des frais relatifs à un immeuble dont une société est usufruitière - soit la totalité des amortissements relatifs à l'usufruit et aux travaux d'aménagement, ainsi que la totalité des frais relatifs à l'occupation du bâtiment réellement supportés pour le chauffage, l'électricité, l'eau et le gaz (moins l'ATN qui y est relatif et le loyer perçu dans un souci, suivant les termes du fisc, d'équité) - alors que les agents contrôleurs avaient pourtant constaté sur place, au siège d'exploitation, une occupation professionnelle effective partielle des lieux, même s'ils l'ont qualifiée de minime, et ont négligé les conséquences juridiques liées à l'existence d'un bail d'habitation en vertu duquel la société a exploité le bien, pour la partie qu'elle n'occupait pas, en percevant des loyers et en comptabilisant un ATN pour les frais de consommation de chauffage et d'électricité (Bruxelles, 11 janvier 2018).

Une société avec des activités ICT a acheté l'usufruit pour 15 ans d'un appartement à la côte belge, tandis que son gérant et actionnaire en a acheté la nue-propriété. Il n'y a pas de discussion en ce qui concerne l'évaluation de l'usufruit/nue-propriété. L'appartement a été loué régulièrement à des tiers et a donc généré des revenus locatifs. L'administration a cependant rejeté les frais qui s'y rapportent, entre autres parce qu'il n'est pas démontré que ces frais ont été supportés afin de conserver ou acquérir des revenus (art. 49 du C.I.R. 1992).

**La Cour rejette cette position** : la location est effectivement une activité de la société, de sorte que les frais sont nécessairement liés à l'usufruit. Cela suffit à justifier la déduction de ces frais en tant que frais professionnels. A cet égard, la Cour souligne également que les circonstances suivantes ne peuvent faire obstacle à la déduction :

- le fait que l'activité locative n'a pas de lien avec les activités ICT (l'objet statutaire) de la société ;
- le fait que l'achat de l'usufruit a également été financé par un emprunt ;
- le fait qu'il n'est pas certain que la vente de l'usufruit engendrera une plus-value ;
- le caractère déficitaire de l'achat de l'usufruit de l'appartement (Anvers, 27 février 2018).



MAIS ...

... le fait que le dirigeant d'entreprise paie sa société pour le logement que cette dernière met à sa disposition démontre précisément que la mise à disposition ne constitue pas une rémunération pour les prestations fournies par le dirigeant d'entreprise au profit de sa société, et que c'est dès lors à juste titre que la déduction des frais a été refusée (Anvers, 6 mars 2018).

“

”

*Une administration n'est pas conçue pour résoudre des problèmes neufs. Si dans une machine à emboutir, on introduit des pièces de bois, il n'en sortira point des meubles.*

*Antoine De Saint-Exupéry*

Une société a acquis la propriété d'une habitation qu'elle met à la disposition de son dirigeant d'entreprise et de sa famille à titre de logement privé. La société déduit intégralement toutes les dépenses afférentes à cette habitation (amortissement du bâtiment, aménagement, mobilier, travaux de gyproc, entretien du chauffage central, système d'alarme, travaux de jardinage et de peinture).

Le fisc refuse toute déduction, même partielle. La société soutient qu'elle utilise l'habitation pour ses activités propres à concurrence d'au moins 40 % mais la Cour estime que la preuve n'en est pas fournie. Pour elle, le seul fait que le siège social soit établi à l'adresse de l'habitation ne saurait justifier une déduction, même partielle.

Les frais en question se rapportent donc tous à l'utilisation privée de l'habitation et sont non déductibles dans le chef de la société (Anvers, 6 mars 2018).

Une société construit des immeubles et les propose à la vente et à la location. Elle est également propriétaire d'une dizaine d'immeubles, notamment une villa à Knokke-Heist et une autre à Cannes (en France). Elle est plein propriétaire de la villa à Knokke-Heist et nu-propriétaire de la villa à Cannes. Les deux villas sont mises gratuitement à la disposition du représentant permanent de l'administrateur (une société) de la société en question. Le représentant permanent utilise ces villas à des fins privées et déclare un ATN à l'I.P.P. ( $\pm$  22.000 EUR par an).

L'administration refuse la déductibilité de tous les frais liés à ces villas (à savoir les amortissements et les frais d'entretien et d'utilisation) ainsi que des rémunérations du personnel de maison.

La Cour indique que le fait que le contribuable soit une pure société immobilière n'a aucune influence significative sur l'application de l'article 49 du C.I.R. 1992.

