

# Principales dispositions fiscales applicables à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2007

**APCH**  
**11 mai 2007**  
**Stade Luc Varenne à Kain**

***Roland ROSOUX***

*Conseiller du Ministre des Finances Didier REYNDERS*  
*Directeur aux services centraux de l'administration de la Fiscalité des Entreprises et des Revenus*  
*Licencié en sciences économiques et financières UCL*  
*Professeur associé à l'Ecole Pratique des Hautes Etudes Commerciales (EPHEC)*  
*Professeur à l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Brevetés de Belgique (OECCBB)*  
*Professeur à la Chambre Belge des Comptables, Experts comptables et Conseils fiscaux de Bruxelles*

*Rédacteur en chef de la « Lettre fiscale belge » et de la « Revue trimestrielle de fiscalité belge »*

**<http://rosoux.be>**  
**<http://www.fpt-fva.be>**

## **I. ASSUJETTISSEMENT**

### **A. Dispositions légales**

#### **1. POSSIBILITE DE NON ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT DES SOCIETES**

Mesure applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

La loi du 16 novembre 2004 (*M.B.*, 30 novembre 2004) a ajouté un littéra « l » à l'article 104, 3° du C.I.R. 1992 afin de permettre la déductibilité des libéralités faites en argent aux institutions de développement durable (au sens de la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable et qui sont agréées comme telles par le ministre des Finances et par le ministre qui a le Développement durable dans ses attributions).

Etant donné que ne sont notamment pas assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui sont agréées pour l'application de l'article 104, 3°, b, d, e et h à l du C.I.R. 1992 (ou qui le seraient soit si elles en faisaient la demande, soit si elles répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonnée, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des Communautés ou Régions ou au pays tout entier), les institutions de développement durable agréées ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés.

La loi est applicable aux libéralités versées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

#### **2. POSSIBILITE NOUVELLE DE NON ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT DES SOCIETES**

Mesure applicable après le 31 décembre 2006.

Conformément à l'article 38 de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché du gaz et au statut fiscal des producteurs d'électricité (*M.B.*, 11 mai 1999), les contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales dont l'activité consiste principalement ou accessoirement en la production d'électricité en vue de sa vente, sont assujettis à l'impôt des sociétés à partir de la première période imposable clôturée après le 31 décembre 2006.

La loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 28 juillet 2006) complète toutefois l'article 38 précité, de manière à ce que ne soient pas assujettis à l'impôt des sociétés les contribuables :

- dont l'activité « accessoire » (soit moins de 25 % des revenus nets annuels du contribuable) consiste en la production d'électricité à partir d'énergies renouvelables ou par co-génération de vapeur-électricité à partir de gaz naturel, ou
- dont l'activité consiste en la production d'électricité pour laquelle il est fait principalement usage (soit un usage, sur une base annuelle, de plus de 75 % en capacité énergétique) d'une matière première issue d'une activité de traitement de déchets sur le même site d'exploitation.

Ces exceptions à la règle d'assujettissement à l'I.Soc. s'appliquent à partir de la première période imposable clôturée après le 31 décembre 2006.

### 3. NON-ASSUJETTI INCONDITIONNEL A L'IMPOT DES SOCIETES

L'article 285 de la loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I) (*M.B.*, 28 décembre 2006) est libellé comme suit : *L'article 180, 2°, du même Code, remplacé par la loi du 27 décembre 2004, est remplacé par la disposition suivante :*

*« 2° la SA "Waterwegen en Zeekanaal", la SA "De Scheepvaart", la SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le Port de Bruxelles, les régies portuaires communales autonomes d'Anvers, Ostende et Gand et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur;".*

Cette disposition vise à introduire dans la liste des entreprises publiques portuaires qui sont soumises à l'impôt des personnes morales, la SA « De Scheepvaart ».

La SA « De Scheepvaart » a pour objet la gestion et l'exploitation des voies d'eau, de l'infrastructure et des terrains situés le long des voies d'eau dans le ressort défini par le Gouvernement flamand, à l'exception des voies d'eau et de leur infrastructure qui sont gérés par la SA « Waterwegen en Zeekanaal », la Région flamande ou une entreprise portuaire.

Le décret du 2 avril 2004 relatif à la transformation du « Dienst voor de Scheepvaart » (organisme d'intérêt public doté de la personnalité juridique) en agence autonomisée externe de droit public, dénommée « De Scheepvaart » a été adopté par le Parlement flamand dans le cadre de ses compétences régionales. Ce décret est entré en vigueur le 30 juin 2004, soit le jour de la publication au Moniteur belge de l'arrêté du Gouvernement flamand du 7 mai 2004 portant approbation des statuts de l'agence autonomisée externe de droit public, dénommée « De Scheepvaart », de l'état des actifs et passifs et du rapport du réviseur d'entreprise.

La totalité des actions de la société a été accordée à la Région flamande. Statutairement, il est prévu que dans tous les cas au minimum trois quart du total des actions doivent être en pleine possession de la Région flamande.

Les membres du conseil d'administration, à l'exception, le cas échéant, des membres indépendants, sont nommés par le Gouvernement flamand pour un délai renouvelable de cinq ans.

La SA « De Scheepvaart » est donc insérée à l'article 180, 2° du C.I.R. 1992 afin de la soumettre au même régime fiscal que les autres personnes morales de droit public, exerçant des compétences en matière d'administration portuaire, à partir de l'ex. d'imp. 2005.

### **B. Rentrées des déclarations, établissement des fiches et procédure**

#### 1. MINIMA IMPOSABLES EN CAS D'ABSENCE DE DECLARATION OU DE REMISE TARDIVE

a) Mesure applicable à partir du 21 septembre 2005.

A partir de l'ex. d'imp. 2005, le bénéfice imposable des personnes morales assujetties à l'I.Soc. qui ne remettent pas de déclaration fiscale ou la remettent tardivement peut être déterminé forfaitairement, selon les minima imposables établis par le Roi en exécution du § 2 de l'article 342 du C.I.R. 1992, comme cela existait déjà dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique. La loi programme (I) du 11 juillet 2005 (*M.B.*, 12 juillet 2005) insère à cet effet un troisième paragraphe audit article 342.

Afin de respecter le principe de non-rétroactivité, les minima imposables ne peuvent toutefois être appliqués qu'aux cas de remise tardive de la déclaration constatés après le 22 juillet 2005. Cette mesure est donc applicable aux déclarations à l'I.Soc., dont la date extrême de rentrée est fixée au 30 septembre 2005.

Elle peut être particulièrement lourde de conséquences mais le gouvernement a estimé que les objectifs de lutte contre la fraude fiscale nécessitaient de faciliter la tâche de l'administration vis à vis d'une catégorie déterminée de contribuables, ceux qui ne respectent pas leurs obligations. Il faut savoir qu'avant l'adoption d'une telle mesure, environ 35.000 sociétés ne rentraient tout simplement pas de déclaration et que 25.000 la rentraient tardivement (soit environ 15 % des sociétés !).

Selon le texte légal, un seul jour de retard suffit pour que l'administration puisse recourir à ce moyen de preuve. Le Ministre des Finances a cependant précisé, lors des travaux parlementaires, « *qu'il n'entre pas dans les intentions de l'administration d'appliquer le système de taxation forfaitaire lorsque la déclaration n'est déposée qu'avec un ou deux jours de retard. La taxation forfaitaire ne sera appliquée que s'il n'y a pas de déclaration ou que le contribuable a déposé sa déclaration avec un retard relativement conséquent sans avoir demandé aucun report et sans pouvoir démontrer sa bonne foi* » (Doc.parl., Ch.repr., n° 51/1820/012, p. 32).

Face à une telle taxation d'office, la société devra établir soit :

- un cas de force majeure justifiant sa déclaration tardive ;
- qu'il y a erreur d'utilisation des éléments de calcul fixés à l'article 182 de l'A.R. du C.I.R. 1992 et que, partant, la taxation d'office est arbitraire ;
- le chiffre exact des revenus imposables qu'il entend substituer à la base minimale forfaitaire. Cette preuve du chiffre exact des revenus imposables comprend la preuve du montant exact des revenus imposables et celle du montant exact des frais professionnels ; preuve qu'il est souvent difficile d'établir.

L'arrêté royal du 2 septembre 2005 (*M.B.*, 21 septembre 2005) modifie l'article 182 de l'A.R. du C.I.R. 1992 avec effet au 21 septembre 2005. Les minima imposables sont fonction de l'activité exercée, étant entendu qu'en aucun cas, le montant des bénéfices imposables déterminé forfaitairement ne peut être inférieur à 9.500 EUR.

#### b) Mesure applicable à partir de l'ex. d'imp. 2007

Le minimum des bénéfices ou des profits imposables des entreprises, en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, est doublé à partir de l'exercice d'imposition 2007 (Arrêté royal du 21 décembre 2006, *M.B.*, 29 décembre 2006). Il est donc porté à 19.000 EUR.

## 2. ÉTABLISSEMENT DES FICHES DE REVENUS

### a) Mesure applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 : fiches pour les revenus payés à l'étranger.

Conformément à l'article 57 du C.I.R. 1992, les dépenses consistant en commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels, ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi.

A l'impôt des sociétés, l'article 219 du même Code prévoit que le non-respect de cette disposition entraîne l'établissement d'une cotisation distincte sur dépenses non justifiées au taux de 300 % (hors contribution complémentaire de crise).

L'administration a toujours considéré que l'obligation d'établir des fiches et des relevés concernait tous les revenus professionnels, même non imposables (puisque la loi parle de revenus professionnels sans plus), mais la Cour de cassation a jugé, le 12 septembre 2003, étrangement selon nous, qu'il « *résulte de l'économie de cette disposition que les dépenses qui y sont visées ne doivent être justifiées de la sorte que si elles constituent dans le chef de leurs bénéficiaires des revenus professionnels soumis à l'impôt belge* ». Autrement dit, selon la Cour, ladite obligation ne se conçoit pas lorsque, comme en l'espèce, le bénéficiaire de la commission est établi à l'étranger et est non imposable en Belgique.

La loi-programme du 20 juillet 2006 (*M.B.*, 28 juillet 2006) précise l'intention du législateur et modifie l'article 57 du C.I.R. 1992 de manière telle que les dépenses consistant en commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi. C'est ce que l'on appelle la réponse du berger à la bergère !

Tel que modifié, l'article en cause est applicable (avec effet rétroactif) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

b) Mesure applicable à partir de l'exercice d'imposition 2007 : fiches pour les ATN

La loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (*M.B.*, 28 décembre 2006, err. 24 janvier 2007) précise que les avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, et 32, alinéa 2, 2<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 sont bien soumis au régime de la cotisation distincte de 300 % prévue :

- à l'article 219 du C.I.R. 1992, pour l'I.Soc. ;
- aux articles 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 225, alinéa 2, 4<sup>o</sup> du C.I.R. 1992, pour l'I.P.M. ;
- aux articles 233, alinéa 2 et 246, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du C.I.R. 1992, pour l'I.N.R./Soc. ;
- aux articles 234, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et 247, 3<sup>o</sup> du C.I.R. 1992, pour l'I.N.R./p.m.

Il s'agit ici d'une confirmation de la pratique administrative actuelle.

Il va de soi que le renvoi à l'article 32, alinéa 2, 2<sup>o</sup> aux avantages, indemnités et rémunérations d'une nature analogue à ceux qui sont visés à l'article 31, alinéa 2, 2<sup>o</sup> à 5<sup>o</sup> est limité à l'article, 31 ; alinéa 2 ; 2<sup>o</sup> vu que cette sous-section traite des avantages.

### 3. PROCEDURE : PROLONGATION DU DELAI POUR INTRODUIRE UNE RECLAMATION

Mesure applicable à partir du 1<sup>er</sup> août 2006.

Les réclamations à l'impôt des sociétés doivent être motivées et introduites, sous peine de déchéance, dans un certain délai à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation. L'article 371 du C.I.R. 1992, tel que remplacé par la loi du 15 mars 1999 (*M.B.*, 27 mars 1999) fixait ce délai à trois mois.

La loi-programme du 20 juillet 2006 (*M.B.*, 28 juillet 2006) allonge ce délai et le porte à six mois, avec entrée le premier jour du mois qui suit celui de la publication de la présente loi au Moniteur

belge, soit le 1<sup>er</sup> août 2006.

Lorsque le délai de recours visé à l'article 371 du C.I.R. 1992, tel qu'il existait avant d'être porté à six mois, n'est pas expiré à cette date du 1<sup>er</sup> août 2006, la réclamation peut être introduite dans un délai de six mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation.

Cette extension du délai vaut aussi, bien entendu, e.a., pour l'impôt des sociétés.

### **C. Jurisprudence**

Arrêt de la Cour d'appel de Liège du 17 mai 2006  
(*inédit*)

Une ASBL, dont la seule activité consiste en la rédaction ou la collaboration à la rédaction d'ouvrages juridiques, est soumise à l'I.Soc. par l'administration. La Cour examine si l'art. 181, 4<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 lui est applicable. Cet article prévoit que ne sont pas assujetties à l'I.Soc., les ASBL et autres personnes morales qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement. L'administration estimait que la volonté du législateur vise moins la tenue d'une revue de jurisprudence que certains pouvoirs organisateurs et autres associations impliqués dans les réseaux d'enseignement. Pour la Cour, l'activité de l'ASBL a un rapport direct avec les termes mêmes de la loi puisqu'il est démontré qu'elle soutient effectivement l'enseignement (du droit) par ses statuts et par les faits. Le fait que ce soutien, par le biais de publications, a nécessité des accords avec un éditeur qui se charge de l'organisation commerciale permettant la diffusion desdites publications n'empêche pas l'assujettissement à l'IPM.

Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 21 juin 2006  
(*Le Courrier Fiscal*, n<sup>o</sup> 2006/638)

L'administration soumet à l'I.Soc. une ASBL locale « Magasin du Monde - Oxfam ». Le Tribunal de première instance de Louvain constate le 28 novembre 2003 que l'ASBL ne conteste pas qu'elle exerce des activités de vente et, pas d'avantage, que les magasins sont une composante importante du mouvement des « Magasins du Monde ». Le caractère de composante importante exclut que les activités de vente constituent des opérations occasionnelles ou isolées. Même s'il est proposé des activités de formation au public et si des informations sont données sur le travail de Oxfam et sur la provenance des produits, l'ASBL exerce des activités de vente suffisamment régulières pour que l'on puisse considérer qu'il y a activité professionnelle permanente. Cependant, sur base du fonctionnement des magasins du monde (notamment le fait que le personnel de vente est constitué de bénévoles non rémunérés), il peut être conclu que l'ASBL n'emploie pas des méthodes commerciales et industrielles.

Le Tribunal est convaincu par les explications de l'ASBL : le travail éducatif, les activités commerciales et l'action politique ne peuvent être considérés séparément. Qui achète un produit équitable est aussitôt informé et contribue en même temps au commerce équitable. Le Tribunal décide que les activités lucratives de l'ASBL sont accessoires dans le sens de l'art. 182, 3<sup>o</sup> du C.I.R. 1992.

Dans un premier temps, le juge décide donc que même en l'absence de but lucratif, les activités de vente du magasin sont suffisamment régulières pour considérer qu'il y a une activité professionnelle continue et donc exploitation. Dans un deuxième temps, le juge estime que les méthodes de fonctionnement du magasin lors des ventes constituent une activité de caractère lucratif sans but lucratif.

En principe, dès que l'activité principale est composée d'opérations industrielles ou commerciales, il y a obligatoirement mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales ce qui devrait conduire à l'assujettissement à l'I.Soc. (voyez l'arrêt de Liège du 20 septembre 2000).

L'État introduit un recours en appel et perd.

La Cour rappelle les termes de l'art. 182, 3° du C.I.R. 1992 : pour les ASBL, « *ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif (...), les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales* ».

Pour la Cour, le terme « ou » utilisé renvoie à deux exceptions possibles à l'assujettissement de principe à l'I.Soc. d'une ASBL qui s'occupe d'opérations qualifiées de lucratives. Autrement dit, pour la Cour, il suffit qu'une des deux hypothèses soit satisfaite pour que l'ASBL **ne soit pas** assujettie à l'I.Soc. Les activités de vente de l'ASBL sont nécessaires à la sensibilisation du public ; en offrant des produits avec des explications et des dépliants, il est opéré une prise de conscience. La Cour est d'avis qu'il est satisfait au critère de rapport et dès lors à la première exception à l'assujettissement de principe à l'I.Soc. et le critère quantitatif ne doit dès lors pas être examiné. La Cour confirme le jugement.

L'administration ne s'est pas pourvue en cassation contre cet arrêt.

L'arrêt a été critiqué par le professeur Van Crombrugge : « *Cette décision nous donne d'un point de vue fiscal et juridique le même sentiment de malaise que le jugement a quo. D'un point de vue social, il est bien entendu fort sympathique de voir qu'une ASBL comme Magasin du Monde sorte du champ d'application de l'impôt des sociétés. Et cela se justifie sur le plan juridique, si l'on se rallie à la thèse selon laquelle la non-application de méthodes industrielles ou commerciales est pour les organismes sans but lucratif un motif indépendant d'exclusion de l'impôt des sociétés. Mais cette thèse est-elle correcte ? Répond-elle à la volonté du législateur ? Nous osons en douter. Les achats systématiques aux fins de vendre ne mettent-ils par définition pas en œuvre des méthodes commerciales ? Nous le pensons* » (*Le Fiscologue*, n° 1050, 8.12.2006, p. 11)

Un deuxième jugement du même tribunal de première instance (pris à la même date) concerne une autre ASBL locale exploitant également un magasin du monde, mais sans surface commerciale. Ce deuxième jugement a donné lieu à un arrêt similaire de la Cour d'appel à la même date également : l'assujettissement à l'IPM est justifié par le fait que, dans ce cas, les activités de l'ASBL n'impliquent pas l'utilisation de méthodes industrielles ou commerciales et ne peuvent dès lors pas être considérées comme des opérations de caractère lucratif.

L'administration ne s'est pas pourvue non plus en cassation contre ce deuxième arrêt.

Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 20 septembre 2006  
(*Cour.Fisc.* 2006/784)

Selon une jurisprudence constante, à laquelle la Cour souscrit, les honoraires perçus par un établissement de soins pour compte de médecins indépendants qui y exercent leur profession doivent donner lieu à inscription par ces médecins au moment de la perception par l'établissement quelle que soit la date de la rétrocession aux intéressés, autrement dit, la matière imposable prend naissance à la date d'encaissement par le mandataire. Il ressort des statuts de l'ASBL [constituée comme pool d'honoraires] que l'association est expressément mandatée par ses membres pour percevoir les honoraires qui leur reviennent.

L'ASBL n'a pas pour objet social d'exercer elle-même des activités médicales. Elle ne peut dès lors pas être considérée comme la créancière des honoraires. La personnalité juridique de l'ASBL

n'enlève rien au fait que les médecins ont pris librement la décision d'y adhérer. Les honoraires perçus par l'ASBL sont des revenus imposables immédiatement et entièrement dans le chef des médecins. En revanche, la partie des honoraires qui est retenue par l'ASBL [pour couvrir des frais de personnel et de gestion] constitue des frais professionnels déductibles dans le chef des médecins.

## II. CADRE IA : BÉNÉFICES RÉSERVES IMPOSABLES

### A. Introduction du principe de pleine concurrence

Mesure applicable à partir du 19 juillet 2004.

Il existe plusieurs dispositions dans le C.I.R. 1992 visant à combattre les transactions entre entreprises liées qui ne sont pas conformes aux conditions du marché (cf. les art. 26, 54, 55, 56 et 79 et 344, § 2 du C.I.R. 1992) mais aucune d'entre elles ne renvoie directement au principe « arm's length » tel qu'il est admis et utilisé sur le plan international pour les transactions intra groupe.

Par ailleurs, le droit fiscal belge ne contenait aucune disposition permettant des corrections de bénéfices lorsque suite à un surpris, le bénéfice comptable d'une entreprise établie en Belgique était trop élevé. Pourtant, la convention d'arbitrage du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et les conventions préventives de la double imposition les plus récentes prévoient que la Belgique doit effectuer une correction lorsque le bénéfice imposable d'un contribuable établi en Belgique contient un bénéfice qui, suite à l'utilisation de prix non conformes au marché, a déjà été imposé dans un autre Etat contractant.

La loi du 21 juin 2004 (M.B., 9 juillet 2004) ajoute un § 2 à l'article 185 du C.I.R. 1992 de manière à introduire explicitement dans ledit Code le principe « at arm's length » et l'obligation d'adaptation corrélative et libellé comme suit :

*«§ 2. Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques :*

*a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, **peuvent** être inclus dans les bénéfices de cette société ;*

*b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.*

*L'alinéa 1er s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23.07.1990 et des conventions internationales préventives de la double imposition. »*

A noter que ce nouveau régime de l'article 185, § 2 du C.I.R. 1992 est également applicable à l'impôt des non-résidents, plus particulièrement aux transactions entre les établissements stables de sociétés étrangères et leurs maisons-mères ou des tiers (cf. art. 235, 2° du C.I.R. 1992). Ils sont tous entrés en vigueur le 19 juillet 2004.

## Commentaire administratif

### Circulaire n° Ci.RH.421/569.019 du 4 juillet 2006

#### 1. Champ d'application

Les nouvelles dispositions s'appliquent exclusivement aux relations commerciales ou financières transfrontalières :

- entre une société résidente et une société étrangère faisant partie d'un même groupe multinational de sociétés liées;
- entre un établissement établi en Belgique et un établissement étranger d'une autre société du même groupe multinational de sociétés liées;
- entre une société résidente et l'établissement étranger d'une autre société résidente faisant partie du même groupe multinational de sociétés liées;
- entre un établissement belge et son siège social étranger;
- entre un établissement belge et un établissement à l'étranger de la même société situés dans un pays autre que celui du siège social.

En ce qui concerne la notion de « groupe multinational de sociétés liées » dont il est question ci-avant, il est renvoyé aux termes de l'article 11, 1° du Code des sociétés par lesquels on entend par « sociétés liées à une société » :

- les sociétés qu'elle contrôle ;
- les sociétés qui la contrôlent ;
- les sociétés avec lesquelles elles forment consortium ;
- les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c).

Le fait que la société étrangère ne soit pas résidente d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un pays qui a conclu avec la Belgique une convention préventive de la double imposition, est sans incidence pour l'application des dispositions susvisées.

Pour la clarté de l'exposé, il n'est plus fait mention ci-après des contribuables visés à l'article 227, 2° du C.I.R. 1992, auxquels les dispositions de l'article 185, § 2 du C.I.R. 1992, s'appliquent *mutatis mutandis* en vertu de l'article 235, 2° du C.I.R. 1992.

#### 2. Principe de pleine concurrence

Comme précisé ci-dessus, l'article 185, § 2, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, introduit expressément dans le C.I.R. 1992 le principe de pleine concurrence consacré par le droit international.

Suivant ce principe, les prix pratiqués pour des transactions entre sociétés liées doivent être établis par référence aux prix pratiqués par des entreprises indépendantes.

##### 2.1. Ajustement positif

L'article 185, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, a) du C.I.R. 1992, tel que son application a été spécifiée par l'alinéa 2 du même §, permet une majoration des bénéfices de la société résidente faisant partie d'un groupe multinational dans les cas où est demandée l'application de la Convention d'arbitrage ou de conventions internationales préventives de la double imposition (Doc. 51, Chambre, 1079/001, p. 11).

Lorsqu'une société résidente et une société étrangère sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par la société résidente, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de la société résidente.

En d'autres termes, les bénéfices que la société résidente aurait dû réaliser à l'occasion d'une transaction donnée dans un contexte de pleine concurrence peuvent être inclus dans ses bénéfices. En ne réalisant pas lesdits bénéfices, la société liée concernée accorde en fait un avantage anormal ou bénévole qui peut être incorporé dans sa base imposable.

Comme pour les ajustements opérés en vertu de l'article 26 du C.I.R. 1992, ces avantages seront ajoutés à la base imposable par une reprise en dépenses non admises.

## *2.2. Ajustement corrélatif négatif*

L'ajustement corrélatif trouve son sens dans le principe même de pleine concurrence. Cet ajustement a pour but d'éviter ou de supprimer une double imposition (possible) (Doc. 51, Chambre 1079/001, p. 11).