En ce qui concerne la villa de Knokke-Heist, le contribuable invoque l'article 53, 9°, du C.I.R. 1992 (l'art. 53 du C.I.R. 1992 ne concerne que des frais professionnels, mais qui sont non déductibles, sauf si le bénéficiaire est taxé).

La Cour vient à la conclusion que cette villa, qui consiste en l'habitation privée du représentant permanent, n'est pas une résidence de plaisance au sens de cette disposition légale.

La Cour accepte cependant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour constitutionnelle : « L'article 53, 9°, du C.I.R. 1992 est-il compatible avec le principe constitutionnel d'égalité contenu dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, s'il est interprété en ce sens qu'il est applicable uniquement aux 'frais de toute nature qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés' et non aux frais d'une habitation qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés ? » (Gand, 10 avril 2018).

# Dividendes



Une réduction de capital « post plus-value interne » devient un dividende en application de la (nouvelle) disposition générale anti-abus (Civ. Bruges, 19 février 2018).

Plusieurs personnes privées créent en 1999 une société holding.

Le capital social de la société nouvellement créée s'élève à 50.000.000 EUR.

Le capital est constitué d'un apport en nature d'actions de plusieurs sociétés.

Les actions apportées sont évaluées à un montant de 49.996.000 EUR.

Le reste du capital est libéré en espèce (4.000 EUR).

Durant la période 2005 à 2013, la société effectue plusieurs réductions de capital :

- 2005 : réduction de capital de 18.125.000 EUR
- 2008 : réduction de capital de 6.820.000 EUR
- 2010 : réduction de capital de 9.424 760 EUR
- 2011 : réduction de capital de 10.000.000 EUR
- 2013 : réduction de capital de 5.000.000 EUR

Lors de la réduction de capital de 2011, le fisc estime que la société avait en réalité l'intention de distribuer des bénéfices à ses actionnaires (dividendes provenant de sociétés filiales) lors du remboursement du capital à ses actionnaires.

En choisissant de procéder à une réduction de capital plutôt que d'effectuer une distribution de dividendes, la société avait l'intention d'éviter le précompte mobilier.

Le fisc (ISI) considère qu'il est question de simulation car la société n'a pas respecté le délai d'attente de deux mois prescrit par l'article 612 du C. Soc. (art. 7:208 du CSA) lors de la réduction de capital de 2011 (10.000.000 EUR).

La société n'a donc pas respecté toutes les conséquences de ses actes. L'ISI réclame le paiement du Pr.M. sur le montant de la réduction de capital.

Le Tribunal refuse de suivre ce raisonnement. Selon lui, le fisc n'a pas suffisamment démontré que la réduction de capital était simulée. Le fisc ne pouvait pas non plus invoquer le nouveau texte de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 **qui n'était pas encore applicable durant l'année 2011** au moment de la réduction de capital de 2011, pour justifier sa taxation (Civ. Bruges, 9 mars 2016).

L'ISI tente à nouveau sa chance pour la réduction de capital de 2013. Il prétend que la réduction de capital constitue un abus fiscal et qu'elle doit être taxée comme une distribution de dividendes ordinaire de sorte que le Pr.M. (un montant de 1.250.000 EUR) est dû.

L'abus fiscal consiste en ce que la société a financé la réduction de capital de 2013 (de 5.000.000 EUR) par des dividendes reçus peu avant d'une société filiale (pour un montant de 5.119.590 EUR).

Contrairement à la réduction de capital effectuée en 2011, le Tribunal suit cette fois-ci le raisonnement du fisc. La société a effectivement « *mis en place une construction totalement artificielle qui ne correspond pas à la réalité économique* ».

Le fisc a appliqué correctement la disposition anti-abus de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. Selon le Tribunal, la société n'avait pas de motif non-fiscal pour procéder à la réduction de capital litigieuse. Etant donné que la preuve contraire requise n'est pas rapportée, le fisc peut taxer la réduction de capital en tant que dividende (Civ. Bruges, 19 février 2018).