Aucun critère ne peut être établi à cet effet, car l'ajustement doit s'effectuer au cas par cas sur la base des éléments disponibles qui sont fournis, entre autres, par le contribuable.

L'objectif général de l'insertion d'un deuxième § à l'article 185 du C.I.R. 1992, et de l'ajustement corrélatif de l'article 235 du même Code est dès lors d'assurer que la base imposable résultant de relations transfrontalières intra-groupes entre des sociétés liées ou des établissements belges faisant partie d'un groupe multinational puisse être adaptée afin de tenir compte du principe de « pleine concurrence », y compris dans les cas où des ajustements négatifs s'avèrent appropriés.

L'intervention obligatoire du Service des décisions anticipées (SDA) a pour objectif de permettre au SPF Finances de s'organiser de façon adéquate par la création d'un service à compétence légale et de se doter de l'autonomie nécessaire en indiquant clairement les responsabilités étant donné qu'il est nécessaire que les demandes de décision anticipée fassent l'objet d'un traitement rapide et efficace.

L'introduction et la reconnaissance explicite du principe de pleine concurrence accepté internationalement permet ainsi d'augmenter la sécurité juridique pour les contribuables concernés, ce qui peut conduire à un meilleur climat d'investissement en Belgique et contribuer à la réalisation des buts que l'on a déjà cherchés à atteindre de la même manière par l'introduction des décisions anticipées en matière fiscale (Doc. 51, Chambre, 1079/001, p. 6). En application de l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, le SDA pourra par ailleurs de manière autonome subordonner l'ajustement corrélatif aux conditions qu'il stipulera de manière expresse.

Les termes « d'une manière appropriée » indiquent qu'il ne faut procéder à un ajustement corrélatif que si l'administration fiscale ou le service des décisions anticipées estime que l'ajustement est justifié en ce qui concerne le principe et le montant.

En d'autres termes, que la disposition ne s'applique pas si le bénéfice réalisé dans l'Etat partenaire est majoré de telle façon qu'il est supérieur à celui qui serait obtenu en cas d'application du principe de pleine concurrence (Doc. 51, Chambre, 1079/001, p. 11).

Cet ajustement corrélatif négatif des bénéfices de la société résidente se fera au moyen d'une augmentation de la situation de début des réserves dans la rubrique « autres ». A cette fin, l'article 74 du C.I.R. 1992 doit être adapté.

Il est évident que la corrélation des bénéfices à la baisse prévue par l'article 185, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, b) du C.I.R. 1992, peut avoir certaines incidences sur l'application d'autres dispositions fiscales, telle que notamment l'article 47 du C.I.R. 1992, en matière de plus-values étalées ou l'article 192 du C.I.R. 1992, en matière d'exonération de plus-values sur actions. Pour l'application de ces dispositions, il convient de tenir compte de l'ajustement corrélatif à opérer, en principe, pour déterminer le montant de la plus-value fiscale, afin d'établir le montant à taxer de manière étalée ou à porter en majoration de la situation de début des réserves.

L'article 207 du C.I.R. 1992 ne peut être invoqué pour les avantages anormaux ou bénévoles reçus qui ont fait l'objet d'un ajustement corrélatif négatif, étant donné que les avantages en question ne se trouvent pas dans la base imposable.

### 3. Décision anticipée

L'article 185, § 2 du C.I.R. 1992, qui introduit en droit interne le principe de pleine concurrence et l'ajustement corrélatif s'applique par décision anticipée (voir le système des décisions anticipées introduit par les art. 20 à 26 de la loi du 24.12.2002 modifiée par la loi du 21.6.2004), sans préjudice de l'application de la Convention 90/436 CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées (« Convention d'arbitrage ») ou de conventions internationales préventives de la double imposition reprenant les mêmes principes (principe de pleine concurrence et ajustement corrélatif).

Lorsqu'une société a obtenu un accord du SDA en application de l'article 185, § 2 du C.I.R. 1992, les services de taxation ne peuvent, en principe, plus appliquer l'article 26 du C.I.R. 1992, pour les transactions visées par l'accord en question.

Le principe de pleine concurrence et l'ajustement corrélatif inscrits à l'article 185, § 2 du C.I.R. 1992, ne portent pas préjudice à l'application des articles 26 et 207, alinéa 2 du C.I.R. 1992. Ces dernières dispositions restent d'application, le cas échéant, aux situations qui n'ont pas bénéficié d'une décision favorable du SDA.

### **Circulaire n° Ci.RH.421/580.456 du 14 novembre 2006**

Cette circulaire vise à donner des directives générales dont les fonctionnaires doivent tenir compte lors de l'envoi d'une demande de renseignements ou de documentation (par exemple dans le cadre d'un examen sur place) au contribuable dans le cadre d'un examen de contrôle relatif aux prix de transfert transfrontaliers d'une entreprise multinationale (EMN) ou d'un groupe d'EMN et du traitement des réponses reçues. Cette circulaire contient en outre une liste de renseignements qui peuvent avoir une importance dans le cadre d'une analyse des prix de transfert appliqués entre les entités du groupe auquel appartient l'entreprise ou la société à examiner. A toutes fins utiles, on mentionne qu'en particulier pour les cas repris dans la liste non limitative suivante un examen de contrôle relatif aux prix de transfert peut être indiqué :

- l'usage de paradis fiscaux et de pays-refuges lorsqu'aucune ou peu de valeur économique y est ajoutée (par exemple activités de refacturation), ainsi que les paiements directs ou indirects à des établissements situés dans des paradis fiscaux ou des pays-refuges (commissions, redevances, management fees, etc) ;

- l'usage d'arrangements dit back-to-back afin de cacher l'essence réelle de la transaction;
- des arrangements et structures circulaires complexes qui n'amènent pas une valeur commerciale ou économique;
- des établissements belges appartenant au groupe qui subissent des pertes structurelles;
- restructurations et délocalisations d'établissements, en particulier quant aux valorisations et rémunérations de la propriété intellectuelle comme des brevets, savoir-faire et fond de commerce et quant au lieu où la propriété juridique et économique de la propriété intellectuelle est maintenue;
- factures pour des prestations de services (management fees) à la fin de l'exercice comptable (factures sortantes - à recouvrer - par exemple comme contrepoids pour la déduction à titre de RDT et factures entrantes - à payer - par exemple pour la diminution des bénéfices).

Cette liste de renseignements mentionnée ci-dessus a été examinée au regard du Chapitre V des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, ainsi qu'à la Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil, sur un code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE (EU TPD) qui a été rédigé dans le cadre du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert (dénomination anglaise : « joint transfer pricing forum ») en matière de documentation et approuvé à l'occasion de la réunion du Conseil du 27 juin 2006 (le texte de cette Résolution ainsi que ses annexes sont joints en annexe à la circulaire). Il est évident que l'administration se rallie complètement à cette Résolution, au code de conduite qu'elle contient et à son annexe.

#### 1. Concertation entre les services de taxation et le contribuable (ou son représentant)

D'une manière générale, on peut dire que les renseignements qui sont nécessaires pour un examen des prix de transfert, dépendent des faits et circonstances du cas. Il n'est dès lors pas possible de déterminer l'ampleur et la nature précises des renseignements que le contribuable doit soumettre ou qui peuvent être demandés par l'Administration dans un cas spécifique.

Ce qui suit fait clairement apparaître qu'un examen des prix de transfert et la documentation de ceux-ci constituent un ensemble complexe et dépendent de facteurs très différents, propres à chaque entreprise. Il est dès lors indiqué qu'avant de demander une documentation en matière de prix de transfert, on examine, et ce en collaboration avec le contribuable et éventuellement par *business unit* :

- quelle est la sphère de travail du contrôle, c'est-à-dire quelles transactions seront examinées en particulier (par exemple : distribution, production, recherche et développement, services, transactions financières, etc.);
- quelles informations et documentation sont pertinentes et utiles pour l'examen des prix de transfert pour les transactions dans lesquelles l'entreprise belge est impliquée;
- quelle est la documentation qui existe déjà dans l'entreprise et qui peut être fournie à l'administration dans un délai relativement court;
- quelles sont les fluctuations cycliques qui apparaissent dans le secteur industriel concerné;
- quelle politique de transfert de prix est menée par l'entreprise (ou le groupe).

Cette réunion appelée préaudit se prête en outre très bien à donner aux services de contrôle une vision du fonctionnement, de la structure et de l'organisation de l'entreprise. Cette réunion offre en particulier la possibilité de discuter avec le contribuable la liste des renseignements et documentation utiles dans le cadre d'un examen des prix de transfert (voir annexe 1) et de garder les sujets pertinents.

Cette concertation entre les services de contrôle et le contribuable doit également mener à ce que :

- les frais soient réduits au maximum pour les entreprises;
- le contribuable sache clairement quelles informations et documentation supplémentaires sont attendues.

Toutefois, il va sans dire que des demandes de renseignements excessifs doivent être évitées (voir à cet égard le point 316.2 du Com.I.R. 1992). Il peut donc être répété utilement ici que l'opportunité de demander certains renseignements doit donc s'apprécier à la lumière de circonstances de fait propres à chaque cas et que les questionnaires doivent être adaptés à chaque cas et l'envoi de demandes de caractère général doit être évité. Ceci rejoint d'ailleurs le point 6 du code de conduite précité qui prévoit que les Etats membres :

- devraient s'abstenir d'imposer aux entreprises des obligations, en matière de documentation à établir ou à obtenir, se traduisant, par des coûts de mise en conformité ou des charges administratives allant au-delà de ce qui est raisonnable;
- devraient s'abstenir d'exiger des documents n'ayant aucun rapport avec les transactions examinées;
- veilleront à ce que les informations confidentielles contenues dans la documentation ne soient pas divulguées au public.

Les renseignements demandés doivent par conséquent être limités à ceux qui sont pertinents sur la base des propriétés spécifiques de l'entreprise et celles du groupe dont relève l'entreprise. A toutes fins utiles, il faut encore souligner que les informations qui existent déjà au sein de l'administration/des administrations, doivent être rassemblées préalablement par le service de taxation avant que les informations soient demandées au contribuable concerné.

## 2. Respect du principe de pleine concurrence (arm's length principle) - gestion prudente

Le principe de pleine concurrence est la norme internationale qui, comme convenu par les Etats membres de l'OCDE, doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert. Cette norme a été définie comme suit à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune : lorsque « *les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéficiaires qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéficiaires de cette entreprise et imposés en conséquence* ». Dans la législation belge, ce principe est entre autres contenu dans le concept « avantages anormaux ou bénévoles » ainsi que dans l'article 185, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, a). En se référant, pour procéder à un ajustement des bénéficiaires, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions dans des circonstances comparables, le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. Pour une discussion plus approfondie des directives relatives aux règles applicables en matière de prix de transfert, il peut utilement être renvoyé à la circulaire AAF/98-0003 du 28 juin 1999.

Dès lors, lorsqu'une entreprise décide proactivement de constituer une documentation en matière de prix de transfert, en particulier dans le cadre de l'EU TPD, celle-ci devrait se laisser mener par le principe de gestion prudente, ce qui signifie entre autres un chef d'entreprise dévoué qui agit conformément aux critères économiques et s'efforce d'observer le principe de pleine concurrence. Vu la nature des transactions entre des entreprises associées, il faudra sans doute, en application des principes de gestion prudente, que le contribuable établisse des pièces écrites (ou s'y réfère) qui ne seraient normalement pas établies (ou auxquelles il ne se référerait normalement pas) en dehors du

contexte fiscal. Lorsque la demande de produire une telle documentation est faite, il faudra soigneusement veiller à maintenir un juste équilibre entre ses besoins en documentation et le coût et la charge administrative que représente pour le contribuable la création ou l'obtention de ces documents.

A cet égard, il peut être utile de rassembler les informations suivantes, pour autant que celles-ci soient pertinentes, lorsque l'entreprise opte pour une approche proactive :

- la nature et les conditions (y compris les prix) des transactions pertinentes (parmi lesquelles des transactions qui sont associées, c'est-à-dire qui appartiennent à une même série, ou des transactions qui peuvent mener à un arrangement de compensation). Des transactions qui appartiennent clairement à une catégorie déterminée (par exemple des achats réguliers qu'un distributeur effectue pendant la période imposable de mêmes produits ou produits similaires et qui doivent servir à la revente), peuvent être additionnées évidemment sous réserve qu'aucune modification (ou seulement marginale) quant à la nature et/ou aux conditions des transactions n'apparaisse pendant la période imposable.
- la méthode à laquelle la nature et les conditions des transactions ont mené, y compris une analyse de comparabilité au sens des principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, y compris une analyse fonctionnelle;
- comment cette méthode a mené à des conditions de pleine concurrence;
- les conditions de régimes commerciaux pertinents avec des tiers et des parties associées (par exemple : services et contrats de distribution, contrats d'emprunt), et des budgétisations, prévisions et autres documents qui contiennent des informations sur lesquelles on s'est appuyé pour fixer des prix de pleine concurrence, ou nécessaires pour déterminer d'éventuels ajustements.

Il faut encore signaler que des différences ou des changements importants peuvent se produire pendant la période imposable lorsque l'entreprise se trouve dans un marché cyclique. Dans ce cas, la vie de l'entreprise est en effet subdivisée en cycles qui peuvent ou non coïncider avec une année comptable (ou période imposable). Il est expressément mis en évidence qu'il faut tenir compte de ces cycles.

Ensuite peuvent encore être notamment mentionnés à titre de renseignements utiles :

- renseignements sur les entreprises associées :
  - activités
  - structure
  - actionnariat et participations détenues
  - ventes et résultats d'exploitation
  - transactions avec les entreprises associées
  - ...
- renseignements sur les transactions exécutées
  - circonstances d'exploitation
  - ampleur du marché
  - conditions de concurrence
  - cadre réglementaire
  - progrès technologique
  - ...

- renseignements sur les fonctions exercées
  - production, montage, ...
  - gestion des achats et matières premières
  - publicité et marketing
  - gestion du stock
  - gestion de la garantie
  - transport et stockage
  - formation du personnel
  - gestion du personnel
  - fonctions prestataires de services ou de soutien
  - service après vente
  - ...
- renseignements sur les risques supportés
  - modification de la structure des coûts;
  - modification et fluctuation des prix (tant des matières premières que des produits finis)
  - modification et fluctuation des stocks, perte du stock
  - risques liés à la recherche et au développement
  - risques financiers
  - fluctuations des cours de change et des intérêts
  - conditions de crédit, d'emprunt et de paiement
  - responsabilité quant au produit
  - responsabilité quant à la production
  - risques industriels et d'exploitation
  - risques relatifs aux actifs et au matériel
- renseignements sur les actifs utilisés
  - actifs corporels (propriété, location, développement,...)
  - actifs incorporels (développement, licences, droits de propriété, propriété économique, protection)

Figure en annexe à la circulaire (voir ci-après) une liste de sujets possibles qui, après avoir été adaptés au cas par cas conformément aux faits et circonstances, peut être utilisée dans une demande de renseignements 332 et, le cas échéant, lors d'une visite sur place. Si une aide est nécessaire pour la rédaction d'une demande de renseignements ou d'informations lors d'une visite sur place, elle peut être obtenue auprès de la Cellule Prix de transfert (voir circ. n° Cp.221.4/A/601.321 du 4 juillet 2006) [Cellule prix de transfert - Madame Ritondo, dirigeant de la cellule - North Galaxy - Tour B - 6ème étage - Avenue du Roi Albert II, 33, boîte 355 - 1030 Bruxelles - tél : 0257.648.26 - fax : 0257.617.77 - courriel : michela.ritondo@minfin.fed.be.]

Lors de la rédaction d'une demande de renseignements ou d'une visite sur place, le fonctionnaire taxateur doit notamment se laisser guider par la structure et l'organisation interne de l'entreprise et/ou le groupe auquel l'entreprise appartient. Au besoin, les questions et réponses peuvent être fournies par *business unit* ou même par ligne de production. Il est renvoyé en la matière au point 3 relatif à la réunion de préaudit au sein de laquelle ces éléments peuvent être discutés préalablement avec le fonctionnaire chargé du contrôle.

### **RENSEIGNEMENTS ET DOCUMENTATION UTILES DANS LE CADRE D'UNE ANALYSE DES PRIX DE TRANSFERT**

Remarque : les renseignements doivent permettre d'avoir une bonne compréhension des activités des entités belges du groupe. Il est préférable de déterminer pendant la réunion préaudit, quels sont les renseignements les plus intéressants à fournir.

## **I. SITUATION DE L'ENTREPRISE DANS LE GROUPE**

### **1. Présentation du groupe :**

Les **comptes annuels consolidés** du groupe (ou la brochure du rapport annuel du groupe).

2. Une description générale de la structure organisationnelle, juridique et opérationnelle de l'entreprise multinationale (y compris un schéma organisationnel, une liste des différentes entreprises et une description de la participation de la société mère dans les filiales). Si elle est disponible, elle peut être présentée au moyen d'un **organigramme complet et récent** du groupe avec mention des participations et le pourcentage de celles-ci, qui est pertinent pour l'entreprise belge.

3.

Pour chacune des **entités belges** (société mère, filiale, sociétés faisant partie d'un consortium, sociétés liées et/ou associées, sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation, établissement stable) :

- l'adresse du siège social et des différents sièges d'exploitation éventuels;
- le numéro de TVA;
- les coordonnées d'une personne de contact compétente (nom, fonction, tél.,...) (par exemple le « tax manager »).

Pour chacune des **entités étrangères** avec lesquelles l'entité belge a des transactions :

- l'adresse du siège;
- le n° de TVA ou le n° d'identification fiscale.

## **II. ROLE ECONOMIQUE DE L'ENTITE BELGE ET TRANSACTIONS ENTRE LES ENTITES BELGES ET LES AUTRES MEMBRES DU GROUPE**

4. Une description des **différents flux de biens et de services** entre l'entité belge et les différentes membres du groupe concernés.

Informations concernant les **biens (éventuellement par ligne de produits ou par business unit) et les services** qui impliquent l'entité belge, en ce qui concerne :

- les circuits d'approvisionnement (fournisseurs tiers ou fournisseurs intra-groupe);
- les circuits de vente (clients tiers ou clients intra-groupe);
- les volumes (par pays, intra-groupe, hors groupe);
- les circuits de facturation.

Pour autant qu'elles soient pertinentes pour l'appréciation des prix de transfert de l'entreprise belge, **la structure et l'organisation interne** au niveau de chaque entité du groupe avec laquelle la société belge est en relation, c.-à-d. un aperçu :

- des différents services et effectifs employés;
- de l'organisation commerciale;
- du fonctionnement du « local management » :
  - management centralisé ou décentralisé;
  - les différents pouvoirs de décision;
- des transactions/rerelations avec les principaux distributeurs et agents hors groupe;
- de toute autre information utile relative à la structure et à l'organisation interne de l'entreprise.

## **III. ANALYSE DE COMPARABILITE**

Une énumération de **groupes de produits** et de groupes de produits concurrents sur le marché. Le cas échéant, les différences de **caractéristiques** entre les biens et services produits ou distribués par l'entité belge et les biens et services similaires sur le marché libre, éventuellement limités aux produits ou groupes de produits les plus importants.

**Analyse fonctionnelle** (forme à déterminer par le contribuable. L'analyse fonctionnelle peut éventuellement être présentée schématiquement) :

a) une description détaillée de toutes les **fonctions** exercées (par exemple : production, assemblage, recherche et développement, prestation de services, distribution, marketing, etc.).

## **b) Risques assumés**

- les risques assumés par l'entreprise et les coûts y relatifs supportés, par nature de risque (par exemple : risques de marché, risques de perte liés à l'investissement, risques financiers, risques de crédit, risques de stocks, etc.);
- pour autant qu'elles soient pertinentes pour l'entreprise belge, les entités qui ont supporté les autres risques du groupe? (à spécifier par nature de risque ).

## **c) Les actifs mis en œuvre** (éventuellement au niveau du *business unit*) :

- membres du personnel - par exemple l'attribution du personnel aux différentes activités de l'entreprise ou du *business unit*;
- actifs de l'entreprise (corporels, incorporels, etc.);
- sous-traitance éventuelle.

## **Clauses contractuelles**

Une description des **relations contractuelles** pertinentes pour l'entreprise/entité belge entre les membres du groupe concernés, relatives aux **produits**. A défaut de dispositions écrites, une description du comportement des parties en la matière (à justifier en fonction du contexte économique).

Une description des **relations contractuelles** pertinentes pour l'entreprise/entité belge entre les membres du groupe concernés, relatives aux **prestations de services** (y compris les « management fees », l'octroi de prêts, etc.). A défaut de dispositions écrites, une description du comportement des parties en la matière (à justifier en fonction du contexte économique).

## **Situations économiques**

Lorsqu'une modification est constatée dans les prix de transfert : les circonstances économiques (générales et spécifiques) qui ont eu une influence sur l'application de la politique en matière de prix de transfert en ce qui concerne l'entreprise/l'entité belge.

## **Stratégies des entreprises**

Les stratégies poursuivies par l'entité belge (innovation, degré de diversification des produits, pénétration du marché, etc.).

## **IV. LES MARQUES, BREVETS ET SAVOIR-FAIRE**

### **En ce qui concerne les entités belges et/ou le marché belge :**

- Les actifs incorporels (brevets, marques, marques de fabrique, marques de commerce, savoir-faire, ...) ainsi que des redevances versées ou perçues.
- Les accords de licence avec des entreprises étrangères associées ou indépendantes pour l'utilisation de marques, brevets, modèles, savoir-faire et assistance technique.
- Les accords de sous-licence avec des entreprises étrangères associées ou tierces pour l'utilisation de marques, brevets, modèles, savoir-faire et assistance technique.

## **V. ACCORDS DE REPARTITION DES COÛTS, ACCORDS DE FIXATION PREALABLE DE PRIX DE TRANSFERT ET "RULINGS"**

Une liste des Accords de Répartition des Coûts, Accords de fixation préalable de prix de transfert et « rulings » conclus en matière de prix de transfert. Une courte description du contenu de cette liste peut être utile.

## **VI. DOCUMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT**

- La politique de prix de transfert menée par le groupe et qui est pertinente pour l'entreprise belge;
- la (les) méthode(s) de prix de transfert appliquée(s) en la matière;
- les motifs pour choisir la (les) méthode(s) utilisée(s).

Les comparables (internes ou externes) utilisés éventuellement et les correctifs ou aménagements y opérés.

Toute documentation utile pour justifier ce choix (analyse de comparabilité dont l'analyse

fonctionnelle).

Les modalités d'implémentation de la (des) méthodologie(s) en matière de prix de transfert pour les entités belges.

Tout autre document utile à l'appui de ces relations, tels que les conventions-types, clés de répartition entre les membres du groupe, etc., qui n'auraient pas été mentionnés ci-dessus.

### 3. Langue dans laquelle la documentation doit être soumise

Un point important aussi bien pour l'administration que pour les entreprises multinationales intéressées concerne la langue dans laquelle la documentation en matière de prix de transfert doit être soumise. En raison du caractère multinational de l'entreprise, une grande partie de la documentation est en effet constituée au sein de l'entreprise dans une autre langue que l'une des langues officielles de la Belgique. Pour des raisons d'efficacité, des études en matière de prix de transfert sont d'ailleurs de plus en plus effectuées à une échelle paneuropéenne ou mondiale. Ces études - d'envergure - sont normalement uniquement établies dans une seule langue couramment parlée au niveau européen ou mondial. En outre, les renseignements demandés ou la documentation demandée dans certains cas ne sont pas disponibles auprès du contribuable et il doit à son tour demander ces renseignements et cette documentation à une entreprise étrangère liée.

Dans le cadre du Forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert, il y a à cet égard un accord sur le fait qu'il n'est pas toujours nécessaire que la documentation soit traduite dans une langue prescrite par l'Etat membre. Pour limiter les coûts et les retards à la suite des demandes de traduction, le Forum conjoint sur les prix de transfert affirme que les administrations fiscales acceptent autant que possible une documentation dans une langue étrangère. Toutefois, pour une documentation spécifique qui a uniquement trait à un seul Etat membre, on peut demander que celle-ci soit établie dans la langue qui est prescrite par l'Etat membre spécifique.

Les contribuables qui estiment que la traduction de la documentation demandée exige un travail trop important peuvent convenir, avec le service de taxation, de ce qu'il y a lieu de faire pour satisfaire aux exigences du contrôle sans accroître outre mesure leurs charges administratives.