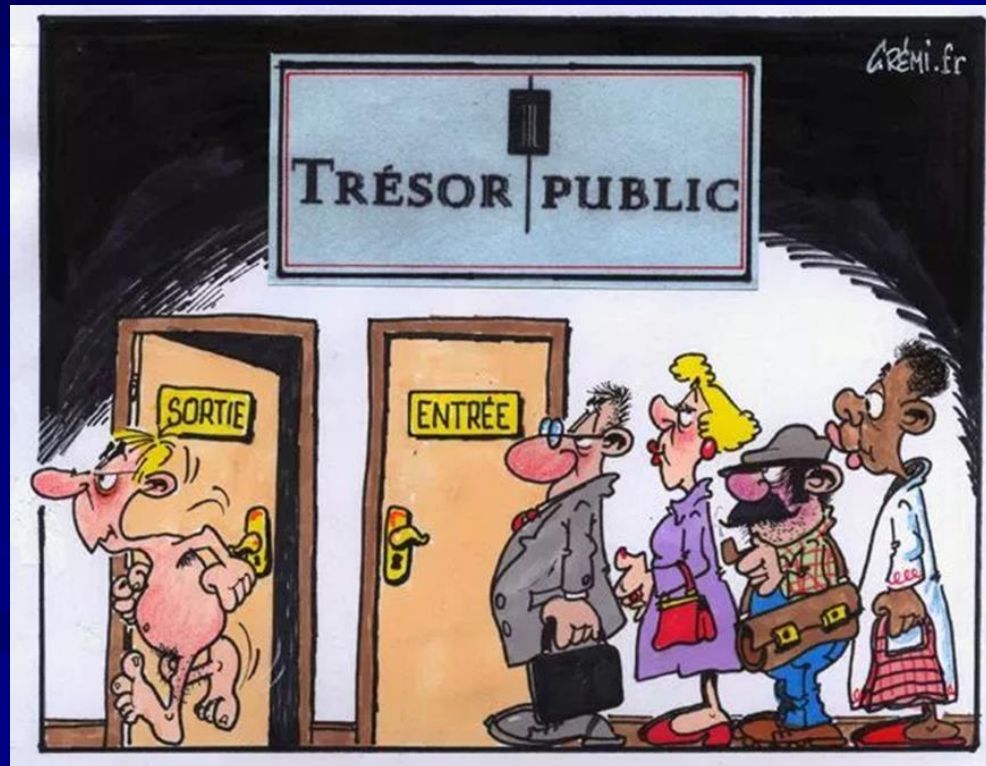


Si l'administration démontre qu'il y a abus fiscal, le contribuable peut toutefois faire échec à l'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 en rapportant la preuve contraire que le choix de l'opération est motivé par un but autre que fiscal. Ce but peut être d'ordre économique, financier, patrimonial, familial, etc.

Si le fisc veut appliquer la disposition générale anti-abus, il doit démontrer que le contribuable, **contrairement à l'objectif et à l'esprit de la loi**, contourne une disposition fiscale ou se place sous une disposition fiscale avantageuse, contrairement à l'objectif recherché par le législateur (élément objectif) dans le but essentiel, sinon exclusif, d'éviter les impôts (élément subjectif) (Cour const., 30 octobre 2013).

Attention : un changement (partiel) est entretemps intervenu dans ce cadre en raison de la nouvelle obligation, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, d'imputer proportionnellement les réductions de capital (suite à la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017).

Cotisation distincte sur les sommes et charges non justifiées et les bénéfices dissimulés - identification du bénéficiaire



En réduisant le taux de la cotisation distincte de 300 % à 100 % (ou 50 %), la loi-programme du 19 décembre 2014 lui a ôté tout caractère de sanction, ce qui enlève au juge toute compétence d'appréciation de la proportionnalité de cette cotisation en fonction des circonstances de la cause, dès lors que la cotisation distincte revêt uniquement une nature indemnitaire (Bruxelles, 12 septembre 2017).

L'article 219 du C.I.R. 1992 établit une cotisation distincte à raison des frais visés à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°, du même Code.

En vertu de l'article 219, alinéa 7, du C.I.R. 1992, **cette cotisation distincte n'est toutefois pas applicable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'ex. d'imp. concerné.**

Ainsi, une exception (échappatoire) est prévue pour les dépenses et avantages de toute nature non justifiés. Cette exception ne s'applique néanmoins pas en cas de bénéfices dissimulés.

## Quelques jurisprudences ...

- Une entreprise place des appareils automatiques de divertissement et des jeux de hasard chez des tiers (horeca, salles de jeux, un peu partout en Belgique). Dans ce contexte, elle conclut avec ces tiers une convention d'intermédiaire, dans laquelle lesdits tiers agissent en tant que commissionnaire et par laquelle le résultat d'exploitation est partagé sur la base d'une répartition 50-50. Pour le paiement de ses 50 %, le contribuable les facture à ce tiers. Lorsque le tiers est d'accord de conclure une convention d'exclusivité, le contribuable accorde en outre une commission ou un bonus. Pour ces commissions ou bonus, le contribuable ne remplit pas de fiches individuelles ni de relevé récapitulatif.