Il appartient aux fonctionnaires d'apprécier en conscience et avec largeurs de vues, compte tenu des pièces justificatives ou des explications fournies, le bien-fondé des motifs allégués par le contribuable pour justifier le fait que certains renseignements ou une documentation précise ne sont pas traduits ou que ces renseignements ou cette traduction ne sont disponibles que dans une langue qui n'est pas une langue officielle de la Belgique.

En particulier, en ce qui concerne la liste de documentation non limitative suivante, il faut agir en la matière avec la souplesse nécessaire :

- études en matière des prix de transfert effectuées à l'échelle paneuropéenne ou mondiale;
- politique de groupe en matière de prix de transfert;
- contrats avec des sociétés-mères, filiales ou sociétés-sœurs, entre ces entités entre elles ou avec des tiers étrangers.

### 4. Délai pour répondre à une demande de renseignements relative aux prix de transfert - prolongation

En raison également

- de l'ampleur des renseignements à fournir;
- de la présence de certaines parties de la documentation demandée à l'étranger;
- de la documentation et des renseignements spécifiques à établir;

- il n'est pas possible, dans de très nombreux cas, pour le contribuable qui reçoit une demande de renseignements en matière de prix de transfert, de communiquer tous les renseignements demandés dans le délai d'un mois prévu à l'article 316 du C.I.R. 1992. Le fait que matériellement un délai plus long que le délai octroyé pour fournir les renseignements demandés, soit nécessaire, peut être considéré comme une raison légitime pour prolonger le délai de réponse (voir Com.I.R. 1992, n° 316/11). Par conséquent, le chef de service doit, lors de la réception d'une telle demande motivée par le contribuable, faire preuve de la souplesse nécessaire et, dans la mesure où il peut être reconnu comme acceptable, accorder un délai de réponse plus long. Dans ce cas, il est également utile que ces éléments soient discutés pendant une réunion préaudit, comme mentionné au point 3. Il faut d'ailleurs veiller en la matière à que ces renseignements soient demandés en dehors des périodes de vacances et ou des périodes pendant lesquelles l'entreprise est fermée.

##### 5. Documentation prix de transfert UE (EU TPD)

Au cours de la réunion du 27 juin 2006, le Conseil a approuvé la Résolution, déjà mentionnée ci-dessus, du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil, sur un code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE (EU TPD). Vous trouverez ci-après notamment une discussion des points les plus importants de ce code de conduite et son annexe. Cette documentation doit également être vue à la lumière des principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert.

Le Code de conduite prévoit entre autres que les Etats membres acceptent l'établissement d'une documentation en matière de prix de transfert standardisée et partiellement centralisée et considèrent cette documentation comme un ensemble d'informations de base permettant d'évaluer les prix de transfert pratiqués par les groupes d'entreprises multinationales. L'utilisation de l'EU TPD reste toutefois optionnelle pour le groupe d'EMN. Les principes et les considérations qui s'appliquent dans le concept EU TPD sont applicables par analogie lors de l'attribution des bénéfices aux établissements stables.

La documentation d'une EMN au sens d'une documentation EU TPD standardisée et cohérente se compose de deux parties :

- une documentation commune harmonisée valable pour tous les membres du groupe établis dans l'UE (le « masterfile »);
- plusieurs jeux de documents standardisés contenant chacun des informations spécifiques au pays concerné (« documentation spécifique au pays concerné »).

Le **masterfile** devrait comporter les éléments d'information suivants :

- une description générale de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent;
- une description générale de la structure organisationnelle, juridique et opérationnelle du groupe d'entreprises multinationales (comprenant notamment un organigramme, une liste des membres du groupe et une description de la participation de la société-mère dans les filiales);
- un inventaire général des entreprises associées, engagées dans des transactions contrôlées, impliquant des entreprises établies dans l'UE;
- une description générale des transactions contrôlées impliquant des entreprises associées établies dans l'UE, c'est-à-dire une description générale des éléments suivants :
  - les flux de transactions (actifs corporels et incorporels, services, éléments financiers),
  - les flux de facturation, et
  - les montants des flux de transactions;
- une description générale des fonctions exercées et des risques assumés, de même que des

changements intervenus au niveau de ces fonctions et risques par rapport à l'exercice fiscal précédent, tel que le passage du statut de distributeur à part entière au statut de commissionnaire;

- une liste des actifs incorporels détenus (brevets, marques, marques de fabrique, marques de commerce, savoir-faire, etc.) et des redevances versées ou perçues;
- une description de la politique du groupe d'entreprises multinationales en matière de prix de transfert pratiqués entre entreprises ou une description de la méthode de fixation des prix de transfert adoptée au sein du groupe, expliquant dans quelle mesure les prix de transfert de l'entreprise respectent le principe de pleine concurrence;
- une liste des accords de répartition des coûts et des APP et « rulings » concernant les prix de transfert, dès lors qu'ils impliquent des membres du groupe établis dans l'UE; et
- une déclaration dans laquelle chaque contribuable national s'engage à fournir, sur demande, des informations complémentaires dans un délai raisonnable et dans le respect des règles nationales.

La **documentation spécifique au pays concerné** devrait comporter les éléments suivants :

- une description détaillée de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent; et
- une description et une explication des transactions contrôlées spécifiques au pays concerné, mentionnant notamment les éléments suivants :
  - les flux de transactions (actifs corporels et incorporels, services, éléments financiers),
  - les flux de facturation, et
  - les montants des flux de transactions;
- une analyse de comparabilité englobant notamment :
  - les caractéristiques des biens et des services,
  - une analyse fonctionnelle (fonctions exercées, actifs utilisés, risques assumés),
  - les clauses contractuelles,
  - la situation économique, et
  - les stratégies commerciales poursuivies;
- une explication relative à la sélection et à l'application de la/des méthode(s) de fixation des prix de transfert, à savoir une description des raisons qui ont motivé le choix d'une méthode particulière ainsi que de la façon dont cette méthode est appliquée;
- des informations appropriées concernant les éléments de comparaison (« comparables ») internes et/ou externes, le cas échéant; et
- une description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert entre entreprises.

L'attention est attirée sur la possibilité d'inclure des éléments dans le masterfile plutôt que dans la documentation spécifique au pays concerné.

Il faut toutefois souligner que l'utilisation de l'EU TPD est optionnelle pour les groupes d'EMN, mais qu'on ne peut pas adhérer au système ou en sortir d'une manière arbitraire.

L'EU TPD mentionnée doit être considérée comme une documentation de base maximum pour le contrôle des prix de transfert du groupe des EMN et n'entrave pas les demandes de renseignements supplémentaires. Il est toutefois renvoyé utilement en la matière à ce qui est dit plus haut en ce qui concerne l'ampleur et la nature des informations à donner.

## 6. Utilisation des banques de données paneuropéennes

Comme déjà stipulé dans la circulaire AAF/98-0003, on peut répéter ici qu'il peut être difficile de trouver des comparables sur le marché belge. Dès lors, on a déjà accepté que les contribuables utilisent des comparables trouvés sur les marchés étrangers (par exemple pays membres de l'Union européenne) à condition que les ajustements nécessaires pour l'application de l'analyse de

comparabilité soient faits.

Dans ce même cadre, on peut encore ajouter que conformément aux EU TPD, les éléments de comparaison trouvés dans des bases de données paneuropéennes ne devraient pas être automatiquement rejetés. L'utilisation de tels points de comparaison ne peut en soi dès lors pas donner lieu au rejet de ces points de comparaison et ne peut dès lors pas entraîner automatiquement l'imposition de majorations d'impôts et/ou d'amendes. Il s'agit ici d'ailleurs d'une continuation de la pratique telle qu'elle a déjà été appliquée par l'administration.

#### 7. Entreprises de petite taille et a structure peu complexe - petites et moyennes entreprises

Le code de conduite mentionné ci-dessus prévoit que les Etats membres n'exigent pas des entreprises de petite taille ou à structure peu complexe (y inclus les PME) qu'elles produisent une documentation aussi volumineuse ou aussi détaillée que celle qui est susceptible d'être demandée aux entreprises de dimension plus importante ou à structure plus complexe.

La résolution et le code de conduite ne définissent toutefois pas ce qu'on entend par entreprises de petite taille et à structure peu complexe. Les petites et moyennes entreprises n'y sont pas non plus définies.

En la matière, on peut se laisser guider en premier lieu par la définition d'une petite entreprise telle qu'elle est mentionnée à l'article 15 du Code des sociétés. En ce qui concerne les prix de transfert, cette définition n'est toutefois pas absolue, vu que de telles petites entreprises peuvent également appartenir à un groupe d'EMN actif sur le plan paneuropéen ou mondial et peuvent bénéficier éventuellement du soutien d'une équipe de documentation organisée au niveau central. Sont également utiles en la matière les critères tels qu'ils sont énumérés à l'article 16 du Code des sociétés en ce qui concerne les petits groupes. Il va donc évidemment de soi que ce critère doit être confronté à l'ampleur du groupe et ne peut pas être limité à l'entité belge ou aux entités belges du groupe.

Un autre point de référence possible est la Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises (2003/\*361/CE) (Journal officiel L 124 du 20 mai 2003). Cette recommandation comprend les définitions suivantes :

- la catégorie des micro, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions EUR ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions EUR;
- dans la catégorie des PME, une petite entreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions EUR;
- dans la catégorie des PME, une microentreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions EUR.

En outre cette Recommandation contient la définition suivante des « entreprises liées » : sont des entreprises liées, les entreprises qui entretiennent entre elles l'une ou l'autre des relations suivantes :

- une entreprise a la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés d'une autre entreprise;
- une entreprise a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise;
- une entreprise a le droit d'exercer une influence dominante sur une autre entreprise en vertu d'un contrat conclu avec celle-ci ou en vertu d'une clause des statuts de celle-ci;
- une entreprise actionnaire ou associée d'une autre entreprise contrôle seule, en vertu d'un accord conclu avec d'autres actionnaires ou associés de cette autre entreprise, la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés de celle-ci.

Cette Recommandation définit également les « entreprises partenaires » : sont des entreprises partenaires toutes les entreprises qui ne sont pas qualifiées comme entreprises et entre lesquelles

existe la relation suivante : une entreprise (entreprise en amont) détient, seule ou conjointement avec une ou plusieurs entreprises liées 25 % ou plus du capital ou des droits de vote d'une autre entreprise (entreprise en aval).

## **B. Jurisprudence**

### Jugement du Tribunal de première instance de Liège du 24 mai 2006

Une société acquiert en 1989 deux tableaux et 50 % d'un troisième pour un montant de 15.000.000 BEF. À la clôture du bilan au 31.12.1992, elle acte une réduction de valeur de 8.214.286 BEF sur base d'une évaluation globale faite par un expert (évaluation globale de 9.500.000 BEF répartie proportionnellement).

L'administration admet le caractère réel de la charge en limitant le montant à 7.500.000 BEF et elle admet le fait que la dépréciation s'est produite durant la période imposable 1992. Elle refuse cependant la déduction de la réduction de valeur au motif qu'elle ne répond pas aux conditions de l'art. 49 du C.I.R. 1992, la dépense (sic) n'ayant pas de lien avec l'exercice de l'activité professionnelle. L'investissement en œuvre d'art n'a pas été réalisé dans le but d'acquérir ou conserver des revenus et n'est pas non plus rattaché à l'exercice de son objet social.

Le Tribunal n'est pas de son avis. Les œuvres d'art constituent un élément de son actif, comme le constitueraient d'autres immobilisations. C'est donc à la lumière de l'article 24 du C.I.R. 1992 relatif au bénéfice brut qu'il faut envisager la déductibilité de la perte réalisée sur l'élément d'actif que constituent les œuvres d'art en cause. La jurisprudence estime que la déduction d'une moins-value sur un élément d'actif constitue en fait le « pôle opposé de l'article 24, 2° du C.I.R. 1992 où toute augmentation de la valeur de l'actif est considérée comme bénéfice imposable (Bruxelles, 18.04.1996, Cass., 28.01.1982, FJF 82/93, Liège, mars 81, FJF 1983).

D'autre part, il est inexact que l'investissement en œuvres d'art n'est pas rattaché à l'exercice de l'objet social de la requérante : il suffit à cet égard de se reporter à ses statuts. L'acquisition peut être considérée comme un placement financier. Le Tribunal se rallie à la jurisprudence de la Cour de cassation du 28.01.1982 : « La perte d'une créance effectivement enregistrée dans le patrimoine d'une société commerciale, ayant la personnalité juridique, étant nécessairement une perte professionnelle, n'est pas une dépense au sens de l'article 44 du C.I.R. (ancien) (l'actuel article 49 du C.I.R. 1992). La réduction de valeur est admise comme frais professionnels à concurrence de 7.500.000 BEF.

## **C. Capital et primes d'émission**

### 1. RAPPEL DES MODIFICATIONS LEGALES RECENTES

Les alinéas 1<sup>er</sup> et 2 de l'article 184 du C.I.R. 1992 qui définit la notion de « capital libéré » ont été modifiés par la loi du 31 janvier 2006 modifiant le C.I.R. 1992 en matière d'assimilation des parts bénéficiaires à du capital libéré (*M.B.*, 22 février 2006).

Suite à ces modifications, le capital libéré comprend donc :

- les apports des associés ou actionnaires en espèces et les apports en nature pour autant que la valeur d'apport ne soit pas exagérée ;
- les primes d'émission souscrites en numéraire ;

- les parts bénéficiaires souscrites en numéraire ;
- les bénéfices incorporés au capital à condition qu'ils aient subi leur régime propre d'imposition (en d'autres mots, sont uniquement visés les bénéfices qui ont subi l'impôt lors de leur distribution en tant que dividendes, même si sur le plan de la trésorerie, les fonds n'ont pas quitté la société ; il s'agit en fait de l'apport d'une créance par les actionnaires).

La disposition n'envisage plus explicitement le « remboursement » de capital, car cette notion est déjà couverte par le terme « réduction » (Avis du Conseil d'État, Doc 51, 1661/003, p. 5).

Le capital libéré comprend les apports « extérieurs » effectués par les actionnaires par opposition à l'incorporation de fonds préexistants.

Le capital qui peut être remboursé aux actionnaires en exonération d'impôt est limité à la notion fiscale du capital *réellement* libéré. Ceci permet à l'administration de contester des apports en nature qui auraient été surévalués.

La loi du 31 janvier 2006 modifiant le C.I.R. 1992 en matière d'assimilation des parts bénéficiaires à du capital libéré (*M.B.*, 22 février 2006) modifie également l'article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>*bis* du C.I.R. 1992, lequel est désormais libellé comme suit (même entrée en vigueur que ci-dessus) :

« *Les dividendes comprennent :*

(...)

*2<sup>o</sup>bis les remboursements totaux ou partiels de primes d'émission et de sommes souscrites à l'occasion d'émission de parts bénéficiaires, à l'exception des remboursements de sommes assimilées à du capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de l'assemblée générale prise conformément aux dispositions du Code des sociétés applicables aux modifications des statuts ; »*

Avant cette modification, la même disposition prévoyait que les dividendes comprenaient « les remboursements totaux ou partiels de prime d'émission à la même condition et dans la même mesure que les remboursements de capital social ».

Cette disposition avait pour but d'assimiler le remboursement des primes d'émission à des dividendes (et non à un remboursement exonéré d'impôt des fonds apportés par les actionnaires) lorsque ce remboursement était effectué **autrement** qu'en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social prise conformément aux dispositions des L.C.S.C.

Autrement dit, pour éviter une taxation comme dividende, le remboursement des primes d'émission devait porter sur des primes d'émission assimilées à du capital social réellement libéré, **et** devait être effectué dans les mêmes conditions (AG extraordinaire, quorum, etc.) qu'un remboursement de capital. Il n'était plus nécessaire d'incorporer la prime d'émission au capital avant son remboursement.

Par la nouvelle disposition, il est désormais clairement établi que les remboursements de prime d'émission ou de parts bénéficiaires peuvent être effectués sans conséquence fiscale du moment que ces remboursements respectent les dispositions du droit des sociétés applicables aux remboursements de capital.

Rappelons qu'en ce qui concerne les parts bénéficiaires, les modifications légales sont applicables aux parts bénéficiaires émises à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

## 2. JURISPRUDENCE

### Arrêt de la Cour de Cassation du 11 mai 2006 (*Le Courrier Fiscal*, n° 2006/585)

Une société procède à une augmentation de capital de 800.000 BEF en novembre 1994 en incorporant une réserve disponible et le bénéfice reporté. En juin 1995, la société procède à un remboursement de capital de 750.000 BEF aux actionnaires.

L'administration considère qu'il s'agit d'une distribution de dividende soumis au Pr.M. par application des articles 344, § 1<sup>er</sup> et 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992.

La Cour d'appel d'Anvers, dans son arrêt du 4 mai 2004 (*Bull. fisc.*, n° 2004/13, p. 20 ; *Le Courrier Fiscal*, 2004/10, p. 443) n'avait pas admis le procédé. L'application de l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 suppose qu'il ait été constaté une infraction aux dispositions légales en matière de Pr.M.

Le recours à l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 qui permet de modifier la qualification d'une opération déterminée ne peut être opéré que dans le cas d'une évasion fiscale c'est à dire ***en l'absence d'une infraction*** à la loi. La Cour décide que c'est avec raison que le premier juge a décidé que le délai spécial d'imposition de l'article 358, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 ne peut être appliqué et que la cotisation en cause a été établie tardivement. La Cour ajoute que pour l'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 (dans le délai ordinaire d'imposition), il revient à l'administration de prouver que la suite d'actes d'augmentation de capital et de réduction de capital avaient pour but d'éluder le PrM.

Le pourvoi en cassation introduit par l'État est rejeté. Une simple requalification d'une opération par l'administration sur base de l'art. 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 qui a pour conséquence qu'un Pr.M. est dû n'implique pas que le contribuable ait contrevenu à une disposition du C.I.R. 1992 ou de l'A.R. du C.I.R. 1992. La controverse est donc à présent tranchée : l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 ne peut être appliquée qu'en cas d'évitement de l'impôt, ce qui suppose que la loi fiscale n'est pas violée.

### Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 24 octobre 2006

Une AGE des actionnaires d'une SA AV, tenue le 31.12.1998, décide que le capital est réduit de (+/-) 148.000 € par apurement des pertes pour le porter de 535.000 € à 387.000 €. Il est également décidé de détruire 6.000 actions. La liste des présences indique que tous les actionnaires étaient présents à l'AGE soit M. RV pour 21.599 actions et M. WS pour 1 action. Malgré cette décision, la comptabilité montre qu'à la date du 31.12.1998, le compte courant de M. RV est crédité d'un montant de 148.000 € par le débit du compte capital. Les comptes sociaux ainsi établis sont approuvés par une AG ordinaire en juin 1999.

En août 2000, l'administration envoie un avis de rectification à la société lui notifiant que le remboursement de 148.000 € à M. RV sera considéré comme un dividende distribué sur base de l'article 18 du C.I.R. 1992, puisque ce remboursement n'est pas conforme à la décision de l'AGE. De plus, l'administration relève que le capital social comprenait trois composantes fiscales différentes (capital réellement libéré, réserves taxées et réserves exonérées incorporées à capital). Comme l'AGE n'a pas décidé sur quelle(s) composante(s) du capital portait la réduction du capital, l'administration impute cette réduction proportionnellement sur chacune des composantes fiscales. Sur les 148.000 €, un montant de 21.000 € est imputé sur les réserves taxées, 18.000 € sur les réserves exonérées et le solde sur le capital libéré. L'administration réclame également à la société un Pr.M. de  $148.000 \text{ €} * 100/75 * 25 \% = 49.333,33 \text{ €}$ .

Début septembre 2000, une SPRL JL conteste les décisions prises par l'AGE en 1998 au motif qu'elle était actionnaire (possédant 3.000 actions) et qu'elle n'avait pas été convoquée. Une nouvelle AGE est tenue en fin septembre 2000 qui réforme les décisions de l'AGE de 1998 et décide que la réduction de capital doit être imputée exclusivement sur la partie du capital réellement libéré. À l'issue de cette nouvelle décision, l'actionnariat se compose de 12.600 actions aux mains de M. RV et 3.000 actions aux mains de la SPRL JL. Malgré ces éléments, l'administration procède aux impositions à l'I.Soc. et au Pr.M. comme elle les avait annoncées.

Lors de l'examen du recours administratif, la taxation est maintenue sauf pour le Pr.M. pour lequel il est admis que l'article 267 du C.I.R. 1992 n'est pas applicable (le Pr.M. dû est limité à 37.000 €).

En première instance, le Tribunal d'Anvers, par son jugement du 20 février 2004, avait maintenu la taxation (*Le Courrier Fiscal*, 2004/448).

En appel, la Cour confirme la décision du premier juge. Elle rappelle l'article 18, 2° du C.I.R. 1992 qui assimile le remboursement total ou partiel de capital libéré à un dividende sauf si ce remboursement est opéré en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social prise conformément aux dispositions des LCSC. La Cour constate ensuite que le remboursement de capital de 148.000 € n'a pas été opéré en exécution d'une décision régulière de réduction de capital comme prévu par les LCSC puisque :

- d'une part, l'AGE du 31.12.1998 n'a pas été régulièrement composée : la SPRL JL, qui était toujours détentrice de 3.000 actions, n'y a pas été convoquée en contradiction avec les articles 70 et 72 des LCSC (actuellement articles 531, 558 et 612 du Code des sociétés) ;
- et, d'autre part, l'AGE a décidé une réduction de capital pour apurer des pertes antérieures alors qu'en contradiction avec cette décision c'est en réalité le compte courant de M. RV qui a été crédité.

La Cour refuse de tenir compte des décisions de la deuxième AGE de septembre 2000, composée régulièrement, qui a révoqué les décisions prises antérieurement : le remboursement du capital a bien été obtenu le 31.12.1998. Elle souligne que les décisions de la première AGE n'ont pas été annulées [lire : « par une décision judiciaire »] et que, dès lors, il faut en tenir compte.

La Cour décide que, comme il n'a pas été satisfait à la condition d'exception de l'article 18, 2° dui C.I.R. 1992, le remboursement doit être considéré, [dans son entièreté], comme un dividende soumis à l'I.Soc. et au Pr.M., même s'il s'agissait d'un remboursement de capital libéré.

Dans le cas d'espèce, l'administration a bien déterminé la base I.Soc. en imputant, proportionnellement la réduction du capital sur toutes les composantes fiscales, et donc, en tenant compte de la diminution des réserves taxées incorporées au capital. Cependant, en considérant comme un dividende distribué le montant total de la réduction du capital, la base imposable I.Soc. devient égale au montant des réserves exonérées qui disparaît, majoré de la réduction imputée sur le capital libéré. Bien que la situation paraisse choquante, la Cour décide que le capital libéré disparu doit bien être taxé à l'I.Soc. alors qu'il ne sera plus jamais remboursé aux actionnaires en exonération d'impôt.

La subordination d'un traitement fiscal neutre du remboursement du capital au code des sociétés a été justifiée, à l'origine, par la volonté d'éviter que les bénéficiaires, qui doivent normalement être distribués sous la forme de dividendes, le soient sous la forme de remboursements partiels de capital (ancien Com.I.R., n° 12/16). Cette préoccupation a essentiellement trait à la retenue à la source sur les revenus mobiliers.

Le traitement de la partie du capital libéré comme dividende **imposable à l'I.Soc.** a été critiqué par

la doctrine (voy. D.E. Philippe, Le régime fiscal d'une décision irrégulière de réduction du capital libéré par remboursement des actionnaires, *J.D.F.*, 2006, pp. 65 - 87). Aucune fluctuation du capital libéré (et des primes d'émission assimilées à du capital libéré) ne pourrait engendrer une augmentation de la base imposable à l'I.Soc., car elle ne peut correspondre à la contrepartie d'un accroissement de l'actif net d'une société.

#### Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 20 février 2007

Une société belge augmente son capital par suite d'apports en espèces pour un montant total de plus de 34 millions BEF (deux augmentations sur deux ans). L'administration constate que l'apporteur est une personne physique habitant Jersey. En outre, la correspondance que la société et cette personne ont échangée avant les augmentations de capital mentionne un numéro de téléphone de la société apparemment inexistant. L'administration en conclut que les augmentations de capital sont simulées en ce qui concerne l'identité de l'apporteur.

Elle estime que la société a réalisé des « bénéfices dissimulés » et qu'elle les a utilisés pour faire elle-même un apport en capital. Elle impose la société sur des « réserves occultes » (sur base de l'art. 24 al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> du C.I.R. 1992).

Le Tribunal de première instance de Hasselt avait refusé de la suivre (Tr. Hasselt, 14.12.2005, *Le Courrier Fiscal*, n° 2006/667). Le fait qu'il soit « curieux » qu'un habitant de Jersey investisse dans une société belge et que certaines affirmations de la société ne soient pas toujours exactes ne suffit pas pour en tirer des présomptions sérieuses, concordantes et cohérentes conduisant à la conclusion irréfutable que l'investisseur ne serait pas l'apporteur réel de l'argent investi.

Dans cette affaire, l'Administration s'appuyait notamment sur les éléments suivants : il n'était pas établi que l'investisseur étranger avait réellement transféré des sommes en vue de la souscription des augmentations de capital et il ne résultait d'aucun élément du dossier que l'investisseur aurait préalablement examiné la situation financière de la société. Parmi les éléments retenus par le juge figurait le fait que l'administration n'apportait pas une preuve évidente que les pièces qui ont été déposées par la société en vue de justifier l'augmentation de capital seraient fausses.

Le recours introduit par l'État belge reste sans effet. La Cour d'appel confirme le jugement. Même si l'un ou l'autre élément du dossier sont très curieux, il n'y a pas suffisamment d'éléments pour conclure que les présomptions avancées conduisent à la conclusion indubitable que le réel apporteur des fonds aux augmentations de capital est la société elle-même.

### **D. Réserves occultes**

#### 1. LEGISLATION

Avec entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006, le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le C.I.R. 1992 et le Code de la TVA sont modifiés en ce qui concerne la notion de « camionnette ». Les choses sont ainsi « simplifiées, les abus rendus difficiles et l'arbitraire réduit à néant » (exposé des motifs de la loi-programme du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005).

Il faut entendre par véhicule à moteur destiné au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3 500 kg, aussi dénommé « camionnette » :

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine unique complètement séparée de l'espace de chargement et comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine double complètement séparée de l'espace de chargement et comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la rangée de sièges avant et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement complètement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la dernière rangée de sièges et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires.

Lorsque le véhicule mentionné comme camionnette dans la réglementation précitée ne répond pas à l'un des véhicules énumérés ci-avant, il sera considéré, selon sa construction, comme une voiture, voiture mixte ou minibus.

Les précisions qui précèdent sont susceptibles d'avoir une incidence à l'impôt des personnes physiques. On pense essentiellement :

- à l'article 65 du C.I.R. 1992 : en ce qui concerne les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les frais accessoires visés à l'article 62 du C.I.R. 1992 sont amortis de la même manière que la valeur d'investissement ou de revient de ces véhicules ;

Autrement dit, l'article 65 du C.I.R. 1992 dispose que les frais accessoires des voitures, voitures mixtes et minibus, (autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré des personnes) **et des « fausses » camionnettes** visées à l'article 4, § 3 du CTA doivent être amortis au même rythme que la valeur d'investissement ou de revient (c.-à-d. que sont également visés les véhicules immatriculés comme voiture ou voiture mixte auprès de la DIV mais qui ne correspondent pas à la définition fiscale de la camionnette reprise à l'art. 4, § 2 du CTA).

- à l'article 43 de l'A.R. du C.I.R. 1992 : le régime d'option d'amortissements dégressifs n'est pas applicable aux voitures, voitures mixtes et minibus, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, sauf s'il s'agit de véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;

Autrement dit, mais à partir de l'exercice d'imposition 2008, le régime d'amortissements

dégressifs ne sera plus admis sur les véhicules qui ne répondent pas à la définition fiscale de la camionnette telle qu'elle est reprise à l'article 4, § 2 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (pour ce faire, un arrêté royal du 19 mars 2007, *M.B.* du 30 mars 2007, a modifié l'article 43, 1° de l'A.R. du C.I.R. 1992).

Cette modification du régime des amortissements dégressifs est justifiée par l'intention du législateur de soumettre les camionnettes qui ne répondent pas à la définition fiscale aux mêmes règles que les voitures, voitures mixtes et minibus en matière de déduction des frais professionnels.

La mesure entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2008 (quelle que soit la date d'acquisition).

- à l'article 75 du C.I.R. 1992 : la déduction pour investissement n'est pas applicable ... (5°) aux voitures et voitures mixtes telles qu'elles sont définies par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sauf s'il s'agit, soit, de véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, soit de véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet.

## 2. JURISPRUDENCE

Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 2 mai 2006  
(*Cour.fisc.*, 2006/13, p. 635)

Une société acquiert en 1992 et en 1993 l'usufruit de différents bâtiments pour une période de dix ans. Elle décide de rénover ces bâtiments en 1996 et 1997. La société amortit les travaux de rénovation à un taux qui tient compte de la durée restante de l'usufruit (la société applique un taux d'amortissement de respectivement 12,5 % et 20 % par an).

Le fisc rejette cette façon de procéder. Selon le fisc, la société doit appliquer un taux d'amortissement « normal », qui s'élève en l'espèce à 3 % par an (amortissement des bâtiments sur une période de 33 ans).

Les services de taxation invoquent le texte de l'article 61 du C.I.R. 1992 qui prévoit que les amortissements ne sont considérés comme des frais professionnels que dans la mesure « où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable ».

Le fisc est d'avis que pour déterminer le délai durant lequel des travaux de rénovation doivent être amortis, il ne doit pas être tenu compte de la durée du droit réel (usufruit) dont dispose la société. Il peut en effet être admis que les travaux effectués seront conservés à l'expiration du droit d'usufruit. La société conteste la thèse des services de taxation et le litige est soumis au Tribunal de première instance d'Anvers, lequel confirme la thèse de l'administration (Tr. Anvers, 25 juin 2003, *F.J.F.*, N° 2004/111 ; *Cour.fisc.*, 2003, p. 501).

Il décide que les investissements qui ont été effectués aux bâtiments dont le contribuable est l'usufruitier doivent être amortis sur la base de la durée normale d'utilisation de ces biens. Le Tribunal renvoie à cet égard à l'(ancien) article 12 de l'A.R. du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (*M.B.*, 19 octobre 1976), qui prévoit que la durée d'utilité ou d'utilisation des actifs est déterminée par leur nature et n'est pas influencée par les droits réels que l'utilisateur peut faire valoir sur les actifs concernés.

La société interjette appel de ce jugement.

L'article 61, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 prévoit que les amortissements sont considérés comme des frais professionnels dans la mesure où ils sont basés sur la valeur d'investissement ou de revient, où ils sont nécessaires et où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable.

Selon le commentaire administratif, il doit être tenu compte, pour la détermination de cette réduction de valeur, de la durée normale d'utilisation des actifs concernés (Com.I.R. 1992, n° 61/10).

La Cour d'appel estime que pour vérifier si les amortissements comptabilisés par les entreprises peuvent être admis sur le plan fiscal, on doit se baser sur le droit comptable qui, en l'absence de disposition expresse dérogatoire, régit également la détermination du bénéfice fiscal.

L'article 12 de l'A.R. du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (actuel art. 45 A.R. 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) prévoit que par « amortissements », on entend « les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de répartir le montant de ces frais d'établissement et le coût d'utilisation, éventuellement réévalué, de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable, soit de prendre en charge ces frais et ces coûts au moment où ils sont exposés ».

La Cour d'appel pose la question de principe, à savoir si l'usufruitier d'un immeuble doit amortir les travaux de construction et de rénovation qu'il fait effectuer sur la durée de l'usufruit ou s'il doit au contraire amortir ces frais en fonction de la durée normale d'utilisation de l'immeuble alors qu'il ne détient qu'un droit d'utilisation temporaire.

Par le passé, la Commission des Normes Comptables a déjà décidé que les superficiaires doivent amortir les bâtiments qu'ils construisent sur la période durant laquelle ils en sont propriétaires (Avis CNC n° 150/3, Bull. CNC 1986, n° 19, 20).

Dans un autre avis, la Commission des Normes Comptables a estimé que puisque le droit d'usufruit est temporaire, la valeur d'acquisition d'un droit d'usufruit sur des immeubles doit être amortie à concurrence de la durée de l'usufruit ou à concurrence de la durée d'utilisation économique de l'immeuble dans l'hypothèse où la durée d'utilisation économique de l'immeuble serait inférieure à la durée de l'usufruit, même lorsque l'usufruit concerne un bien dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps (par exemple un terrain) (Avis CNC n° 162/2, Bull. CNC 1991, n° 26, 7).

La Cour déduit de ces deux avis que la Commission des Normes Comptables admet que les amortissements doivent être calculés en fonction de la durée du droit d'utilisation dont dispose l'usufruitier, le superficiaire ou l'emphytéote. Le fait que la durée d'utilisation économique des bâtiments ou des travaux de rénovation soit supérieure à la durée de ce droit n'est pas relevante.

La Cour conclut dès lors que la société était en droit d'amortir les travaux de rénovation qu'elle a effectués sur la durée (restante) de l'usufruit.

Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 10 mai 2006  
(F.J.F., N° 2006/285)

Une société a pratiqué un « amortissement » intégral (à concurrence de 100 %) des frais de notaire relatif au terrain, ce que l'administration conteste estimant que seule la technique de réduction de valeur peut trouver application.

Pour la Cour, l'argumentation de l'administration est contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation et de la présente Cour. Il faut en effet admettre que les frais d'achat relatifs au terrain

acheté par une société pour usage professionnel, avec l'objectif d'en tirer profit, sont par essence déductibles au titre de frais professionnels s'il est démontré que l'achat est effectivement à usage professionnel. Ces frais sont engagés de manière unique et immédiatement perdus une fois l'achat effectué. Ils doivent être considérés, immédiatement et pour le tout, comme une charge déductible.

Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 9 juin 2006  
(*inédit*)

En 2000, une société - marchand de biens - transfère des terrains acquis en 1990 de la rubrique stock à la rubrique immobilisations corporelles. À cette occasion, elle acquitte les droits d'enregistrement complémentaires. Elle pratique un amortissement des frais accessoires (les droits d'enregistrement) qui ont été intégrés à la valeur comptable des terrains au moment de l'écriture comptable de transfert de rubrique en février 2000.

L'amortissement pratiqué est refusé par le fisc et le Tribunal lui donne raison.

La déduction d'un amortissement suppose que celui-ci ait été acté dans le respect de la réglementation comptable et qu'il se rapporte à des immobilisations dont l'utilisation est limitée dans le temps, ce qui n'est pas le cas.

Le Tribunal ajoute que « *tout au plus, les terrains auraient pu faire l'objet d'une réduction de valeur en février 2000 pour cause de dépréciation durable, en fonction de la valeur que ces terrains représentaient réellement pour l'entreprise à cette date (art. 28, § 3 A.R. du 8.10.1976 ; Cass. 12.03.2004, n° F.03.0039.F)* ». La déduction fiscale revendiquée n'est donc pas légalement justifiée. Le Tribunal refuse de donner a posteriori à un amortissement pratiqué, la qualification juridique de réduction de valeur sous peine de méconnaître les écritures comptables intervenues, telles qu'elles ont été approuvées en leur temps par l'AG.

Le Tribunal estime que l'amortissement et la réduction de valeur ne sont pas des écritures équivalentes. C'est perdre de vue qu'à l'inverse d'un amortissement, la comptabilisation d'une réduction de valeur a pour corollaire, en vertu de l'article 19, dernier alinéa, de l'arrêté royal comptable, l'obligation d'acter, le cas échéant, une reprise de réduction de valeur, soumise en principe au régime fiscal des plus-values exprimées. Les frais accessoires ne sont pas, de ce point de vue, un actif distinct des terrains dont ils ont grevé le changement d'affectation : c'est l'évolution favorable de la valeur des terrains qui aurait dicté une éventuelle reprise de réduction pour les exercices subséquents, comme c'est leur dépréciation durable qui aurait pu justifier leur réduction de valeur pour l'année du changement d'affectation.

Jugement du Tribunal de Première instance de Namur du 28 juin 2006  
(*Cour.fisc.*, 2006/14, p. 671)

Une augmentation de capital est réalisée par apport d'un droit réel immobilier (usufruit). Le litige porte sur la méthode d'évaluation utilisée et la durée d'amortissement du droit.

En l'espèce, les actionnaires d'une SA décident de procéder à une augmentation de capital par l'apport en nature d'un droit d'usufruit sur des terrains agricoles qu'un des actionnaires a lui-même acquis d'un tiers par le passé.

Pour la détermination de la valeur du droit réel immobilier apporté, l'usufruit sur les terrains agricoles est valorisé selon les règles prévues à l'article 21, VI du Code des droits de succession (la valeur de la pleine propriété est multipliée par 4 % puis par un coefficient déterminé en fonction de l'espérance de vie théorique de la personne sur la tête de laquelle l'usufruit a été constitué).

La société amortit le droit d'usufruit sur les terrains sur une période de vingt ans (compte tenu de l'espérance de vie théorique de la personne sur la tête de laquelle l'usufruit a été constitué).

Le fisc conteste tant la méthode d'évaluation de l'usufruit que le taux d'amortissement retenu. Selon lui, à l'occasion de l'apport, la base de l'usufruit aurait dû être déterminée sur la base de l'article 47 du Code des droits d'enregistrement (le revenu annuel de l'immeuble multiplié par un coefficient déterminé sur la valeur de l'espérance de vie théorique de l'usufruitier). Les services de contrôle évaluent ce faisant la valeur d'acquisition de l'usufruit à un montant sensiblement plus bas (environ 200.000 € au lieu de 450.000 €).

Pour l'amortissement de l'usufruit, les services de taxation retiennent une période de 30 ans. Ils invoquent l'article 619 du Code civil (qui prévoit que : «L'usufruit qui n'est pas accordé à des particuliers, ne dure que trente ans»).

Il en résulte un excédent d'amortissement (consécutif à la fois de la nouvelle évaluation du droit d'usufruit et de l'adaptation de la durée d'amortissement).

Devant le Tribunal, la société invoque que le bénéfice imposable d'une société, en l'absence de dérogation expresse prévue par la législation fiscale, doit être déterminé sur la base du droit comptable.

En vertu de l'article 61 du C.I.R. 1992, la base amortissable des éléments d'actif est assimilée à la « valeur d'investissement ou de revient » du bien ou du droit acquis. En vertu des articles 20 et 23 de l'A.R. du 8 octobre 1976 (actuels art. 35 et 39 de l'A.R. d'exécution du Code des Sociétés), la valeur d'acquisition peut le cas échéant correspondre à la valeur d'apport. Cette valeur d'apport correspond à la valeur conventionnelle des éléments apportés.

Selon la société, il n'existe pas d'obligation fiscale (pour l'application de l'impôt des sociétés) d'évaluer un usufruit constitué sur des éléments d'actif de la façon prévue à l'article 47 du Code des droits d'enregistrement.

Le Tribunal est du même avis. Les sociétés ne doivent tenir compte, lors de l'évaluation de leurs éléments d'actif, que des principes de base du droit comptable.

En l'espèce, la société (bénéficiaire de l'apport) était en droit d'opter pour l'application de la méthode d'évaluation prévue à l'article 21, VI du Code des droits de succession plutôt que pour celle prévue à l'article 47 du Code des droits d'enregistrement. La méthode d'évaluation applicable en matière des droits de succession a permis à la société d'évaluer le droit d'usufruit temporaire d'une façon objective.

Le Tribunal souligne que le notaire qui a passé l'acte d'augmentation de capital a comparé, lors de la préparation de l'opération, l'évaluation de l'usufruit proposée par la société avec les informations dont il disposait concernant les revenus générés par des terrains agricoles situés dans les environs. Le notaire a constaté qu'il n'existait pas de différence notable entre l'évaluation proposée par la société et les données dont il disposait.

Le Tribunal décide également que la société était en droit d'amortir le droit d'usufruit sur les terrains agricoles sur une période de 20 ans.

En vertu de l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup> de l'A.R. du 8 octobre 1976 (actuel art. 46 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés), les amortissements comptabilisés par les sociétés doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

Le Tribunal souligne que la durée de l'usufruit est influencée par l'âge de la personne au profit de laquelle le droit d'usufruit a initialement été établi. Le droit d'usufruit est en effet un droit réel « temporaire et personnel » qui est lié à la durée de vie de la personne physique qui en dispose (cf. art. 617 du Code civil et De Page, *Traité élémentaire de droit civil*, Tome VI, Les biens, partie II, p. 162, n° 202, 4°).

L'administration invoque à tort l'article 619 du Code civil pour fixer à 30 ans la durée d'amortissement du droit d'usufruit.

La société qui a bénéficié de l'apport a fait preuve de prudence, de sincérité et de bonne foi en

étalant l'amortissement du droit d'usufruit litigieux sur la durée restante du droit d'usufruit. La société a eu à cette occasion raison de tenir compte de l'espérance de vie de la personne sur la tête de laquelle l'usufruit a été constitué.

#### Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 21 septembre 2006

Une société modifie ses règles d'évaluation et décide d'appliquer, pour certains actifs, un amortissement linéaire en place de l'amortissement dégressif. Cette modification conduit à la reprise en résultat d'amortissements actés pour un montant de 105.000.000 BEF pour l'exercice d'imposition 1997. L'administration impose un montant de +/- 39.000.000 BEF d'amortissement comptabilisé sur la reprise. La société soutient qu'il doit être tenu compte de la reprise d'amortissement pour déterminer le montant des amortissements fiscalement déductibles.

Le Tribunal de 1<sup>ère</sup> instance de Louvain (Tr. Louvain, 10 janvier 2003) s'en était tenu au texte de l'article 61 du C.I.R. 1992 et avait estimé qu'il n'y a pas de double taxation vu qu'à l'occasion de la réalisation ultérieure ou une mise hors d'usage, le résultat fiscal sera déterminé en déduisant le montant repris de la plus-value imposable ou en l'ajoutant à la moins-value.

En appel, en raison du texte de l'article 64, al. 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, la Cour estime, qu'au point de vue fiscal, l'amortissement linéaire est la règle et la méthode dégressive l'exception. Les modalités d'application du régime optionnel de l'amortissement dégressif sont prévues aux articles 41 et 42 de l'A.R. du C.I.R. 1992. Comme l'article 42 de l'A.R. du C.I.R. 1992 prévoit que l'option est irrévocable, la loi n'autorise pas un contribuable à revenir, après un certain nombre d'années, sur son choix, de reprendre (et laisser imposer) la différence entre ce qu'il a amorti suivant la méthode dégressive et ce qu'il aurait amorti suivant la méthode linéaire et ensuite de faire comme s'il n'avait pas opté pour le régime de l'amortissement dégressif.

La Cour ajoute, qu'en d'autres mots, la loi fiscale interdit - quelles que soient les reprises comptabilisées pendant l'année de transition - qu'un contribuable n'applique la méthode dégressive que de manière temporaire et passe à la méthode linéaire dès que sa stratégie fiscale de la voie la moins imposée le requiert.

#### Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 10 octobre 2006

(cité par le *Fiscologue* n° 1052)

Depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 22 juin, il est admis que les frais accessoires payés lors de l'acquisition d'un terrain puissent être directement déduits à titre de frais professionnels lorsqu'il est constaté qu'ils ne représentent plus aucune valeur à la clôture de l'exercice comptable. Cette déduction s'opère par la comptabilisation d'une réduction de valeur. Le fisc a fini par s'incliner devant cette jurisprudence.

Cependant, dans une affaire récente, l'administration a tenté de s'opposer à la déduction immédiate des frais accessoires payés lors de l'acquisition d'un terrain, en faisant valoir que le contribuable ne les avait pas comptabilisés à titre de réduction de valeur, mais comme amortissement. Or, d'un point de vue comptable, l'amortissement ne serait pas, en l'occurrence, la technique appropriée.

La Cour rejette la position du fisc. Il n'y a aucune raison de refuser au contribuable la déduction des frais accessoires. En effet, il ne saurait être contesté qu'en actant un amortissement, le contribuable a uniquement voulu exprimer la volonté de faire en sorte qu'à la fin de l'année, la quote-part que les frais accessoires (droits d'enregistrement et frais de notaire) représentent dans la valeur d'acquisition du terrain soit écartée (intégralement ou, comme ici, pour la partie de l'amortissement

annuel) de cette valeur d'acquisition. En effet, même les amortissements doivent correspondre à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable (art. 61 du C.I.R. 1992). En outre, il apparaît qu'en définitive, en actant un amortissement de 100 %, le contribuable n'a pas exprimé un résultat différent de celui qu'il aurait pu exprimer en comptabilisant une réduction de valeur.

#### Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 5 décembre 2006

Pour la Cour, l'article 41 de l'A.R. du C.I.R. 1992 ne permet pas d'exclure d'office les amortissements dégressifs en l'absence d'une notification intervenue dans les délais. En l'espèce, l'administration avait accepté le taux d'amortissement pour quatre exercices d'imposition, sans le respect de la formalité prescrite. Dans ce cas, « les principes de bonne administration et, plus particulièrement, de la sécurité juridique commandent que l'administration s'en tienne, pour tous les exercices d'imposition, à l'option exprimée en faveur du taux d'amortissement dégressif et acceptée par elle pour les autres exercices d'imposition ».

### **E. Majoration de la situation de début des réserves**

#### 1. DISPOSITIONS LEGALES

La loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque (*M.B.*, 30 juin 2005) a notamment modifié la définition de la plus-value reprise à l'article 43 du C.I.R. 1992.

Cet article se présente dorénavant comme suit :

« *La plus-value réalisée est égale à la différence positive entre d'une part l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien diminuée des frais de réalisation et d'autre part sa valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeur et amortissements admis antérieurement* ».

La circulaire n° Ci.RH.241/576.972 du 6 avril 2006 commente cette modification comme suit.

A titre de compensation budgétaire de la déduction pour capital à risque instaurée par la loi du 22 juin 2005 (*M.B.*, 30 juin 2005) et pour mettre fin à une jurisprudence divergente, cette même loi précise la définition donnée de la plus-value à l'article 43 du C.I.R. 1992. La plus-value réalisée est égale à la différence positive entre d'une part l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien diminuée des frais de réalisation et d'autre part sa valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeur et amortissements admis antérieurement.

Cette modification implique qu'à partir de cet exercice, pour la détermination de la plus-value fiscale lors de la réalisation d'un actif affecté à l'activité professionnelle, il est formellement stipulé dans le Code que les frais afférents à cette réalisation doivent être portés en déduction de l'indemnité perçue lors de cette réalisation ou de la valeur de vente.

Eu égard à la portée générale de l'article 43 du C.I.R. 1992, la définition d'une plus-value réalisée (sur des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle) s'applique aussi bien au calcul du montant des plus-values exonérées que des plus-values imposables. A l'impôt des sociétés, elle est notamment applicable aux plus-values sur immobilisations incorporelles et corporelles imposables de manière étalée conformément à l'article 47 du C.I.R. 1992 et aux plus-values exonérées sur des actions ou parts (art. 192, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992).

Cette nouvelle définition de la plus-value est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2007, étant entendu que toute modification apportée à partir du 29 avril 2005 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence.

Selon l'administration qui commente la mesure dans sa circulaire n° Ci.RH.241/576.972 du 6 avril 2006, les frais de réalisation visés à l'article 43 du C.I.R. 1992 sont tous les frais qui sont liés à la réalisation des éléments d'actifs qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

Il s'indique à cet égard de souligner que la réalisation de l'élément d'actif est plus vaste que la vente de celui-ci puisqu'elle peut être la conséquence d'un apport en société, d'un sinistre qui donne droit à une indemnité, etc.

Les frais de réalisation sont tous les frais liés à l'opération de réalisation dans son ensemble (Doc. 51, n° 1778/001, Ch.repr., sess. 2004-2005, p. 9). A cet égard, il ne s'agit pas seulement des frais qui sont exposés au moment de la réalisation (frais de notaire, frais de courtage, frais bancaires,...) mais aussi, les frais antérieurs, même s'ils ont déjà été faits ou supportés durant une période imposable antérieure, qui ont un rapport direct avec la réalisation comme par exemple, les frais de publicité. Cependant, ils doivent pouvoir être rattachés à une réalisation qui donne lieu à la naissance d'une plus-value. Il va de soi que seuls sont visés les frais qui sont supportés par le vendeur (et par conséquent pas ceux supportés par l'acheteur, tels les intérêts, les droits d'enregistrement relatifs à l'achat d'un élément d'actif, etc.).