Des notes de crédit sont cependant émises à destination de ces tiers.

Le Tribunal estime que **l'administration a appliqué à tort la cotisation distincte** sur les commissions et bonus accordés, bien que le contribuable n'ait pas dressé de fiches individuelles et de relevé récapitulatif.

Par l'émission de notes de crédit, dans lesquelles se trouvent toutes les données, les bénéficiaires ont été identifiés de manière univoque (Civ. Hasselt, 13 février 2018).

- ❑ Une SPRL a octroyé un ATN à son dirigeant d'entreprise (sous la forme de la prise en charge du coût de certains travaux de transformation à l'habitation privée du dirigeant). La SPRL n'a pas renseigné correctement cet avantage sur une fiche 281.20. Le fisc applique la cotisation distincte de l'article 219 du C.I.R. 1992.

Dans un arrêt interlocutoire du 8 novembre 2016, la Cour d'appel d'Anvers constata que le bénéficiaire du revenu (le dirigeant d'entreprise) avait été identifié de manière univoque dans le délai de deux ans et six mois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'ex. d'imp. en question. Il pouvait par conséquent être fait application de l'exception selon laquelle la cotisation spéciale doit dans ces circonstances être écartée.

La Cour prononça le dégrèvement de la cotisation distincte et ordonna une réouverture des débats afin de donner à l'administration l'opportunité de soumettre à son appréciation une cotisation subsidiaire.

L'administration soumet à la Cour une cotisation subsidiaire dans laquelle elle impose l'ATN dans le chef du dirigeant d'entreprise (donc à l'I.P.P.).

Elle invoque l'article 357, 4°, du C.I.R. 1992, en expliquant que dans le cadre de l'établissement d'une nouvelle cotisation, une société et son dirigeant sont considérés comme étant le 'même' redevable.

Une cotisation annulée à l'impôt des sociétés pourrait par conséquent, selon l'administration, être remplacée par une cotisation à l'I.P.P.

### **Cette tentative de rattrapage échoue ...**

Lorsqu'un juge décide que la cotisation distincte a été appliquée à tort, la question se pose de savoir si l'administration peut soumettre au juge une 'cotisation subsidiaire' afin de taxer l'avantage en question à l'I.P.P. dans le chef du bénéficiaire dirigeant d'entreprise de la société.

L'article 357 du C.I.R. 1992, qui déroge à la règle générale de l'article 355 du même Code (et à la règle de l'article 356 du C.I.R. 1992 dans le cas d'une procédure devant la Cour ou le Tribunal) qui prévoit que la cotisation subsidiaire doit être établie dans le chef du (des) même(s) contribuable(s), doit être interprété restrictivement.

Ce n'est pas parce que l'article 357, 4°, du C.I.R. 1992 permet d'établir une cotisation subsidiaire dans le chef des membres de la famille, **de la société**, de l'association ou de la communauté **dont le chef ou le directeur a été primitivement imposé et réciproquement**, que cet article permet, lorsqu'une cotisation avait initialement été établie dans le chef d'une société, de remplacer celle-ci par une cotisation subsidiaire à l'I.P.P. au nom de son dirigeant.

Selon la Cour, cette disposition ne prévoit pas la possibilité de substituer une personne physique et une société, mais uniquement les membres et le chef ou le directeur de la société (Anvers, 22 mai 2018).

## Intervention(s) de la Cour constitutionnelle ...

Le nouveau régime relatif à 'l'identification dans les délais' n'est conforme à la Constitution que s'il est interprété en ce sens qu'il n'empêche pas l'application de la cotisation distincte dans le cas où le bénéficiaire a été identifié dans le délai de deux ans et six mois mais que l'administration fiscale n'a pas pu procéder à l'imposition dans le chef du bénéficiaire dans le délai d'imposition prescrit (Cour const., 13 juillet 2017).

À la lumière de l'objectif poursuivi, il n'est pas sans justification raisonnable que l'exception à l'application de la cotisation distincte soit limitée aux dépenses et aux avantages de toute nature non justifiés et ne concerne pas les bénéfices dissimulés, en cas d'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé (Cour const., 4 octobre 2018).