En outre, pour le calcul de la plus-value réalisée, les frais supportés lors de la réalisation ne peuvent seulement être portés en déduction de l'indemnité perçue ou de la valeur de réalisation que pour autant que, et dans la mesure où, ils peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles conformément aux conditions générales de l'article 49 du C.I.R. 1992.

L'administration propose la liste non limitative suivante des frais supportés par le vendeur à l'occasion de la réalisation d'un élément d'actif professionnel, qui doivent pour la détermination de la plus-value à prendre en considération, être portés en déduction de l'indemnité perçue ou de la valeur de réalisation :

- frais de publicité;
- frais de notaire;
- frais de courtage;
- frais financiers (p.ex. les différences de change);
- escomptes financiers;
- taxes sur les opérations;
- impositions à l'exportation;
- frais d'assurance et de couverture;
- commissions;
- honoraires de conseillers;
- frais de consultance;
- frais de transport;
- frais de contrôle technique;
- frais d'expertise, évaluation, étude, etc.

La définition de la plus-value réalisée reprise à l'article 43 du C.I.R. 1992 vaut pour toutes les plus-values qui sont, sur pied des articles 24, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, 27, alinéa 2, 3°, 28, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, 183 ou 235, 1° et 2° du C.I.R. 1992, en principe, imposables respectivement à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents.

A l'impôt des personnes physiques, les plus-values exonérées concernées par cette nouvelle règle sont :

- certaines plus-values sur les véhicules d'entreprise (art. 44bis du C.I.R. 1992) ;
- les plus-values de cessation entièrement mais temporairement exonérées (art. 46 du C.I.R. 1992) ;
- les plus-values sur les immeubles non bâtis des exploitations agricoles ou horticoles (art. 44, § 2 du C.I.R. 1992).

Exclusivement en ce qui concerne les sociétés, on relèvera :

- les plus-values qui sont réalisées sur des immeubles non bâtis situés en Belgique par certaines sociétés de logement qui sont soumises au tarif spécial d'imposition de 5 % (art. 191 du C.I.R. 1992) ;
- les plus-values sur actions ou parts (art. 192, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992).

Les plus-values imposables de manière étalée le sont aussi (plus-values sur immobilisations incorporelles et corporelles imposables de manière étalée conformément à l'art. 47 du C.I.R. 1992). Pour de telles plus-values, le montant de la plus-value imposé de manière étalée sera plus faible si des frais sont rattachés à la réalisation de l'élément d'actif concerné.

L'administration laisse d'abord entendre que l'on pourrait même tenir compte de frais supportés après la réalisation de la plus-value (ce qui n'est pas correct) en disant que « *En pratique, le montant de ces plus-values sera déterminé le plus souvent lors de la réalisation et de l'exonération provisoire et pas nécessairement lors de la période (ultérieure) de la taxation étalée effective* » pour se raviser aussitôt et affirmer que « *Le montant qui entre en ligne de compte pour la taxation étalée doit donc toujours être le même que le montant de la plus-value qui, le cas échéant, a été provisoirement exonérée pour la période imposable de réalisation* ».

Observons aussi que la modification à l'article 43 du C.I.R. 1992 concerne exclusivement la détermination du montant fiscal de la plus-value à prendre en compte, et qu'il n'y a par conséquent aucune incidence ni sur l'obligation de remploi à respecter, ni sur le montant de l'indemnité ou de la valeur de réalisation ou du prix de vente à remployer dont il est question à l'article 47, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992.

Parmi les plus-values imposables distinctement (exclusivement des plus-values qui sont obtenues dans le cadre de l'activité professionnelle par des personnes physiques et qui sont imposées à un tarif réduit) sont concernées :

- les plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles ou financières ou sur d'autres actions et parts visées à l'article 171, 4<sup>o</sup>, a du C.I.R. 1992 ;
- les plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles visées à l'article 171, 1<sup>o</sup>, c et 4<sup>o</sup>, b du C.I.R. 1992.

Dans ces cas également, dit l'administration, il y a lieu de tenir compte, lors de la détermination du montant imposable distinctement de la plus-value, des frais grevant la réalisation de l'élément de l'actif concerné. Puisque ces frais ne sont par conséquent pas pris en compte au niveau des revenus professionnels imposables globalement, la base imposable globalement sera augmentée dans la même proportion que le montant imposable distinctement diminue.

*Exemple (personne physique)*

Un indépendant a recueilli 50.000,00 EUR de bénéfices (ou de profits) en 2006. En outre, il a vendu le 9 mars un appareil totalement amorti pour 1.000,00 EUR qu'il avait acquis en mai 2000 pour 3.000,00 EUR.

Le total de ses frais professionnels déductibles en 2006 s'élève à 20.000,00 EUR, dont il apparaît qu'ils comprennent des frais de publicité de 70,00 EUR exposés en vue de la vente de l'appareil en question.

La plus-value se détermine (tout simplement) comme suit :

- prix de vente : 1.000
- frais de réalisation : - 70
- prix d'acquisition : 3.000
- amortissements admis : 3.000
- plus-value imposable : 930

Si ce contribuable opte pour le régime de la taxation étalée de cette plus-value et ne fait aucun investissement en 2006, la détermination de ses revenus nets (pour l'ex. d'imp. 2007) s'opère comme suit :

- bénéfices : 50.000
- frais professionnels déductibles à l'exception des frais de publicité afférent à la plus-value (20.000 - 70) : - 19.930
- revenu net imposable globalement : 30.070
- plus-value provisoirement exonérée : 930

Imaginons qu'en 2007, l'intéressé remploie le prix de vente de 1.000 EUR dans un ordinateur amorti linéairement sur une durée de 3 ans à partir de 2007.

La plus-value réalisée de 930 EUR est imposée de manière étalée à partir de l'exercice d'imposition 2008 durant une période de 3 ans à concurrence de 310 EUR par an.

Si ce contribuable n'opte pas pour le régime de la taxation étalée des plus-values, étant donné que l'appareil est affecté depuis plus de 5 ans à l'exercice de son activité professionnelle, la plus-value de 930 EUR est imposée distinctement à 16,5 % pour l'exercice d'imposition 2007 (art. 171, 4°, a du C.I.R. 1992). De plus, un montant de 30.070 EUR est imposé globalement pour le même exercice d'imposition.

#### *Exemple (société)*

Une société résidente qui tient ses écritures comptables par année civile a acheté en 2000 des actions ou parts pour un montant de 3.000,00 EUR.

En 2006, les actions ou parts sont vendues pour 4.000,00 EUR. Les frais de vente s'y rattachant s'élèvent à 40,00 EUR.

Aucune réduction de valeur n'a été enregistrée sur ces actions ou parts.

La plus-value réalisée entre, conformément à l'article 192, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, en ligne de compte pour être exonérée.

En comptabilité, la plus-value réalisée de 1.000,00 EUR (4.000,00 EUR - 3.000,00 EUR) est enregistrée sous le compte de produits « plus-values sur réalisations d'actifs », tandis que les frais de vente (40,00 EUR) sont portés sous le compte de charges « autres charges exceptionnelles ». Par conséquent, le résultat comptable concernant la vente de ces actions ou parts s'élève à 960,00 EUR.

Sur le plan fiscal, cette plus-value est, conformément à l'article 43 du C.I.R. 1992, déterminée comme suit :

- prix de vente : 4.000,00 EUR
- frais de vente : - 40,00 EUR
- prix d'acquisition : 3.000,00 EUR
- plus-value fiscale : 960,00 EUR

L'exonération de cette plus-value est obtenue fiscalement à l'impôt des sociétés par l'augmentation de la situation de début des réserves imposables à concurrence de 960,00 EUR.

Rappelons que en vertu de l'article 21 de la loi du 22 juin 2005 susmentionnée, l'article 43 du C.I.R. 1992, tel que modifié par l'article 2 de cette même loi, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2007.

Et que toute modification qui est apportée à partir du 29 avril 2005 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de cet article.

## 2. DECISIONS ANTICIPEES

### Décision n° 600.108 du 16 mai 2006

En raison de l'absence de personnalité juridique du FCP français, ce FCP doit être considéré comme transparent sur le plan fiscal et les revenus du fonds doivent être considérés comme des revenus mobiliers des investisseurs sous-jacents au moment de l'attribution des revenus mobiliers au fonds, sauf si les dispositions de l'art. 19bis du C.I.R. 1992 sont d'application (*Act. Fisc.*, n° 2006/36).

### Décision n° 600.164 du 23 mai 2006

Un Exempted Limited Partnership selon le droit des îles Caïman, peut être considéré comme fiscalement transparent à des fins fiscales belges, conformément à l'art. 29, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992. La plus-value sur une participation étrangère, maintenue dans cet Exempted Limited Partnership, entre en ligne de compte pour l'exemption sur les plus-values, à condition de satisfaire les conditions de l'article 192 du C.I.R. 1992.

Pour l'aspect dividendes, voir également plus loin concernant les RDT. Autre décision semblable : n° 600.296 du 28 novembre 2006. Voy. également la décision n° 600.465 du 12 décembre 2006 pour le cas de participations détenues au travers d'un limited partnership aux Bermudes

### Décision n° 600.219 du 8 août 2006

Les revenus attribués à un Fonds commun de placement à risque français sont imposables directement dans le chef de l'investisseur belge en fonction de sa quote-part de propriété dans les actifs du Fonds. L'investisseur belge pourra bénéficier de l'exonération prévue aux articles 192 et 202 à 205 du C.I.R. 1992 pour autant que soient justifiés l'origine, la nature et le montant des revenus attribués au moyen de documents cités dans la décision.

## 3. JURISPRUDENCE

### Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 27 juin 2006

(cité par *Le Fiscologue* n° 1036)

La société SA PH fait un apport en nature en juillet 1999 d'un paquet d'actions d'un groupe de sociétés à une société nouvellement constituée, la SA TG. Les actions avaient une valeur comptable de 97.650.000 BEF. La société PH reçoit en contrepartie 13.905.250 actions de la SA TG. Le paquet d'actions reçu par la SA TG est intégré dans ses comptes pour une valeur conventionnelle de 98.000.000 BEF. Le conseil d'administration de la SA PH se réfère à l'art. 29, § 1<sup>er</sup>bis de l'A.R. du 8.10.1976 (actuel art. 41, § 1<sup>er</sup> de l'AR/CSoc) qui stipule que « *La valeur d'acquisition des*

*participations, actions ou parts reçues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire (...), correspond à la valeur conventionnelle des biens et valeurs apportés ou des créances converties. Toutefois, si cette valeur conventionnelle est inférieure à la valeur de marché des biens et valeurs apportés ou des créances converties, la valeur d'acquisition correspond à cette valeur supérieure de marché ».*

En conséquence, elle valorise les actions apportées à la valeur (supérieure) du marché soit 5.600.000.000 BEF et exprime dans ses comptes une plus-value sur actions de 5.511.000.000 BEF.

Selon la SA apporteuse, il s'agit d'une plus-value réalisée, qui est exonérée sur base de l'article 192, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992.

L'administration ne voit la réalisation d'une plus-value qu'à concurrence de la différence entre la valeur comptable des actions apportées (97.635.476 BEF) et leur valeur conventionnelle (98.053.586 BEF). Le reste est une plus-value simplement exprimée. Pour bénéficier de l'exonération sur cette plus-value, la SA devait respecter la condition d'intangibilité. Ce qu'elle n'a pas fait. La plus-value est donc imposable.

La société affirme que sa déclaration I.Soc. est conforme à la comptabilité qui tient compte des dispositions du droit comptable. Elle justifie également la valeur de marché supérieure à la valeur conventionnelle. Elle ajoute un avis non publié de la Commission des normes comptables (CNC) qui indique que, pour l'application de l'art. 29, § 1<sup>er</sup>bis de l'A.R. du 8.10.1976, la différence entre la valeur supérieure de marché et la valeur conventionnelle doit être comptabilisée au crédit du compte approprié du compte de résultat.

Devant la Cour, l'administration réaffirme que la plus-value réalisée exonérée doit être limitée à 350.000 BEF (la différence entre 98.000.000 et 97.650.000), le solde déclaré devant être considéré comme une plus-value non-réalisée. Elle défend que s'il y a réalisation au moment de l'apport, la valeur de réalisation correspond à la valeur conventionnelle de l'apport. C'est d'ailleurs, à une date postérieure à la date de l'apport, au moment de la clôture des comptes de l'exercice, que la plus-value a été comptabilisée, ce qui confirme son caractère de plus-value non réalisée soumise à la condition d'intangibilité pour obtenir l'exonération.

La Cour examine les règles fiscales applicables et estime que les règles d'exonération des plus-values constituent des règles autonomes du droit comptable. Il n'est donc pas relevant de constater que la comptabilisation a ou non été effectuée tardivement et correctement. S'il n'est pas contesté que l'apport en cause comporte une réalisation au sens de l'article 192 du C.I.R. 1992, le litige porte sur la question de savoir si au moment de l'apport il y a eu effectivement réalisation d'une plus-value et quelle est son importance.

La Cour rappelle que, depuis un arrêté royal du 3 décembre 1993, il a été donné une nouvelle description de la notion de valeur d'acquisition dans le cas d'un échange ou d'un apport. Ainsi, l'actuel article 41, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> de l'A.R./C.Soc. stipule que « *La valeur d'acquisition des participations, actions ou parts reçues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire ou résultant de la conversion de créances, correspond à la valeur conventionnelle des biens et valeurs apportés ou des créances converties. Toutefois, si cette valeur conventionnelle est inférieure à la valeur de marché des biens et valeurs apportés ou des créances converties, la valeur d'acquisition correspond à cette valeur supérieure de marché ».*

La Cour constate que la doctrine n'est pas unanime sur la question de savoir si des plus-values sont réalisées à l'occasion d'un apport, certains défendant la thèse que la plus-value demeure latente lorsque la convention ne révèle pas directement la valeur des biens apportés. Elle se range cependant à la doctrine suivante : il est maintenant obligé d'inscrire les actions acquises sous forme d'apport à la valeur de marché de l'élément d'actif cédé. De ce fait, depuis l'A.R. du 3 décembre

1993, une opération d'apport révèle toujours l'éventuelle plus-value (S. Van Crombrugge, « Kroniek boekhoudrecht (juni 1993 - mai 1994), T.R.V. 1994, 325 - 326).

La Cour considère ensuite l'avis n° 126/18 de la CNC et le considère contraire aux dispositions de l'actuel 41, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> de l'A.R./C.Soc. La CNC est d'avis que, hormis le cas d'une donation déguisée, la valeur d'acquisition correspond, tant pour les biens apportés que pour les actions reçues en contrepartie, à la valeur des actions **émises** pour l'apport. La CNC définit ensuite la valeur réelle des actions émises comme étant la valeur à laquelle ces actions seraient négociées entre parties indépendantes.

Pour la Cour, la mise sur un pied d'égalité (comme valeur d'acquisition) de la valeur conventionnelle et de la valeur réelle des actions émises est très critiquable : la valeur conventionnelle ne correspond pas toujours à une valeur entre tiers indépendants.

La Cour décide dès lors qu'il faut prendre la valeur de marché des biens apportés pour déterminer la plus-value réalisée en cas d'apport et que, pour des actions, cette valeur est égale au prix qu'un tiers indépendant aurait payé au même moment et dans les mêmes circonstances. Pour des actions non-cotées en Bourse, la Cour fait une revue de jurisprudence des méthodes d'évaluation possibles. Elle décide en définitive de charger trois réviseurs d'émettre un avis sur l'évaluation correcte à la valeur de marché des actions en cause au moment de l'apport.

Comme le souligne Yves Dewael, les enseignements à tirer de cet arrêt sont les suivants.

La Cour se range à la thèse qui dit que lors d'un apport, il peut y avoir réalisation d'une plus-value et que le traitement comptable doit être examiné en tenant compte des écritures à la clôture et non des écritures intermédiaires.

Deuxièmement, la valeur d'incorporation des actions reçues en contrepartie de l'apport doit être la valeur de marché des biens apportés.

Il est ainsi mis une fois de plus l'accent sur l'importance du respect de l'image fidèle pour la valorisation des actifs reçus lors d'un apport (ou d'un échange) chez le bénéficiaire ; ce principe comptable ayant directement une influence sur le résultat fiscal en application du principe de primauté du droit comptable sur le droit fiscal.

Il est rappelé que la justification de la position de la CNC de prendre en compte (*a contrario* de la disposition réglementaire) la valeur de marché des actions **reçues** pour valoriser les éléments apportés (chez l'apporteur) résidait dans le constat que les évaluations chez l'apporteur et chez le bénéficiaire de l'apport devaient concorder. Bien entendu dans un cas (comme celui du litige) où l'apport est effectué à une société constituée pour l'occasion, les actions reçues n'ont pas, par définition, de valeur préalable de marché.

#### Arrêt de la Cour de Cassation du 15 décembre 2006

(F050099N, publié sur [www.cass.be](http://www.cass.be))

Par une motivation brève et incisive, la Cour de cassation casse l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 13 septembre 2005.

La Cour de cassation constate i) que le litige a trait à l'article 192, al. 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, ii) que l'article 183 du C.I.R. 1992 transpose les règles applicables aux bénéfices de l'I.P.P. à la détermination des revenus imposables à l'I.Soc. Le litige met donc en cause la définition de la plus-value réalisée donnée par l'article 43 du C.I.R. 1992.

La Cour décide que, pour déterminer le montant de la plus-value réalisée sur des actions, l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation ne peut être diminuée des frais de réalisation puisque les dispositions légales susvisées ne le prévoient pas. L'arrêt attaqué qui en décide autrement ne justifie dès lors pas sa décision en droit.

La cause est renvoyée devant la Cour d'appel de Bruxelles qui a déjà statué dans le même sens que

la Cour de cassation (voy. Bruxelles, 22 mars 2006, *Actu. Fisc.* 2006/15).

Rem : par six arrêts du même jour, la Cour de cassation casse les arrêts de la Cour d'appel d'Anvers favorables à la thèse de la plus-value nette.

### **III. CADRE IB : BENEFICES RESERVES EXONERES**

#### **A. Production d'œuvres audiovisuelles (tax shelter)**

##### 1. EXTENSION AUX FILMS TELEVISUELS

La loi-programme du 2 août 2002 (*M.B.*, 29 août 2002) a instauré un « tax shelter » pour les investissements dans des œuvres audio-visuelles belges agréées. Grâce à cette mesure, les sociétés belges et les établissements stables belges de sociétés étrangères qui concluent une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre audio-visuelle agréée, bénéficient d'une exonération de leurs bénéfices imposables à concurrence de 150 % du montant investi (art. 194<sup>ter</sup> du C.I.R. 1992).

Toutefois, par période imposable, l'immunité prévue est accordée à concurrence d'un montant limité à 50 %, plafonnés à 750.000 EUR, des bénéfices réservés imposables de la période imposable, déterminés avant la constitution de la réserve immunisée « tax shelter »

Après une 1<sup>ère</sup> modification par la loi-programme du 22 décembre 2003 (*M.B.*, 31 décembre 2003), la loi du 17 mai 2004 (*M.B.*, 4 juin 2004) étend le tax shelter aux films télévisuels, plus précisément aux investissements dans les téléfilms long métrage de fiction (c'est-à-dire les téléfilms long métrage de fiction de plus de 52 minutes, exploités unitairement, en collection ou en série, à l'exclusion des émissions tournées essentiellement en plateau comme les reality shows, les talk shows, etc.).

Cet élargissement aux films télévisuels est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

##### 2. DECISION ANTICIPEE

###### Décision n° 600.449 du 5 décembre 2006

Le prix d'exercice de l'option, en ce qu'il vise en l'espèce à procurer à l'investisseur un revenu minimum garanti inférieur à celui découlant de la moyenne mensuelle des taux de crédits d'une durée inférieure à un an, octroyés à des sociétés non financières (en l'espèce 4,52 % sur base annuelle) ne dénature pas l'investissement au regard de l'article 194<sup>ter</sup> du C.I.R. 1992.

## **B. Exonération des plus-values sur certains véhicules d'entreprise**

Circulaire n° Ci.RH.242/569.066 du 18 juillet 2006

L'article 44*bis* du C.I.R. 1992 instaure une exonération totale des plus-values réalisées à l'occasion de l'aliénation de véhicules d'entreprise lorsque l'indemnité ou la valeur de réalisation est remployée en véhicules d'entreprise écologiques.

Cette mesure s'applique tant aux personnes physiques qu'aux sociétés qui s'occupent du transport par route de marchandises ou de personnes et est applicable aux plus-values qui sont réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2000 et qui se rapportent à une période imposable se rattachant au plus tôt à l'exercice d'imposition 2001.

### Plus-values à prendre en considération

L'exonération est applicable aux plus-values forcées sur les véhicules d'entreprise ainsi qu'aux plus-values réalisées de plein gré sur de tels actifs qui avaient la nature d'immobilisations depuis plus de trois ans au moment de leur aliénation.

Les directives administratives relatives aux plus-values réalisées de plein gré et forcées pour l'application de l'article 47 du C.I.R. 1992 (voir n<sup>os</sup> 47/5 à 47/18 du Com.I.R. 1992), sont également applicables à l'article 44*bis* du C.I.R. 1992, sous réserve des conditions spécifiques liées à cette dernière disposition.

Par véhicules d'entreprise, on entend :

- a) les véhicules affectés au transport rémunéré de personnes, notamment les autobus, les autocars et les voitures affectées exclusivement soit à un service de taxis, soit à la location avec chauffeur ;
- b) véhicules affectés au transport de biens, notamment les tracteurs et camions, et les remorques et semi-remorques avec un poids maximal admis d'au moins 4 tonnes.

Il résulte de l'exposé des motifs relatif au projet de loi préalable à la loi du 14 janvier 2003 (Doc.parl., Ch.repr., sess. Ord. 2001-2002, Doc. 50 - 1973/1, p. 5) que les véhicules d'entreprise visés ici doivent être compris de la même manière qu'en matière de taxe de circulation.

Ainsi, en ce qui concerne les véhicules automobiles, sont seulement visées les voitures qui, par le fait qu'elles sont affectées exclusivement à un service de taxi et/ou à la location avec chauffeur, sont exonérées de la taxe de circulation.

Il ressort de l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus qu'on donne au tracteur, au camion, à la remorque et à la semi-remorque la même définition que celle concernant la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur. Les voitures énumérées à l'article 44*bis*, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, b du C.I.R. 1992, doivent donc être inscrites en cette qualité auprès de la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules (DIV).

Il est également signalé que le propriétaire d'un véhicule d'entreprise donné en leasing réalise, en principe, lors de l'aliénation éventuelle de celui-ci, non pas une plus-value mais bien un bénéfice ordinaire (cf. n° 61/240 à 243, Com.I.R. 1992), de sorte que l'article 44*bis*, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, n'est pas d'application dans le chef des sociétés de leasing en ce qui concerne de tels véhicules.

Par ailleurs, pour l'application de l'exonération des plus-values réalisées de plein gré sur les véhicules d'entreprise, les véhicules aliénés doivent avoir la nature d'immobilisation depuis plus de 3 ans au moment de leur aliénation, c.-à-d. affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable au sens de l'article 41 du C.I.R. 1992. Le terme « immobilisations » a, conformément à l'article 2, 9° du C.I.R. 1992, la signification qui leur est attribuée par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, si bien, qu'en principe, les actifs détenus en

leasing sont également visés. Par conséquent, lorsqu'un contribuable ayant pris en leasing un véhicule d'entreprise acquiert, d'abord, après la résiliation du contrat de leasing en question, ce véhicule pour ensuite l'aliéner, la période durant laquelle il a eu ce véhicule en leasing doit être prise en considération pour déterminer si ce véhicule a la nature d'immobilisation depuis plus de 3 ans au moment de son aliénation, pour autant du moins que le contribuable intéressé soit considéré comme le propriétaire juridique de ce véhicule d'entreprise à la date d'aliénation du véhicule.

### Condition d'intangibilité

Les sociétés ne pourront prétendre à l'exonération que si la condition d'intangibilité visée à l'article 190, alinéa 2 du C.I.R. 1992 est respectée. Pour cette catégorie de contribuables, l'exonération est donc applicable uniquement dans la mesure où le montant de la plus-value est porté et maintenu à un ou plusieurs comptes distincts du passif et où il ne sert pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques.

Dans l'éventualité et dans la mesure où ces conditions cessent d'être observées pendant une période imposable quelconque, la plus-value antérieurement exonérée est considérée comme un bénéfice obtenu au cours de cette période imposable.

### C. Remploi

L'exonération n'est maintenue que si le contribuable remploie un montant correspondant à l'indemnité reçue ou à la valeur de réalisation en véhicules similaires qui satisfont à des normes écologiques spécifiques et qui sont utilisés en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnelle. Conformément à l'article 44*bis*, § 2 du C.I.R. 1992, le remploi doit revêtir la forme de « véhicules d'entreprise », de sorte que les pièces détachées d'un véhicule d'entreprise, comme par exemple un nouveau moteur, sont exclues à titre de remploi valable.

Il a été prévu, dans un accord que le Gouvernement a conclu le 14 septembre 2000 avec le secteur du transport, que les véhicules d'entreprise pris en leasing peuvent être pris en considération comme remploi valable.

Si plusieurs véhicules d'entreprise sont aliénés, la condition de remploi sera satisfaite si le total du prix de vente des véhicules aliénés (ou le montant total de l'indemnité en cas de plus-values forcées) est réemployé en un ou plusieurs véhicules d'entreprise écologiques et le délai de remploi prévu à l'article 44*bis*, § 3 du C.I.R. 1992 doit être respecté séparément pour chacune de ces plus-values. Ainsi, il sera par exemple possible sous ces conditions qu'un seul camion soit acheté en remplacement de deux véhicules d'entreprise aliénés.

Les véhicules acquis ou pris en leasing à titre de remploi ne doivent pas être conservés pendant un délai minimum déterminé. En cas d'aliénation de ceux-ci, il peut à nouveau être fait éventuellement application de l'exonération visée à l'article 44*bis* du C.I.R. 1992 pour autant que toutes les conditions soient remplies à cet égard.

### Normes écologiques

L'article 20, § 1<sup>er</sup> de l'A.R. du C.I.R. 1992 énumère les normes écologiques auxquelles les véhicules d'entreprise acquis à titre de remploi doivent satisfaire pour que les plus-values réalisées sur les véhicules d'entreprise obtiennent l'exonération visée à l'article 44*bis* du C.I.R. 1992 :

1° pour les remorques et semi-remorques affectées au transport de marchandises de la masse maximale autorisée d'au moins quatre tonnes, il doit s'agir de nouveaux véhicules qui sont équipés d'une suspension pneumatique ou reconnue équivalente, de manière à contribuer à une diminution du degré de détérioration de la route;

2° pour les remorques tirées exclusivement par des autobus ou des autocars et dont la masse

maximale autorisée est supérieure à 750 kg, il suffit qu'elles soient acquises à l'état neuf;  
3° les camions, les tracteurs, les autobus et les autocars doivent être acquis à l'état neuf ou que, au moment de l'acquisition, ils n'aient pas été mis en circulation depuis plus de trois ans, et qu'ils répondent à l'une des conditions alternatives suivantes :

- a) ne pas dépasser une norme NOx déterminée;
  - b) être équipés d'une suspension pneumatique ou reconnue équivalente;
  - c) être partiellement recyclables;
  - d) être achevés d'une manière neutre pour l'environnement;
  - e) être équipés - pour la transmission - d'une boîte de vitesse à gestion électronique, ce qui entraîne une moindre consommation et une moindre nuisance sonore;
  - f) être équipés de dispositifs de sécurité déterminés, ce qui profite à la sécurité routière;
- 4° les véhicules automobiles affectés soit à un service de taxis soit à la location avec chauffeur doivent être acquis à l'état neuf.

Sur base de ce qui précède, on peut conclure que le véhicule désigné en remploi doit en principe être plus respectueux de l'environnement - au sens large du terme - que celui qu'il remplace.

### Limite

Conformément à l'article 20, § 2 de l'A.R. du C.I.R. 1992, les normes écologiques complémentaires pour les camions, les tracteurs, les autobus et les autocars mentionnées ci-avant ne sont toutefois prises en considération que si leur application n'est pas rendue obligatoire. Dès qu'une de ces conditions alternatives devient une norme obligatoire, il faut que le véhicule remplisse au moins une des autres conditions alternatives pour pouvoir être pris en considération comme remploi valable.

Entre-temps quelques-unes de ces normes alternatives ont déjà été imposées par A.R. Ainsi, le rétroviseur anti-angle mort fait partie de l'équipement obligatoire des camions ayant une masse maximale de plus de 3,5 tonnes et des autobus et des autocars de plus de 5 tonnes dont la demande d'agrément a été introduite à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 ou qui ont été mis en service comme nouveaux véhicules après le 1<sup>er</sup> janvier 2003. Les camions existants qui étaient mis en service avant le 1<sup>er</sup> janvier 2003 doivent, à partir du jour du premier contrôle technique qui a lieu dans l'année 2003 et en tout état de cause pour le 1<sup>er</sup> janvier 2004, également être équipés d'un rétroviseur anti-angle mort. Les ceintures de sécurité pour tous les sièges constituent également une partie obligatoire de l'équipement des autobus et autocars qui sont immatriculés pour la première fois à partir du 31 mars 2003.

Par conséquent, l'installation, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003, par exemple, d'un rétroviseur anti-angle mort sur un camion acquis à l'état neuf ne sera plus reconnue comme une norme complémentaire du fait qu'à partir de cette date un tel rétroviseur relève de l'équipement obligatoire des nouveaux camions. Pour bénéficier de l'exonération, le véhicule devra donc à coup sûr répondre à au moins une des autres normes énumérées ci-dessus. L'intégration à bord d'un tel camion d'une surveillance caméra ou radar améliorant le champ de vision du conducteur pourra alors être considérée comme une norme complémentaire.

Les conditions expresses imposées dans l'article 20, § 1<sup>er</sup>, 3° et § 2 de l'A.R. du C.I.R. 1992, doivent, pour les camions, les tracteurs, les autobus et les autocars acquis tant à l'état neuf que d'occasion, être remplies, de la même manière au moment du remploi.

Les normes écologiques fixées à l'article 20, § 1<sup>er</sup> de l'A.R. du C.I.R. 1992 doivent être justifiées au moyen de documents délivrés par le constructeur, l'importateur ou l'installateur, qui prouvent qu'il est satisfait à l'une ou plusieurs des conditions complémentaires.

### Délai de emploi

L'article 44bis, § 3 du C.I.R. 1992 stipule que le emploi doit être effectué au plus tard à la cessation de l'activité professionnelle et dans un délai :

a) qui expire 1 an après la fin de la période imposable de perception de l'indemnité lorsqu'il s'agit de plus-values forcées;

b) de 2 ans prenant cours le premier jour de l'année civile de réalisation des plus-values volontaires.

Pour les plus-values forcées, le délai de emploi commence à courir à compter de la date du sinistre. A défaut de emploi du prix de vente ou de l'indemnité dans les formes et délais légaux, la plus-value réalisée est considérée, conformément à l'article 44bis, § 5 du C.I.R. 1992 comme un bénéfice de la période imposable pendant laquelle le délai de emploi est venu à expiration. En outre, dans ce cas, des intérêts de retard sont dus, conformément à l'article 416, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunisation est accordée.

### Relevé 276 N

Conformément à l'article 44bis, § 4 du C.I.R. 1992 le contribuable doit, pour bénéficier de l'exonération, joindre à la déclaration aux impôts sur les revenus, un relevé 276 N dans lequel toutes les données demandées sont mentionnées et ce, à partir de l'exercice d'imposition afférent à la période imposable de réalisation de la plus-value et jusqu'à l'exercice d'imposition afférent à la période imposable dans laquelle le délai de emploi est venu à expiration. Un modèle de ce relevé, y compris les explications, se trouve en annexe.

Ainsi qu'il ressort de la lecture conjointe de l'article 44bis, § 5 et de l'article 47, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 dans lequel un renvoi à l'article 44bis du C.I.R. 1992 a été inséré, le dépôt d'un relevé 276 N implique également que le contribuable ne peut plus revendiquer le régime de la taxation étalée visée à l'article 47 du C.I.R. 1992. Inversement, le dépôt d'un relevé 276 K et par conséquent le fait d'opter pour le régime de la taxation étalée, exclut le contribuable du régime d'exonération prévu à l'article 44bis du C.I.R. 1992. Par conséquent, le contribuable ne peut plus revenir sur les choix précités (sauf exception prévue par la circ. n° Ci.RH.242/558.904 qui a prévu un régime administratif transitoire pour les plus-values réalisées sur des véhicules d'entreprise durant les ex. d'imp. 2001 et 2002). Un contribuable qui a sollicité l'exonération alors qu'il n'a pas observé les conditions de emploi ne peut pas non plus passer au régime de la taxation étalée, au cours de la période imposable pendant laquelle le délai de emploi est venu à expiration.

Lorsque le contribuable ne produit aucun relevé 276 N pour la période imposable de réalisation de la plus-value, cette plus-value est imposable en une fois à titre de bénéfice de cette même période imposable (à l'impôt des personnes physiques, cette plus-value peut, sous certaines conditions, être imposée distinctement à 16,5 %) à moins que le contribuable ait opté pour la taxation étalée de cette plus-value et ait produit un relevé 276 K à cette fin.

## **C. Réserve d'investissement**

Question n° 1297 de M. Verhaegen du 17 mai 2006

(Q.R., Ch.Repr., sess. 2005-2006, n° 51/128, p. 25134)

L'article 194quater, § 4 du C.I.R. 1992 stipule que la réserve d'investissement immunisée antérieurement est considérée comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle le délai d'investissement a pris fin si l'investissement n'est pas effectué selon les modalités et dans le délai fixé au § 3.

Selon ce paragraphe 3, un montant égal à la réserve d'investissement doit être investi par la société.

Votre administration peut-elle préciser quel montant sera imposé comme bénéfice :

1. le montant égal au total de la réserve d'investissement constituée ;
2. ou la part du montant de la réserve d'investissement non investie ?

Réponse :

La question posée vise les conséquences du non-respect de l'obligation d'investissement prévue à l'article 194<sup>quater</sup>, § 3, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992. En cas du non-respect de l'obligation d'investissement précitée, le montant total de la réserve d'investissement exonérée antérieurement est considéré, conformément aux dispositions expresses de l'article 194<sup>quater</sup>, § 4, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle le délai d'investissement de trois ans a pris fin.

En outre, je souhaite souligner que l'article 207, alinéa 2 du C.I.R. 1992, prévoit qu'aucune des déductions mentionnées aux articles 199 à 206 du C.I.R. 1992 ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient du non-respect de cette obligation d'investissement (application de la limitation de déduction).

#### **D. Provisions pour risques et charges**

##### 1. LEGISLATION

Rappelons que la loi du 7 avril 2005 (*M.B.*, 20 avril 2005) a ajouté un alinéa 2 à l'article 48 du C.I.R. 1992, avec entrée en vigueur 10 jours après la publication de la loi au Moniteur belge, de manière à prévoir un régime particulier d'exonération de la provision comptabilisée pour des créances dont la perception est incertaine (hypothèse classique de l'art. 48 du C.I.R. 1992 et des art. 22 à 27 de l'A.R. du C.I.R. 1992) lorsqu'il s'agit de créances pour lesquelles un sursis définitif a été obtenu en vertu de la loi relative au concordat judiciaire.

Comme, en cas de suspension de paiement, il était très difficile de savoir si le débiteur dispose ou non des fonds nécessaires pour payer sa dette, la règle classique ne permettait pas de comptabiliser une réduction de valeur exonérée en cas de concordat judiciaire. Le nouveau régime instaure donc une présomption irréfragable selon laquelle la perte d'une créance pour laquelle un sursis définitif au paiement a été obtenu, est probable (et ce, quelle que soit la situation financière concrète du débiteur).

Les entreprises conservent la possibilité de provisionner, sur la base de la règle générale, une réduction de valeur exonérée avant l'attribution à leur débiteur du sursis définitif au paiement, mais dans ce cas, l'entreprise doit cependant établir que la perte de sa créance est probable.

Pour les créances sur des débiteurs déclarés en faillite, subsiste également la possibilité de comptabiliser une réduction de valeur exonérée sur la base des règles ordinaires admises en l'occurrence.

## 2. JURISPRUDENCE

### Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 30 mars 2006

(*Cour.fisc.*, 2006/8, p. 509)

#### *Réductions de valeur et provisions exonérées - provision pour réaménagement d'un showroom - frais liés à l'extension de l'entreprise - principe de confiance*

Une société qui intervient en tant qu'agent de différentes maisons de mode étrangères dispose d'un « showroom » où elle reçoit ses clients. Les collections mises en vente sont présentées dans ce showroom.

La société renouvelle régulièrement l'aménagement du showroom. Elle suit ce faisant les tendances de la mode. La société comptabilise au cours des années précédentes le réaménagement effectif du showroom une provision pour les dépenses liées à ce réaménagement (« voorziening herinrichting showroom » Traduction libre : provision pour réaménagement du showroom). La provision ne s'accroît cependant pas de façon régulière (l'augmentation de la provision va du simple au double selon les années et pour certaines années, aucune provision complémentaire n'est comptabilisée).

La société estime que la provision doit être exonérée d'impôt (application de l'article 48 du C.I.R. 1992). Elle joint dès lors chaque année un relevé 204.3 à sa déclaration fiscale.

Le fisc est d'avis que la provision ne peut pas être exonérée d'impôt. Selon les services de taxation, elle a été comptabilisée pour des dépenses « purement hypothétiques ». Au moment où la provision a été comptabilisée, la société ne disposait d'aucun élément concret justifiant ce montant (évaluation des frais, devis, etc.).

Les services de taxation ajoutent que les travaux de réaménagement du showroom ne peuvent pas faire l'objet d'une comptabilisation de provisions exonérées d'impôt. Les frais liés à ces travaux doivent être activés en application de l'article 24, 4° du C.I.R. 1992 car il s'agit de « sommes utilisées en vue de l'extension de l'entreprise ».

Les services de taxation imposent la provision qui a été comptabilisée comme une « surévaluation de passif » en application de l'article 361 du C.I.R. 1992.

La société conteste la thèse des services de taxation. Elle souligne que la provision concerne des travaux de réaménagement qui sont exécutés périodiquement, c'est-à-dire à un intervalle de maximum de 10 ans. Depuis sa constitution, le showroom a déjà été réaménagé à quatre reprises, de sorte que la régularité des dépenses ne peut être mise en cause.

Les dépenses qui sont exposées à l'occasion du réaménagement du showroom ne conduisent pas à une « extension de l'entreprise » puisqu'elles n'augmentent aucunement la valeur du bâtiment dans lequel le showroom est établi.

Selon la société, la provision qui a été constituée répond à toutes les conditions de l'article 48 du C.I.R. 1992 et des articles 24 à 27 de l'A.R. du C.I.R. 1992, de sorte qu'elle doit bénéficier d'une exonération d'impôt.

La société souligne également que les services de taxation ont toujours admis sans aucune discussion la comptabilisation d'une provision au cours des années précédentes. En imposant en une fois, en application de l'article 361 du C.I.R. 1992, la provision qui a été comptabilisée,

La Cour rejette la thèse de l'administration.

Elle constate que la provision qui a été comptabilisée par la société a uniquement pour but de donner régulièrement au showroom « un nouveau look afin de suivre les tendances de la mode ». Ces travaux n'entraînent pas une rénovation ou un renouvellement du bâtiment qui abrite le

showroom mais ont uniquement pour but de proposer à la vente, dans un cadre nouveau et moderne, les produits commercialisés par la société. Les travaux pour lesquels la provision a été comptabilisée n'ont pas un caractère durable. Puisqu'ils sont destinés à suivre les tendances de la mode, ils perdent leur valeur dès qu'une nouvelle tendance apparaît.

La Cour en conclut que les travaux exécutés par le contribuable n'augmentent aucunement la valeur du bâtiment de sorte que l'on ne peut pas parler d'un « renouvellement » au sens de l'article 25 de l'A.R. du C.I.R. 1992.

Les dépenses pour lesquelles la provision a été comptabilisée constituent selon la Cour des événements probables qui sont décrits de façon précise. La société ayant déjà réaménagé à plusieurs reprises son showroom par le passé, elle dispose de suffisamment d'informations pour évaluer le prix de tels travaux. Selon la Cour, l'article 48 du C.I.R. 1992 n'exige nullement que le contribuable possède déjà des évaluations et/ou des devis au moment où il comptabilise une provision exonérée d'impôt.

La Cour estime par ailleurs qu'il est pour le moins « étonnant » que l'administration ait rejeté la provision comptabilisée alors qu'elle l'avait admise antérieurement pour au moins quatre années de revenus. Elle estime que l'administration ne peut revenir sur sa façon de procéder en se contentant d'indiquer que la provision qui a été comptabilisée ne répondrait pas aux conditions légales et que le contribuable ne pourrait tirer aucun droit de l'inattention dont a fait preuve l'administration par le passé.

La Cour dégrève la cotisation querellée.

Arrêt de la Cour d'appel de Mons du 15 septembre 2006  
(R.G.F. n° 10, décembre 2006)

Une société constitue annuellement une provision pour intéressement aux fins de gratifier son administrateur en récompense de sa gestion au cours de l'exercice écoulé. La provision, calculée en fonction à la fois de l'évolution du résultat et des investissements nouveaux à réaliser, est soumise chaque année à l'approbation de l'assemblée générale de la société.

L'administration refuse l'exonération de la provision au motif que celle-ci n'a pas pour objet d'octroyer des gratifications dues contractuellement au personnel.

La Cour n'est pas d'accord : les dispositions légales et réglementaires n'exigent pas que l'exonération des provisions pour risques et charges ne vise que des engagements contractuels de la société.

En l'espèce, la gratification provisionnée qui se rapporte à un objet précis et sera calculée en fonction du pourcentage du chiffre d'affaires réalisé grâce au travail de l'administrateur, pourra faire l'objet d'un ajustement et sera ensuite approuvée par l'assemblée générale.

Pour la Cour, cette provision couvre bien une perte ou une charge, circonscrite quant à sa nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, est probable, voire certaine, même si son montant demeure indéterminé. Dès lors, que le montant de la gratification à allouer à l'administrateur ne pouvait encore être déterminé avec précision et partant être déduit immédiatement à titre de frais professionnel, la société pouvait, sur le plan comptable, la comptabiliser en provision pour risques et charges et sur le plan fiscal, à en postuler l'immunisation.

Exiger que la gratification soit prévue contractuellement revient à ajouter au prescrit légal une condition qu'il ne comporte pas.

## **E. Régime de la taxation étalée**

### 1. DECISION ANTICIPEE

#### Décision n° 600.020 du 27 juin 2006

Un bâtiment technique (installation de sprinkler, de pompes ancrées dans le sol, de chambres froides, etc.) construit sur un terrain loué peut être considéré comme un immeuble bâti et entre en ligne de compte comme actif de remploi pour la taxation étalée (art. 47, § 4 du C.I.R. 1992) si le bâtiment est la propriété du locataire.

### 2. JURISPRUDENCE

#### Jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 12 janvier 2007

(cité par *Le Fiscologue* n° 1063)

Une société effectue des travaux de transformation à un immeuble dont elle est propriétaire (travaux de menuiserie, placement d'une cuisine et travaux de vitrage, de toiture, de carrelage et de sanitaire). Elle désigne ces travaux comme remploi donnant droit au délai prolongé de cinq ans. Le Tribunal constate que le législateur n'a pas défini la notion d'immeuble bâti. Il a cependant justifié la prolongation du délai de remploi par le fait que les immeubles bâtis nécessitent un temps de construction ou de production plus long.

Selon le Tribunal, ce n'est pas seulement l'achat d'un immeuble neuf ou autre qui demande un temps plus long, il en va de même pour des travaux de transformation et d'amélioration de grande envergure effectués à un immeuble existant.

Dans le cas d'espèce, il apparaît par ailleurs que les travaux réalisés ont donné une valeur supérieure à l'immeuble concerné et ont entraîné une augmentation du revenu cadastral. Le Tribunal décide dès lors que les travaux doivent « indubitablement » être considérés comme constituant un remploi sur immeuble bâti donnant droit au délai prolongé.

## **F. Primes et subsides régionaux exonérés**

Mesure applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

La loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.*, 30 décembre 2005, 2<sup>e</sup> éd.) instaure par le biais de l'article 193*bis* du C.I.R. 1992, l'exonération des aides régionales consistant en certaines primes et subsides, notifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et pour autant que la date de notification se rapporte au plus tôt à la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2007. Il est par ailleurs prévu que toute modification apportée à partir du 18 novembre 2005 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence.

Côté subsides, sont concernés les subsides en capital et en intérêts attribués par les Régions dans le cadre de la législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles et corporelles.

Côté primes, sont visées les primes de remise au travail accordées par la Région flamande et les primes de transition professionnelle accordées par la Région de Bruxelles-Capitale aux employeurs qui engagent des travailleurs au chômage ou défavorisés, répondant aux conditions du règlement

CE n° 2204/2002 de la Commission européenne du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides d'Etat à l'emploi.

En ce qui concerne la Région flamande, pourraient (également) être visées en tant que subsides, la prime de croissance pour PME, la prime à l'aide stratégique aux grandes entreprises et la prime d'écologie (Parlement flamand, Compte rendu de l'assemblée plénière du 11 janvier 2006, p. 29).

L'exonération définitive des sommes visées à l'article 193*bis* du C.I.R. 1992 est réalisée par une majoration de la situation de début des réserves (l'art. 74 de l'A.R. du C.I.R. 1992 est adapté en ce sens par l'arrêté royal du 11 décembre 2006, *M.B.*, 18 décembre 2006).

Dans la pratique, lorsqu'un subside en capital pourra être exonéré d'impôt, il ne sera plus nécessaire de comptabiliser une partie de celui-ci en impôts différés et l'exonération fiscale sera obtenue en reprenant la partie du subside porté en résultat comptable en majoration de la situation de début des réserves. Il sera pratiqué de la même manière pour les subsides en intérêts réunissant les conditions d'exonération.

Lorsqu'un actif acquis ou constitué moyennant un subside en capital ou en intérêts est aliéné, volontairement, dans les trois premières années de l'investissement, le montant des bénéfices antérieurement exonérés est considéré comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle cette aliénation a eu lieu.

Cette récupération du bénéfice exonéré n'est pas opérée lorsque l'aliénation est due à un sinistre, une expropriation, une réquisition en propriété ou un autre événement analogue. L'interprétation administrative de ces notions, confirmée par une jurisprudence majoritaire, implique que l'aliénation résulte du fait de l'autorité publique ou qu'elle ait le caractère brutal, rapide et imprévisible d'un sinistre.

Cette récupération fiscale, qui ne concerne que les aides liées à l'acquisition d'une immobilisation, sera, en principe, effectuée par la reprise du montant antérieurement exonéré en dépenses non admises (DNA).

Enfin, les remboursements d'aides sont considérés comme dépenses non admises

Conformément à l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 14<sup>o</sup> du C.I.R. 1992s, la partie des primes, des subsides en capital et en intérêts exonérés en exécution de l'article 193*bis*, § 1<sup>er</sup> du même Code, qui a été antérieurement exonérée définitivement et qui doit être remboursée ultérieurement à la Région concernée n'est pas déductible comme frais professionnels..

Cette rectification fiscale « négative » concerne l'ensemble des aides ayant donné lieu à une exonération, afin de conserver la cohérence du nouveau régime.

Le mécanisme d'exonération de certaines primes régionales est applicable aux primes et subsides notifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et pour autant que la date de notification se rapporte au plus tôt à la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2007, étant entendu (mesure « anti-abus » classique) que toute modification apportée à partir du 18 novembre 2005 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence.

## **Exemples**

*Une société clôture son bilan chaque année au 31 décembre.*

*Elle reçoit la notification par la Région de Bruxelles Capitale d'un (nouveau) subside le 10 janvier 2006. Ce subside est exonéré pour la déclaration de l'exercice d'imposition 2007.*

*Une société clôture son bilan chaque année au 30 septembre.*

*Elle reçoit la notification par la Région de Bruxelles - Capitale d'un (nouveau) subside le 10 janvier 2006. Ce subside ne peut être exonéré pour la déclaration de l'exercice d'imposition 2006 (bilan au 30 septembre 2006). Seuls les subsides (ou primes) octroyés à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2006 pourront être exonérés.*

Le régime fiscal de taxation étalée des primes et subsides reste d'application pour les anciens subsides octroyés avant l'entrée en vigueur de la loi et pour les aides régionales (anciennes et nouvelles) qui sortent de son champ d'application.