La (3<sup>e</sup>) question posée à la Cour consiste en ce que la Cour doit apprécier si le délai de 2 ans et 6 mois constitue un critère de distinction suffisamment objectif et pertinent pour appliquer parfois oui, parfois non, la cotisation distincte (Anvers, 16 octobre 2018).



## Intervention(s) de la Cour constitutionnelle ...

La Cour accepte de demander à la Cour constitutionnelle d'apprécier s'il n'est pas discriminatoire,

- que la société A ne soit pas redevable de la cotisation distincte (en rapport avec des avantages non renseignés sur des fiches) lorsque le bénéficiaire a été identifié de manière univoque dans un délai de 2 ans et 6 mois, et que l'administration peut encore imposer le bénéficiaire ;
- tandis que la société B est redevable de la cotisation distincte, en raison du fait que le bénéficiaire n'a été identifié de manière univoque qu'en dehors du délai de 2 ans et 6 mois, mais qu'il a été effectivement imposé, dans le délai d'imposition de trois ans, sur l'avantage obtenu.

# Précompte mobilier : redevable et mesures anti-fraude



Le redevable du Pr.M. est le débiteur du revenu mobilier. C'est lui, en principe, qui doit retenir le Pr.M. à la source (art. 261, 1°, du C.I.R. 1992).

Mais le législateur désigne parfois le 'bénéficiaire' du revenu mobilier comme débiteur du Pr.M. C'est notamment le cas lorsque les revenus mobiliers sont recueillis par des contribuables assujettis à l'I.P.M. dans la mesure où, conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur, un Pr.M. est dû et que ces revenus ont été, soit attribués ou mis en paiement, s'il s'agit de revenus d'origine belge, soit encaissés ou recueillis en Belgique, s'il s'agit de revenus d'origine étrangère, sans aucune retenue ni versement de Pr.M. (art. 262, 1°, a, du C.I.R. 1992).

Revirements de la Cour de cassation (Cass., 9 janvier 2015 et Cass., 10 novembre 2017)  
... et revirements correspondants du fisc !

L'administration voulait une 'disposition interprétative'. Mais le législateur s'est ravisé.

**La loi du 28 avril 2019** portant des dispositions fiscales diverses et modifiant l'article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>ter</sup>, de la loi du 5 avril 1955 (*M.B.*, 6 mai 2019) stipule que dans la situation d'un contribuable soumis à l'I.P.M. qui s'est vu attribuer des revenus mobiliers, ou des revenus visés à l'article 90, al. 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> ou 11<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, d'origine belge, ou qui a encaissé en Belgique de tels revenus d'origine étrangère, **lorsque cette attribution ou cet encaissement a eu lieu sans retenue du Pr.M. à la source, le bénéficiaire du revenu assujetti à l'I.P.M. n'est plus désigné comme débiteur du Pr.M. que si l'absence de retenue du Pr.M. a eu lieu conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur.**

**La loi du 11 janvier 2019** portant des mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en matière de précompte mobilier (*M.B.*, 22 janvier 2019) instaure diverses mesures (5) qui ont essentiellement pour objectif de lutter contre certaines pratiques abusives.

- Première mesure : élargissement de l'article 262, 4°, du C.I.R. 1992 (à savoir, un des cas dans lesquels le 'bénéficiaire' des revenus mobiliers est désigné comme redevable du Pr.M. par dérogation à la règle générale selon laquelle le redevable du Pr.M. est le débiteur des revenus ou, lorsqu'il s'agit des revenus d'origine étrangère, le premier intermédiaire établi en Belgique qui intervient dans le paiement des revenus). Cette disposition est élargie afin que l'administration puisse récupérer le Pr.M. auprès du bénéficiaire des revenus dès lors que celui-ci a bénéficié **abusivement** d'une exemption de Pr.M. ou d'un *remboursement indu* de celui-ci.

En n'étant plus intrinsèquement lié à la notion de '**déclaration inexacte**' (comme auparavant), il n'est pas facile de définir avec précision les contours du terme de bénéfice 'abusif' d'une exemption de Pr.M., surtout dans le cadre de dispositions prévoyant une exemption.

- Deuxième mesure : en ce qui concerne les dividendes étrangers recueillis par des fonds de pension belges, l'article 262 du C.I.R. 1992 est complété par un 7° afin de désigner comme redevables du Pr.M. les fonds de pension belges encaissant ou recueillant à l'étranger, sans intervention d'un intermédiaire belge, des dividendes d'origine étrangère.
- Troisième mesure : complétage de l'article 266, alinéa 4, du C.I.R. 1992, qui contient la mesure anti-abus spécifique issue de la directive mère-fille en matière de renoncations à la perception du Pr.M. sur les dividendes. Cet article prévoit, dans les grandes lignes, qu'un contribuable ne peut bénéficier d'une renonciation à la perception du Pr.M. lorsque l'administration est en mesure de démontrer la présence de 'montages non authentiques'.