## **IV. CADRE II : DEPENSES NON ADMISES**

### **A. Impôts régionaux non déductibles**

Question parlementaire orale n° 12872 de M. Devlies du 9 novembre 2006  
(Ch.repr., sess. 2006-2007, CRI 51 COM 1079)

Le premier ministre a annoncé dans sa déclaration de politique générale une révision du système de déductibilité des impôts régionaux et communaux pour les sociétés et entreprises. Est-il exact que le gouvernement entend mettre un terme à cette déductibilité ? Seuls les impôts régionaux sont-ils concernés ou les impôts provinciaux et communaux sont-ils également visés ? L'objectif est-il de supprimer la déductibilité du précompte immobilier ?

Réponse

Le gouvernement n'a pas décidé de modifier les règles de déductibilité des impôts provinciaux, communaux ou régionaux. Les impôts en question demeurent déductibles, compte tenu toutefois de la limitation introduite par la loi du 24 décembre 2002.

### **B. Pensions et cotisations pour pensions**

#### 1. DISPOSITIONS LEGALES

Traitement des versements d'assurance ou de prévoyance sociale en faveur des dirigeants

On sait que 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.

La loi du 27 décembre 2005 (M.B., 30 décembre 2005) a modifié l'article 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 et § 2 du C.I.R. 1992 de manière telle que 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.

Par ailleurs, sauf si les contrats prévoient uniquement des avantages en cas de décès, les primes d'assurance-vie afférentes à des contrats qui ont été conclus au profit de l'entreprise sont assimilées aux cotisations visées à l'article 52, 3<sup>o</sup>, b du C.I.R. 1992 et ne sont déductibles aux mêmes conditions et dans la même limite, que si ces contrats ont été conclus sur la tête d'un dirigeant d'entreprise visé à l'article 32, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du même Code (dirigeant personne physique de la 1<sup>ère</sup> catégorie), occupé en dehors d'un contrat de travail (et les rémunérations définies à l'alinéa précédent, sont seules prises en considération pour la détermination de la partie déductible des primes).

Ces précisions sont consécutives aux modifications apportées à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 19<sup>o</sup> du C.I.R. 1992. En supprimant le renvoi à l'article 52, 3<sup>o</sup>, b, dans le deuxième alinéa de l'article 195, § 1<sup>er</sup>, le législateur indique que les cotisations y visées qui se rapportent à des rémunérations irrégulières, continueront à être considérées comme des rémunérations imposables dans le chef du bénéficiaire en vertu des articles 31, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, 36 et 38 du C.I.R. 1992.

Ce qui précède est applicable aux primes et cotisations payées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## 2. DECISION ANTICIPEE

### Décision n° 600.225 du 26 septembre 2006

Dans le cadre d'un engagement individuel de pension pris par la société X en faveur de Y (alors en fonction et rémunéré comme CEO), la dernière rémunération brute annuelle normale visé à l'article 59 du C.I.R. 1992 est celle de l'année civile au cours de laquelle Y a exercé ses activités de CEO, même si, lors de la liquidation, Y a cessé ses activités comme CEO et est resté actif comme membre du comité d'administration avec une rémunération substantiellement moins élevée que celle de CEO.

## 3. QUESTION PARLEMENTAIRE

### Question n° 1406 de Mme Pieters du 8 septembre 2006

(Q.R., Ch.Repr., sess. 2005-2006, n° 51/139, p. 27257)

*Problèmes relatifs à la mise en œuvre de la règle des 80%. - Tentatives pour éviter des litiges, des réclamations et des procès. - Demandes d'avis d'expert.*

La règle fiscale des 80 % prévue notamment aux articles 59 et 195 du C.I.R. 1992 n'a été ni modifiée, ni abrogée par la loi relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (LPC). Sur le terrain, la mise en œuvre de cette règle donne cependant toujours lieu à de nombreux problèmes.

Pour éviter, dans la mesure du possible, ces interminables discussions, le Conseil des ministres du 16 janvier 2004 aurait décidé de créer un groupe de travail spécialisé, composé de membres de la Commission des Pensions complémentaires et du Conseil des Pensions complémentaires, instaurés tous les deux par la LPC.

Pour les contribuables, les questions générales pratiques suivantes se posent toujours.

1. Lesquels des entités, personnes ou agents fiscaux suivants peuvent s'adresser directement, soit par lettre, soit par fax ou par courriel, à cette commission ou à ce groupe de travail pour solliciter un avis valable et non contraignant permettant d'éviter, dans le cadre notamment de la nouvelle culture fiscale, la persistance de litiges, réclamations ou procès.

- a) le dirigeant d'entreprise assuré;
- b) la société ou ses administrateurs ou gérants responsables;
- c) le conseil fiscal, l'expert-comptable ou le réviseur d'entreprise;
- d) le conseil ou l'avocat;
- e) l'agent taxateur chargé de l'instruction du dossier et/ou son chef de service;
- f) le fonctionnaire du contentieux;
- g) le directeur régional;
- h) la société, l'agent ou le courtier d'assurances ?

2. Pourriez-vous me faire connaître toutes les coordonnées de cette commission, de ce conseil et de ce groupe de travail (adresses, numéros de téléphone et de fax directs, adresses e-mail) ?

3. Dans quel délai raisonnable cet avis d'expert non contraignant peut ou doit-il être fourni aux demandeurs justiciables et ensuite éventuellement aussi être publié anonymement, au profit d'autres contribuables qui pourraient se trouver dans la même situation ?

4. Pourriez-vous exposer point par point votre conception et votre méthode générales, notamment à la lumière tant de la LPC, du Pacte de solidarité entre les générations et des avis et des recommandations de toutes les commissions et de tous les conseils de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), des dispositions des articles 59 et 195 du Code des impôts sur les revenus 1992, que de tous les principes de bonne administration et surtout de la nouvelle culture fiscale ?

## Réponse

Contrairement à ce que l'honorable membre prétend, la mission de la Commission des pensions complémentaires ou du groupe de travail auquel il est fait référence n'est pas de rendre des avis en rapport avec des questions directes de contribuables, d'entreprises d'assurances ou de fonctionnaires du Service Public Fédéral Finances.

La Commission des pensions complémentaires a pour mission de rendre un avis sur les arrêtés qui sont pris en exécution de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (ci-après la LPC) et de délibérer sur toutes questions relatives à l'application de cette loi et de ses arrêtés d'exécution qui lui sont soumises par les ministres compétents, le Conseil des pensions complémentaires et la Commission bancaire, financière et des assurances. Elle peut aussi d'initiative rendre des avis sur tous problèmes concernant l'application de la LPC et de ses arrêtés d'exécution (article 53 de la loi du 28 avril 2003, *Moniteur belge* du 15 mai 2003).

Le groupe de travail des experts qui a été créé à la suite de la décision du Conseil des ministres du 16 janvier 2004 et qui est composé de représentants de la Commission et du Conseil des pensions complémentaires a reçu pour mission de rechercher si la limite fiscale des cotisations pour la constitution d'une pension complémentaire peut être assurée d'une manière simplifiée et plus aisée à contrôler.

Un contribuable qui a l'intention de souscrire un contrat de pension complémentaire et qui veut s'assurer de la déductibilité fiscale des cotisations, peut toujours s'adresser au service des décisions anticipées en matière fiscale.

#### 4. JURISPRUDENCE

##### Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 6 octobre 2006 (*Cour.fisc.*, 2006/17, p. 755)

Une société conclut en 1983 une assurance dirigeant d'entreprise sur la tête de son gérant. La police d'assurance stipule que le contrat a une durée de six ans et prendra fin au moment où le gérant de la société prendra en principe sa pension à l'âge de 65 ans.

En 1986, la société et le gérant conviennent qu'une pension complémentaire sera versée à ce dernier à l'âge de la pension à condition qu'il soit à ce moment encore en service au sein de la société où il exerce un mandat. Le montant à distribuer est égal au montant que la société a assuré dans le cadre de l'assurance dirigeant d'entreprise (environ 62.500 €). Le contrat liant la société à son gérant prévoit également que le montant à distribuer pourra le cas échéant être augmenté dans le futur au moyen d'un avenant à la convention.

Le gérant de la société décide de ne pas prendre sa pension à l'âge de 65 ans.

La société prolonge à plusieurs reprises l'assurance dirigeant d'entreprise. A chaque fois, la durée, le montant assuré ainsi que les primes à payer sont adaptés.

Le gérant de la société prend finalement sa pension en 1998 (neuf ans après l'âge normal de la pension). La compagnie d'assurances verse à ce moment un montant d'environ 225.000 € à la société. La société verse ce montant à son gérant.

L'administration considère que seule une partie du capital versé peut être admise à titre de frais professionnels. Selon elle, la société et le dirigeant d'entreprise sont convenus en 1986 qu'un montant d'environ 62.500 € serait versé au gérant à titre de pension complémentaire une fois qu'il aurait atteint l'âge de la pension. La décision de verser au gérant l'entièreté du montant distribué par la compagnie d'assurances n'est basée sur aucun engagement contractuel (pré-existant) et cette attribution ne peut dès lors pas être déduite à titre de frais professionnels. La différence entre le montant versé par la compagnie d'assurances et le montant fixé conventionnellement à l'âge de la pension à titre de capital de pension doit être considérée comme une libéralité sur le plan fiscal.

La société conteste cette thèse car, selon elle, il ressort du contrat d'assurance initial, des avenants annuels à ce contrat et du contrat qu'elle a conclu avec son gérant que le but a toujours été que l'entièreté du capital assuré soit versée au gérant à titre de capital de pension. La société souligne que le contrat qu'elle a conclu avec son gérant prévoit la possibilité d'adapter le capital de pension conventionnellement prévu. Le fait qu'aucun avenant n'a été établi n'empêche pas la déduction du capital versé.

La question qui se pose est donc de savoir si l'existence d'un engagement contractuel de versement d'un capital de pension nécessite un écrit.

Selon le Tribunal, en vertu de l'article 52, 5° du C.I.R. 1992, les pensions que les sociétés attribuent à leurs travailleurs ou à leurs dirigeants d'entreprise constituent des frais professionnels dans la mesure où l'attribution s'effectue « en exécution d'une obligation contractuelle ».

Il constate que la société a présenté les documents suivants pour justifier son obligation :

- la police d'assurance initiale ;
- les avenants annuels à cette police ;
- un contrat non signé entre la société et son gérant prévoyant le paiement d'un capital de pension à l'âge de la pension ;
- divers documents reprenant un détail des adaptations annuelles (augmentations) des capitaux assurés.

Le Tribunal est d'avis que l'ensemble de ces documents prouvent que la société et son gérant ont convenu que la société verserait à son gérant l'entièreté du capital assuré une fois le versement

effectué par la compagnie d'assurances. Il ne ressort nullement du contrat initial que l'intention des parties était de rédiger chaque année des avenants au contrat initial.

Il ne ressort pas non plus des documents présentés par la société que les parties auraient voulu lier une quelconque nullité à l'établissement d'un avenant daté. L'absence de signature et de date sur les documents produits ne conduit donc pas à la nullité de ces documents. Le Tribunal souligne d'ailleurs que le contrat initialement conclu entre la société et son dirigeant d'entreprise n'a pas non plus été signé. Cela n'a pas empêché l'administration d'accepter la validité des accords initialement conclus.

Si le fisc ne lie pas la validité du contrat principal à une exigence de forme consistant en la signature des différentes parties concernées, il peut difficilement prendre une position plus stricte pour les éventuels avenants à cette convention.

Le Tribunal décide que la volonté des parties contractantes ressort suffisamment des documents présentés. Sur la base des documents présentés, il doit être admis que les parties ont eu l'intention de lier le montant de la pension complémentaire qui devrait être versée par la société à son dirigeant d'entreprise au montant versé par la compagnie d'assurances. La cotisation querellée est dégrevée.

### Commentaire

En résumé, l'existence d'un engagement contractuel de versement d'un capital de pension ne nécessite pas un écrit. En vertu de l'article 52, 5° du C.I.R. 1992, les pensions que les sociétés attribuent à leurs travailleurs ou leurs dirigeants d'entreprise constituent des frais professionnels dans la mesure où l'attribution s'effectue « en exécution d'une obligation contractuelle ». Il ressortait en l'espèce des pièces présentées par la société qu'il existait effectivement une obligation dans le chef de la société de verser à son dirigeant d'entreprise l'intégralité des sommes versées par la compagnie d'assurances, à titre de capital de pension.

Dans ce litige, l'administration avait limité la somme déductible au montant prévu à verser par la convention de pension à l'âge de 65 ans. Ce capital était financé par une assurance-dirigeant. Le bénéficiaire avait cependant continué à exercer au sein de la société pendant 8 ans au-delà de l'âge de 65 ans et la société avait adapté la durée de l'assurance-dirigeant et les primes à payer.

## **C. Frais de voitures, etc.**

### 1. DISPOSITION LEGALE

La loi-programme (1) du 27 décembre 2005 (*M.B.*, 30 décembre 2005) a inséré une définition de la camionnette dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (insertion des §§ 2 et 3 dans l'art. 4 du CTA). Les autres législations fiscales (C.I.R. 1992, Code TVA) y font maintenant référence.

Ainsi, les véhicules qui sont immatriculés comme des « camionnettes » ne sont (plus) traités fiscalement comme telles que s'ils satisfont à certaines conditions techniques en fonction de leur conception et construction (et non de leur utilisation effective).

L'article 66 du C.I.R. 1992, qui instaure la limitation des frais de voiture à 75 % (à l'exception des frais de carburant et de financement), est également modifié pour viser la nouvelle catégorie de « fausses » camionnettes, au sens fiscal. Pour ce faire, la disposition renvoie à l'article 65 du C.I.R. 1992 pour déterminer quels sont les véhicules visés.

Les modifications concernant la limitation des frais déductibles entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2007. Ceci a pour conséquence que la limitation des frais professionnels déductibles s'applique aux frais comptabilisés sur ces « fausses » camionnettes dans une période

imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2007 quelle que soit la date d'acquisition du véhicule.

Pour rappel, il faut entendre par véhicule à moteur destiné au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3 500 kg, aussi dénommé « camionnette » :

- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine unique complètement séparée de l'espace de chargement et comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé d'une cabine double complètement séparée de l'espace de chargement et comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la rangée de sièges avant et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires ;
- tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3.500 kg, formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement complètement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la dernière rangée de sièges et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires.

Lorsque le véhicule mentionné comme camionnette dans la réglementation précitée ne répond pas à l'un des véhicules énumérés ci-avant, il sera considéré, selon sa construction, comme une voiture, voiture mixte ou minibus.

## 2. QUESTION PARLEMENTAIRE

Question n° 1206 de M. Borginon du 27 mars 2006  
(Q.R., Ch.Repr., sess. 2005-2006, n° 51/121, p. 23475)

*Sociétés. - Frais de voiture. - Calcul des dépenses non admises.*

Lors du calcul des dépenses non admises relatives aux frais de voiture, une société peut déduire la partie inscrite sur les fiches de salaire de ses collaborateurs comme avantage de toute nature pour l'utilisation privée du véhicule. En effet, la partie des frais de voiture qui se rapporte à l'utilisation d'un véhicule par un tiers, qui constitue pour ce dernier un avantage imposable de toute nature, n'est pas soumise à la limitation de 75 % instaurée par la loi de réforme fiscale adoptée en 1988. C'est la raison pour laquelle de nombreuses entreprises qui mettent une voiture à la disposition de leurs travailleurs répercutent sur eux une partie du prix d'achat, qu'elles imputent sur leur salaire

net.

Cette « quote-part personnelle » est considérée comme déductible pour le calcul de l'avantage imposable du travailleur indiqué sur la fiche, du fait de l'utilisation de la voiture. Il s'agit là d'une application du principe non bis in idem.

Certains contrôleurs refusent cette déduction parce qu'il n'a pas été dit clairement que la quote-part personnelle payée par le travailleur est déductible par analogie avec l'avantage imposable de toute nature, qui peut être déduit des dépenses non admises pour frais de voiture de l'employeur.

Mais cette situation crée sans raisons apparentes une discrimination entre les employeurs qui ne demandent aucune contribution à leurs travailleurs et ceux qui le font quand même. En effet, dans les deux cas, les travailleurs sont imposés sur l'usage privé du véhicule :

- dans le cas d'un avantage de toute nature par le biais d'un précompte professionnel majoré ;
- dans le cas d'une quote-part personnelle, de par sa nature, puisqu'elle est financée par des revenus soumis à l'impôt des personnes physiques.

Dans ce second cas, les recettes pour le Trésor seront d'ailleurs de loin supérieures. Au demeurant, il est également possible de combiner sur la même fiche les quote-parts personnelles et les avantages de toute nature.

Mais pour l'employeur, le choix de demander ou non à ses travailleurs de payer une quote-part pour l'usage privé de la voiture de société n'est certainement pas une opération fiscalement neutre sur le plan du traitement des dépenses non admises.

Lorsque l'employeur impose un avantage de toute nature chez le travailleur, il ne reçoit aucune quote-part et peut déduire l'avantage attribué à son travailleur des dépenses non admises pour frais de voiture qui sont à imposer.

Lorsque l'employeur reçoit une contribution de son travailleur, celle-ci est imposable comme revenu dans le chef de l'employeur, et ce dernier ne peut pas déduire la quote-part des dépenses non admises pour frais de voiture, comme le pensent certains centres de contrôle.

Cette méthode entraîne d'une part une double imposition dans le chef de l'employeur, et d'autre part une discrimination entre les employeurs qui réclament une quote-part à leurs travailleurs et ceux qui ne le font pas.

1. Pensez-vous que la discrimination décrite ci-dessus se justifie ?
2. Ne vaudrait-il pas mieux lever toute ambiguïté en stipulant clairement que pour le calcul des dépenses non admises, l'employeur peut quant à lui déduire l'avantage de toute nature imputé, et qu'en ce qui le concerne, le travailleur peut déduire la quote-part qu'il a réellement payée ?

Réponse

L'honorable membre sera certainement d'accord avec moi si j'affirme que le coût économique pour un employeur est plus élevé pour les voitures qu'il met gratuitement à disposition de ses travailleurs que pour les voitures qu'il met à disposition de ses travailleurs dans les mêmes circonstances moyennant récupération, chez ces travailleurs, d'une partie des frais de ces voitures.

Le fait que dans le premier cas un avantage de toute nature soit imposé à juste titre dans le chef des travailleurs concernés et pas dans le deuxième cas, n'y change rien.

Je ne vois dès lors pas pourquoi le résultat fiscal dans le chef de l'employeur devrait être le même dans les deux cas, vu qu'il s'agit manifestement de deux situations différentes.

### 3. JURISPRUDENCE

#### Jugement du Tribunal de première instance de Louvain du 6 mars 2006

Une société organise des voyages à l'étranger. Pour certains voyages, elle offre à ses clients la possibilité de prendre au départ de la Belgique, en plus du séjour organisé, une voiture en location. Elle prend pour ce faire des voitures en location à son propre nom auprès de plusieurs loueurs de voitures locaux. Les factures de location font partie de ses charges et le prix de vente des voyages fait partie de son chiffre d'affaires.

L'administration rejette 25 % des frais de location de voiture en application de l'article 66 du C.I.R. 1992, même si la société n'a pas utilisé elle-même les voitures.

Le Tribunal considère que, en ce qui concerne la limitation des frais de voiture, l'article précité ne fait aucune distinction en fonction de l'utilisateur de la voiture. C'est la société qui a exposé les frais de location même si elle n'a pas elle-même utilisé les voitures. En outre, elle se comporte, pour cette activité, comme indépendante et opérant en-dehors d'un mandat. Le Tribunal maintient la taxation.

#### **D. Frais de restaurant**

Rappelons que la loi du 10 mai 2004 (*M.B.*, 24 mai 2004) a modifié l'article 53, 8° du C.I.R. 1992 et introduit un 8°*bis* au même article 53, avec entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2004. La quotité déductible des frais de restaurant professionnels est augmentée par phases. Elle est passée d'abord de 50 % à 62,5 % pour les dépenses faites à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, ensuite à 69 % pour les dépenses faites à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 (et plus tard, sous conditions, à 75 % - peut-être le 1<sup>er</sup> janvier 2007 - mais ce n'est pas le cas).

Rappelons aussi que pour compenser le coût budgétaire de la mesure, il a été décidé d'abroger à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004 les quatre tolérances administratives qui existaient en la matière (*Avis, M.B.*, 24 mai 2004 et circ. n° AAF/2004-0171 (AAF 12/2004) du 26 mai 2004), à savoir :

- les frais de restaurant exposés à l'étranger (Com.I.R. 1992, n° 53/137) ;
- les frais de restaurant compris dans les notes d'hôtel pour la réception d'étrangers (Com.I.R. 1992, n° 53/138) ;
- les frais de restaurant lors de colloques et séminaires (Com.I.R. 1992, n° 53/139-140) ;
- les frais de restaurants d'entreprises pour dirigeants d'entreprises et/ou relations d'affaires, qui sont désormais soumis normalement à la limitation de déduction.

#### **E. Frais de réception et de cadeaux**

##### 1. QUESTION PARLEMENTAIRE

#### Question parlementaire orale n° 8743 de M. Chabot du 16 novembre 2006 (Ch.repr., sess. 2005-2006, CRI 51 COM 742)

L'article 53, 8° du C.I.R. 1992 stipule que les frais de réception ne sont déductibles qu'à concurrence de 50% de leur montant. Par contre, les frais de publicité restent, quant à eux, entièrement déductibles.

Cette distinction oppose certains contribuables à l'administration fiscale. Le commentaire administratif formule, indépendamment du texte légal, selon un article de Me Litannie publié ces 22 et 23 octobre 2005 dans « Le Soir », que les frais de réception sont les frais qu'un contribuable

engage dans le cadre de ses relations publiques. Ainsi, l'administration range, selon le même auteur, parmi les frais de réception, les frais de traiteur, d'achat de boissons et l'amortissement de locaux qui sont spécifiquement liés à l'accueil de visiteurs.

Vos services font de même en ce qui concerne l'organisation de « journées portes ouvertes » ce qui, selon Me Litannie, reste pour le moins discutable vu le caractère publicitaire marqué pour ce genre d'événements. Dès lors, mes questions sont les suivantes.

Un arrêt vient d'être rendu par le tribunal de première instance de Bruxelles. Cette juridiction, en se fondant sur un arrêt de la Cour de cassation du 8 avril 2005, donne tort à la position administrative. Cette situation est-elle exacte?

Quel est le sort fiscal des demandes de déduction fiscale pour les frais relatifs à l'organisation de « journées portes ouvertes »? Qu'en est-il exactement, d'une part, en matière de TVA et, d'autre part, en matière d'impôts sur les revenus, par exemple à l'I.P.P. et à l'I.Soc.? Et quid de l'INR?

Des instructions ont-elles été formulées vis-à-vis de vos services tant de la taxation que du contentieux et quelles sont les administrations visées par ces instructions?

Enfin, le commentaire administratif sera-t-il revu pour préciser, tant en TVA qu'en matière d'impôts sur les revenus, la notion de « frais de réception » et celle de « journées portes ouvertes »?

## Réponse

Premièrement, contrairement à ce que l'article écrit par M. Litannie dans le journal « Le Soir » fait sous-entendre, le jugement du 13 juillet 2005 du Tribunal de première instance de Bruxelles auquel il fait référence et qui s'appuie sur l'arrêt de la Cour de cassation du 8 avril 2005, est rendu exclusivement en matière de TVA et non en matière d'impôts directs.

Le Tribunal a effectivement fait droit à la demande de l'assujetti de ne pas considérer les frais exposés pour l'organisation de « journées portes ouvertes » comme des « frais de réception », au sens de l'article 45, § 3, 4° du Code de la TVA et d'autoriser la déduction de la taxe ayant grevé de tels frais.

J'attire cependant l'attention sur le fait que, compte tenu de l'article 45, § 3, 3° du Code de la TVA, le Tribunal a rejeté la demande de l'assujetti en ce qui concerne les frais de nourriture et de boissons, même si ces frais avaient été exposés dans le but de promouvoir un produit ou un service déterminé. La précision est importante et l'article de M. Litannie reste muet à cet égard.