La loi introduit un renversement de la charge de la preuve car l'administration éprouve des difficultés à démontrer le caractère 'non authentique' des transactions portant sur des 'participations à court terme', lesquelles sont (seraient), pour des fonds de pension, peu naturelles et donc suspectes.

- Quatrième mesure : elle concerne l'article 281 du C.I.R. 1992 qui contient le régime de l'imputation du Pr.M. afférent à des dividendes. Cette imputation requiert (notamment) que le contribuable ait eu la *pleine propriété* des titres au moment *de l'attribution ou de la mise en paiement* des dividendes. Selon la nouvelle loi, cette pleine propriété doit être établie dès la date à laquelle *les ayants droit des dividendes sont identifiés* .
- Cinquième mesure : Une règle des 60 jours est désormais prévue afin d'encadrer les possibilités d'imputation du Pr.M. sur les dividendes pour les fonds de pension belges en ce sens que l'imputation du Pr.M. retenu sur les dividendes résultant d'une 'participation à court terme' est désormais refusée, sauf si le fonds de pension peut rapporter la preuve que les dividendes ne sont pas liés à un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques qui n'est pas authentique et est mis en place pour obtenir, à titre d'objet principal ou au titre d'un des objectifs principaux, l'imputation du Pr.M. à ces dividendes.

Toutes les modifications précitées sont entrées en vigueur le jour de leur publication au *Moniteur belge*, soit le 22 janvier 2019.

# Taille de la société

Ayez toujours le courage de dire ce que vous pensez...





La taille de la société est d'une importance cruciale sur le plan fiscal puisque pas moins de 18 mesures sont prévues en faveur des 'petites' sociétés (pour l'ex. d'imp. 2018).

Pour pouvoir constituer une réserve de liquidation, par exemple, l'article 184*quater*, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 exige que la société réponde à la définition de la PME de l'article 15, §§ 1<sup>er</sup> à 6, du Code des sociétés (art. 1:24 du CSA), en vertu duquel, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, elle ne peut dépasser plus d'un des critères suivants :

- moyenne annuelle du nombre de travailleurs occupés : 50,
- chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 9 millions EUR,
- total du bilan : 4,5 millions EUR.

Dans une demande soumise au SDA, la société requérante répondait à cette définition sur une base individuelle.

Mais pour les sociétés liées, les critères précités doivent dans certains cas être appliqués non sur une base individuelle, mais sur une base consolidée.

**Sur le plan fiscal, les critères doivent toujours s'apprécier sur une base consolidée dans le chef des sociétés liées.**

Sur une base consolidée, elle ne répondait pas aux critères précités et n'était donc pas une PME du point de vue fiscal.

Raison pour laquelle elle ne pouvait pas constituer une réserve (fiscale) de liquidation.

Mais elle avait intégralement cédé ses participations (dans ses sociétés liées) au cours de l'exercice comptable et demande dès lors si, revenue de ce fait dans les critères, elle peut constituer une réserve de liquidation pour cet exercice comptable.

Le SDA se réfère à l'avis que la CNC a publié concernant l'application des critères de taille dans le chef des sociétés liées (avis 2017/10 du 19 avril 2017).

Dans son avis, la CNC souligne que, pour l'évaluation de la taille d'une société, le lien doit être apprécié à la date de clôture du bilan de l'exercice concerné.

Par conséquent, une modification du lien en cours d'exercice influence la méthode selon laquelle les critères de taille devront être appliqués pour l'exercice concerné.

La CNC conclut que si une société n'est pas liée à la date de clôture du bilan, l'application des critères de taille se fait sur base individuelle, et ce également pour les années précédentes..

Le SDA confirme dès lors, en lien avec ce que la CNC a dit à ce sujet, qu'une société qui n'est plus une société 'liée' à la date de clôture du bilan peut, y compris pour les années précédentes, appliquer les critères pour déterminer si elle est ou non petite sur une 'base individuelle' (et donc pas sur une base consolidée).

Elle peut ainsi encore entrer en considération pour la constitution d'une réserve de liquidation en tant que 'société-PME' (décision anticipée n° 2018.0339 du 5 juin 2018).



**Merci pour votre attention**