Deuxièmement, comme nous l'avons déjà précisé dans une réponse à la question orale du sénateur Steverlynck du 9 juin 2005, l'arrêt de la Cour de cassation du 8 avril 2005 auquel le tribunal de première instance de Bruxelles fait référence s'appuie sur la sixième directive des Communautés européennes du 17 mai 1977, laquelle considère en son article 17, § 6, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>e</sup> phrase que « les frais de représentation n'ont pas un caractère strictement professionnel en matière de TVA ».

Cette directive n'est toutefois pas d'application pour ce qui concerne les impôts directs.

Dès lors, conformément à l'article 53, 8° du C.I.R. 1992, les frais de réception, exposés à l'occasion d'événements publicitaires ou non, restent non déductibles à concurrence de 50% de leur quotité professionnelle.

En matière de TVA, comme je l'ai déjà précisé lors de la question posée en commission à la séance du 29 juin 2005, l'administration s'est inclinée devant l'arrêt de la Cour de cassation. Il n'en reste pas moins qu'ainsi que je l'avais déjà souligné lors de cette réponse et ainsi que l'a confirmé le Tribunal de première instance de Bruxelles, les frais de nourriture et de boissons exposés à l'occasion de ces événements promotionnels restent non déductibles, conformément à l'article 45, § 3, 3° du Code.

Enfin, en matière d'impôts directs, aucune directive spécifique n'est adressée aux services de notre administration, étant donné que la position administrative reste inchangée en la matière. De plus, ils

sont constamment informés des réponses aux questions parlementaires par la publication de celles-ci sur le site internet du service public fédéral Finances.

En matière de TVA, la décision ET 109.632 du 24 juillet 2005, publiée sur ce site, reprend la teneur de la réponse qui vous a été donnée en date du 29 juin 2005.

## 2. JURISPRUDENCE

### Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 28 juin 2006

(cité par *Le Fiscologue*, n° 1056 du 2 février 2007)

Une société exploitant une imprimerie a fait installer une cuisine dans ses bâtiments « afin que les clients puissent déjeuner dans ses locaux en attendant les modifications qui [doivent] être apportées à leurs commandes ».

Le fisc rejette l'amortissement linéaire au taux de 20 % en DNA à concurrence de 50 % sur base de l'article 53, 8° du C.I.R. 1992.

La société indique toutefois qu'il s'est avéré que les clients préféreraient déjeuner à l'extérieur et que la cuisine n'a finalement jamais eu d'utilité en tant que telle et sert de local dans lequel ses employés peuvent s'isoler au calme pour des travaux nécessitant réflexion.

Le Tribunal estime qu'une dépense constitue une dépense professionnelle déductible dès qu'elle a été exposée dans le but d'acquérir des revenus professionnels, sans qu'il soit nécessaire d'établir qu'elle a effectivement permis d'acquérir de tels revenus.

Comme la société a elle-même admis que la cuisine était destinée à la réception des clients, il s'en déduit que les frais relatifs à cette cuisine constituent dès lors, des dépenses professionnelles [...] déductibles à concurrence de 50 % par application de l'article 53, 8° du C.I.R. 1992.

## **F. Frais vestimentaires**

### Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 14 juin 2006

La règle selon laquelle les frais de vêtements ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels, connaît une exception pour les vêtements professionnels spécifiques. Mais il est alors requis, entre autres, qu'il ne s'agisse pas de vêtements qui, dans la vie privée courante, sont considérés ou peuvent servir comme tenues de ville, du soir, de cérémonie, de voyage ou de loisir (art. 53, 7° du C.I.R. 1992).

Une société effectue, pour le compte de plusieurs compagnies aériennes, des contrôles de sécurité dans l'aéroport. Son personnel porte une tenue qui est du même type que l'uniforme du personnel de bord et d'accueil de ces compagnies. Sur cette tenue est apposé un badge de la compagnie aérienne et de la société elle-même. Le fisc refuse la déduction.

La société estime que les frais d'achat et de nettoyage de ces tenues peuvent bénéficier de l'exception prévue en faveur des vêtements professionnels spécifiques.

La Cour est du même avis.

Elle constate que l'administration elle-même ne conteste pas que les tenues en question soient non seulement des vêtements professionnels spécifiques mais, plus précisément, des uniformes. Lors de l'instauration de l'interdiction de déduction, le Ministre des Finances avait déclaré que tout ce qui est « uniforme » reste déductible. La circulaire du 22 mars 1989 relative à l'interdiction de

déduction précise que sont des « uniformes » (qui tombent sous le régime de l'exception à l'interdiction de déduction), l'habillement appartenant, entre autres, aux gardiens privés. Selon la circulaire, il est évident qu'un uniforme n'est pas un vêtement qui, dans la vie privée courante, est considéré comme tenue de ville, etc., parce que « nul ne songerait, en principe, à revêtir un uniforme dans la vie courante ».

La Cour conclut que les frais sont effectivement déductibles, non sans avoir constaté par ailleurs que l'administration avait accepté la déduction pour des années ultérieures.

Remarquons que le n° 53/127 du Com.I.R. 1992 indique que les uniformes, sans référence permanente de l'entreprise (badge amovible uniquement), des hôtesse dans les foires, bien qu'ils puissent être considérés comme des vêtements de ville, sont cependant assimilés à des vêtements professionnels spécifiques à condition qu'ils ne soient jamais portés en dehors de l'entreprise. Cela implique d'une part, que les hôtesse arrivent au travail en tenue de ville, se changent dans les locaux de l'entreprise, puis abandonnent leur uniforme lorsqu'elles rentrent à la maison et d'autre part, que tous les uniformes, y compris les vieux uniformes et modèles d'essai, soient conservés dans un local de la foire (question parlementaire n° 549 du 3 mai 1993 de M. de Clippele, *Bull.contr.* n° 731, p. 2817).

## **G. Avantages anormaux ou bénévoles**

### 1. DECISION ANTICIPEE

#### Décision anticipée n° 600.352 du 10 octobre 2006

Le SDA décide que, au sein d'un même groupe englobant les quatre sociétés concernées A, B, C, D, :

- a) les abandons de créance consentis par deux sociétés de droit français A et B au profit des deux filiales belges C et D ne seront pas considérés dans le chef de des deux filiales belges, comme un avantage anormal et bénévole visé aux articles 79 et 207 du C.I.R. 1992,
- b) l'abandon de créance de C au profit de D qu'elle contrôle à 100 % sera considéré comme une dépense déductible en vertu de l'article 49 du C.I.R. 1992 dans le chef de C et ne sera pas considéré comme un avantage anormal et bénévole visé aux articles 79 et 207 du C.I.R. 1992 dans le chef de D

et ce, sous les conditions résolutoires de retour à meilleure fortune introduites dans les conventions d'abandon de créances entre les sociétés françaises et les sociétés belges et les sociétés belges entre elles. L'augmentation des fonds propres de C et D qui en découle, se réalise aussi via une augmentation de capital par un apport de cash.

### 2. JURISPRUDENCE

#### **Remarque préalable**

A partir de l'exercice d'imposition 2008, une modification de l'article 26 du C.I.R. 1992 qui le subordonne à l'article 49 du C.I.R. 1992 est introduite par la loi-programme du 27 avril 2007 (*M.B.*, 8 mai 2007) de sorte que la question de la primauté de l'article 26 sur l'article 49 du C.I.R. 1992, évoquée dans le relevé jurisprudentiel qui suit, ne se poserait plus (au prix toutefois de la possibilité d'une double taxation économique qui serait ainsi pour la première fois expressément légalisée, malgré l'avis « assassin » du Conseil d'Etat).

### Jugement du Tribunal de première instance de Namur du 1<sup>er</sup> mars 2006

Pour le Tribunal, faute d'avoir correspondu à des prestations réelles dûment justifiées, les indemnités de gestion payées doivent être considérées comme un avantage anormal ou bénévole octroyé. Il faut donc admettre que la dépense rejetée sur pied de l'article 49 du C.I.R. 1992 est également concernée par l'article 26 du C.I.R. 1992.

Le Tribunal ajoute, sur le plan théorique, que l'article 26 du C.I.R. 1992 n'a pas de priorité sur l'article 49 du C.I.R. 1992 : au contraire, il fallait d'abord appliquer l'article 49 du C.I.R. 1992 pour que naisse la situation qui justifie l'application de l'article 26 du C.I.R. 1992. Ce dernier article a une force contraignante identique à celle de l'article 49 du C.I.R. 1992 : l'administration ne pouvait pas l'ignorer purement et simplement.

### Jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 16 juin 2006

À propos de management fees dont la réalité des prestations n'a pas pu être fournie, le Tribunal décide que les articles 26 et 49 du C.I.R. 1992 doivent être « nettement » distingués : le premier article concerne la détermination du bénéfice tandis que le second définit les frais qui peuvent être déduits de ce bénéfice au titre de frais professionnels. Les managements fees constituent des frais et doivent être appréciés sur base de l'article 49 du C.I.R. 1992. Lorsque la preuve de la réalité des prestations de management n'est pas fournie, les management fees ne sont pas déductibles et « il n'y a aucune raison de procéder à l'appréciation de ces « fees » au regard de l'article 26 du C.I.R. 1992.

### Jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 28 juin 2006

L'article 26 du C.I.R. 1992 requiert une taxation d'un avantage anormal ou bénévole, ce dont il n'est pas question dans le cas d'espèce, de sorte que le prétendu lien avec l'article 49 du C.I.R. 1992 n'est pas en cause.

### Arrêt de la Cour d'appel de Mons du 30 juin 2006

La Cour examine la problématique de frais de management payés par une société X à une autre société Y administrateur et dont l'administration refuse la déduction au motif que la réalité des prestations n'a pas été prouvée.

La Cour constate qu'il n'est pas interdit qu'une même personne physique soit à la tête de deux sociétés différentes et que ce fait n'empêche pas celles-ci de conserver des personnalités juridiques distinctes et autonomes. La gestion (par la société - administrateur) dont la société requérante a bénéficié établit le caractère professionnel des dépenses liées à la gestion (les managements fees).

Même si la structure mise en place a pour but de réduire la charge fiscale, elle doit être respectée sauf à prouver la simulation, ce qui n'est pas le cas.

La Cour ajoute qu'à supposer même que les prestations doivent être tenues pour fictives, les paiements effectués ne pourraient constituer que des avantages anormaux ou bénévoles consentis. La Cour ajoute que « s'il n'existe pas de principe général de droit prohibant toute double imposition, l'article 26, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 n'en constitue pas moins un cas d'exclusion légale de double imposition ». En application de cette disposition légale, les dépenses dont la déduction est rejetée, ne peuvent être ajoutées à ses bénéficiaires dès lors que les avantages consentis à la SA Y établie en Belgique interviennent pour déterminer les revenus imposables de celle-ci.

Même motivé laconiquement, cet arrêt permet d'affirmer que, même dans le cas où la preuve du caractère simulé de la convention de management pouvait être établi par l'administration, la Cour ferait primer l'article 26 du C.I.R. 1992 sur la simulation et sur l'article 49 du C.I.R. 1992.

#### Arrêt de la Cour d'appel de Liège du 26 septembre 2006

La Cour se prononce sur la question de la primauté ou non de l'article 26 sur l'article 49 du C.I.R. 1992 dans un litige sur des indemnités de gestion facturées par une société C à une société A et pour lesquelles il n'était pas prouvé que les prestations réelles constituaient bien la contrepartie des indemnités facturées.

La Cour d'appel réforme le jugement rendu par le Tribunal de première instance de Liège le 11 octobre 2004 (*F.J.F.*, N° 2005/258). La Cour constate que les conditions de déductibilité des charges prévues à l'article 49 du C.I.R. 1992 ne sont pas réunies. Elle constate que la personne physique, M. C, ayant effectué les prestations pour compte de la société C, n'était pas administrateur de cette société, mais bien de la société A dont les charges ont été refusées.

Pour la Cour, la seule circonstance que le sieur C était actionnaire majoritaire de la société C, laquelle détenait la quasi-totalité des parts de A, ne permet pas de justifier la facturation de notes d'honoraires pour des prestations qu'il a pu accomplir en qualité d'administrateur de A.

L'article 195 du C.I.R. 1992 est hors de cause puisque la société C n'était pas administrateur de la société A. La Cour ajoute que « d'ailleurs les rémunérations attribuées à C l'ont été non au titre de tantièmes, mais au titre de notes d'honoraires pour prestations accomplies ». La Cour décide que « la motivation du premier juge relativement à l'application de l'article 26 du C.I.R. 1992 est hors de propos, vu l'hypothèse soumise à la Cour qui doit être analysée sur base du seul article 49 du C.I.R. 1992 (v. notamment Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruylant, 1995, p. 102 à 106 et 127 ; v. aussi Appel Liège en cause Deckers, 26.04.2002, cité par l'État), ce que l'intimée [la société A] admet d'ailleurs en conclusions en en tirant des conséquences différentes sur base d'une argumentation non pertinente ». Enfin, la Cour estime que les dispositions des articles 50 du C.I.R. 1992 et 344 du C.I.R. 1992 ne doivent pas être examinées.

Dans ses conclusions additionnelles, l'État avait proposé de tenir compte d'un certain montant d'honoraires de gestion basé sur un taux horaire limité. La Cour refuse cette solution, car elle témoigne d'un subjectivisme que le législateur fiscal a précisément voulu éviter. Les charges sont refusées pour leur totalité : « *il appartenait à la société A d'établir la réalité et le montant des prestations à l'aide d'éléments contrôlables, et ce, au moment de la facturation* ».

#### Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 10 octobre 2006

L'État introduit un recours contre un jugement défavorable rendu par le Tribunal de première instance de Gand en date du 25 février 2004 concernant des prestations d'administrateur payées à une société. L'administration avait rejeté, sur la base de l'article 49 du C.I.R. 1992, les prestations facturées dépassant un montant annuel de +/- 6.200 €.

La Cour considère en l'espèce que le paiement des rémunérations d'administrateur n'avait aucun objectif économique, puisqu'aucune prestation n'a été effectuée en contrepartie, mais qu'il poursuivait exclusivement un but fiscal, à savoir, faire en sorte que des bénéficiaires d'une société bénéficiaire soient transférés vers une société déficitaire liée à la première.

Le versement des rémunérations d'administrateur ne s'inscrivait pas, compte tenu des circonstances

économiques, dans « l'ordre normal des choses », mais ne s'expliquait que par les liens d'interdépendance entre les deux sociétés. En l'occurrence, l'administration ne conteste pas que les rémunérations d'administrateur ont été soumises, dans le chef de la société bénéficiaire, aux impôts sur les revenus. La combinaison du rejet des rémunérations d'administrateur à titre de frais professionnels dans le chef du débiteur et de la taxation des mêmes rémunérations à charge du bénéficiaire, fait naître une double imposition, au sens visé à l'article 26, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992. L'administration ne pouvait donc pas décider que les rémunérations d'administrateur taxées dans le chef de leur bénéficiaire, seraient imposées aussi dans le chef de leur débiteur, par le biais de leur rejet à titre de frais professionnels.

(rem : il n'apparaît pas de l'arrêt « comment » les rémunérations ont été « soumises aux impôts » dans le chef de la société/administrateur puisque celle-ci était déficitaire ; sans doute, par application des articles 79 et 207 du C.I.R. 1992).

#### Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 31 octobre 2006

La Cour réforme le jugement rendu par le Tribunal de première instance d'Anvers le 2 septembre 2005 (*Le Courrier Fiscal*, n° 2005/657 ; *Act. Fisc.* n° 2006/12).

Le cas était le suivant.

Les administrateurs et actionnaires principaux (deux conjoints) d'une société exploitant une pharmacie acquièrent en 1999 la nue-propriété d'un appartement à Coxyde tandis que l'usufruit est acquis par la société pour une période de 12 ans. L'administration rejette les frais comptabilisés liés à l'usufruit (amortissement et frais généraux) en réfutant le caractère professionnel de ces frais.

Le Tribunal rappelle la jurisprudence de la Cour de cassation du 12 décembre 2003 (*F.J.F.*, Nn° 2004/131) concluant que les frais professionnels d'une société sont ceux inhérents à l'exercice de l'activité, c'est-à-dire ceux présentant un lien nécessaire avec l'activité sociale de la société. Le fait que l'objet social de la société ait bien été élargi en 1991 avant d'effectuer des opérations immobilières ne suffit pas : l'objet social élargi prévoit explicitement que les opérations immobilières effectuées par la société doivent être liées à son activité principale, à savoir l'exploitation d'une pharmacie.

Pour le Tribunal, il est certain que la société n'exploite pas l'usufruit de l'appartement d'une manière économique puisque l'appartement est mis gratuitement à disposition des administrateurs-actionnaires pendant la plus grande partie de l'année. Il n'est loué que de manière sporadique et exclusivement à des membres de la famille. De plus, après 12 ans, à la fin de l'usufruit, l'investissement total de la société sera définitivement perdu et les administrateurs-actionnaires seront pleins propriétaires sans aucune contre-prestation proportionnée. Ces constatations induisent indubitablement à ne pas pouvoir considérer l'acquisition de l'usufruit comme un investissement des liquidités de la société, mais plutôt comme l'attribution d'une libéralité en faveur des actionnaires majoritaires et administrateurs. Cette constatation suffit selon le Tribunal pour décider que les frais liés au droit d'usufruit n'ont pas un lien nécessaire avec l'activité sociale de la société.

Le fait que la mise à disposition gratuite de l'appartement constituerait une composante des rémunérations des administrateurs de la société (sous la forme d'un ATN) n'implique pas non plus que les dépenses relatives à l'appartement constituent des frais professionnels. La société ne fournit pas la moindre preuve qu'elle a bénéficié d'une juste contre-prestation en contrepartie des charges résultant de l'usufruit qui auraient été encourues dans l'intérêt des administrateurs-actionnaires.

La Cour d'appel réforme ce jugement.

La mise à la disposition de son dirigeant d'entreprise d'un immeuble par une société n'est pas

anormale. La mise à disposition doit être considérée comme un mode de rémunération alternatif et les frais qui y sont liés ne peuvent, en soi, être réputés non déductibles. Partant cependant sur une autre motivation, la Cour accepte de considérer que les amortissements de l'usufruit ont été rejetés parce que la mise à disposition de l'immeuble n'était pas la contrepartie de prestations réellement fournies. Il s'agit dans ce cas d'un avantage anormal ou bénévole visé par l'article 26 du C.I.R. 1992 qui ne peut être ajouté aux bénéfices propres de celui qui l'octroie lorsque l'avantage anormal est intervenu pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. La Cour en déduit que l'interdiction de double imposition prévue à l'article 26 du C.I.R. 1992 vaut également pour l'article 49 du C.I.R. 1992. L'imposition de l'avantage (ici sous forme d'un ATN) dans le chef des bénéficiaires exclut la non-déductibilité dans le chef de celui qui octroie l'avantage.

## **H. Avantages sociaux**

### 1. DECISION ADMINISTRATIVE

#### Fiscalité des assurances de soins de santé portant sur le remboursement des soins ambulatoires

Dans le contexte de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, l'administration a été amenée à réexaminer, suite à une demande d'Assuralia, les dispositions fiscales relatives aux avantages résultant d'engagements collectifs n'ayant pas pour but d'indemniser une perte de revenus.

Elle arrive à la conclusion que certaines positions administratives devaient être revues notamment, en ce qui concerne les assurances collectives de soins de santé.

Dorénavant, les avantages résultant pour les travailleurs ou les dirigeants d'entreprise de la prise en charge de cotisations patronales ou d'entreprise versées dans le cadre d'assurances collectives de soins de santé seront toujours exonérées dans le chef des bénéficiaires, soit sur pied de l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 20° du C.I.R. 1992 à titre d'avantage de toute nature, soit sur pied de l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 11° du C.I.R. 1992 à titre d'avantage social. Les prestations obtenues en exécution de ces engagements ne seront également plus imposées dans le chef des bénéficiaires.

Toutefois, en corollaire, les primes patronales ou d'entreprise, ne seront plus déductibles à titre de frais professionnels et ce conformément, soit à l'article 53, 21° du C.I.R. 1992, soit à l'article 53, 14° du C.I.R. 1992.

A toute fins utiles, un régime similaire s'appliquera, *mutatis mutandis* aux assurances collectives visant à couvrir exclusivement une incapacité physiologique et/ou économique sans lien avec une quelconque perte de revenus.

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux primes et prestations payées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004 nous apprend la circulaire n° Ci.RH.332/577.284 du 14 avril 2006.

Toutefois, compte tenu du fait qu'en ce qui concerne les assurances non visées à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 20° du C.I.R. 1992, il s'agit ici d'un changement de position administrative et de manière à permettre aux intéressés de prendre les dispositions qu'ils jugeraient utiles, le rejet de la déduction à titre de frais professionnelle sur pied de l'article 53, 14° du C.I.R. 1992 ne sera effectif que pour les primes payées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

#### Commentaire (emprunté à M. Yves Dewael)

##### *Les assurances « soins de santé » visées*

Les assurances de soins de santé peuvent être réparties en deux catégories : les assurances remboursant les frais d'hospitalisation et les assurances remboursant les soins ambulatoires. Ces assurances sont collectives ou individuelles.

Lorsque ces assurances ne sont pas destinées à indemniser une perte de revenus, un traitement fiscal favorable, dans le chef des bénéficiaires, leur est réservé à certaines conditions. Ce traitement favorable est la conséquence de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale (ci-après la « LPC ») qui a introduit un régime fiscal spécifique pour certaines assurances complémentaires dont les cotisations et primes sont prises en charge par l'employeur.

#### *Les assurances collectives conformes à la LPC*

Conformément aux articles 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 20<sup>o</sup> et 53, 21<sup>o</sup> du C.I.R. 1992, sont exonérées, dans le chef des bénéficiaires (qu'ils soient travailleurs ou dirigeants d'entreprise), les avantages résultant d'une assurance collective prise en charge par l'employeur qui n'ont pas pour but d'indemniser une perte de revenus et :

- qui ont exclusivement pour but de rembourser des frais médicaux relatifs à l'hospitalisation, à la journée d'hospitalisation, aux affections graves et aux soins palliatifs à domicile du travailleur ou du dirigeant d'entreprise et le cas échéant de tous les membres de la famille vivant sous le même toit ;
- qui ont exclusivement pour but de rembourser les frais spécifiques provoqués par la dépendance du travailleur ou du dirigeant d'entreprise ;
- qui prévoient exclusivement le versement d'une rente dans le cas où le travailleur ou le dirigeant d'entreprise est la victime d'une affection grave ;

Sont également exonérées les autres assurances de personnes ou engagements similaires qui répondent simultanément aux conditions suivantes :

- les contrats d'assurance ou les engagements peuvent être considérés comme un complément d'avantages attribués dans le cadre de la législation en matière de sécurité sociale ;
- les contrats et engagements ne peuvent prévoir que des versements pendant le contrat de travail des personnes précitées. Des périodes de suspension de contrat de travail sont toutefois également prises en considération.

La disposition légale prévoit ce qu'il faut entendre par : hospitalisation, journée d'hospitalisation, affections graves, soins palliatifs à domicile et dépendance.

A noter que l'assurance peut prendre la forme d'un engagement individuel à la condition qu'existe dans l'entreprise un engagement collectif accessible de manière identique et non discriminatoire aux travailleurs et dirigeant d'entreprise ou à une catégorie de ceux-ci.

#### *Conséquences pour l'employeur*

Comme le bénéficiaire n'est pas taxé sur les avantages qui résultent de la prise en charge par l'employeur, des cotisations ou des primes ni sur les prestations issues de telles assurances collectives, l'employeur **ne** peut **pas** déduire lesdites cotisations ou primes à titre de frais professionnels (modification de l'art. 53, 21<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 par la LPC qui prévoit que les cotisations et primes patronales visées à l'art. 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 20<sup>o</sup> ne constituent pas des frais professionnels. Cette disposition est applicable aux cotisations et primes payées en exécution d'engagements individuels conclus à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, aux cotisations et primes autres que celles visées ci-avant payées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004 et aux rentes viagères, rentes, indemnités, capitaux autres que ceux visés à l'art. 23, § 3, A, 6<sup>o</sup> de l'A.R. du 14 novembre 2003, valeurs de rachat de contrats d'assurance sur la vie, pensions et pensions complémentaires, payées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004).

En fait, la loi LPC permet de donner une assise légale (sous une disposition particulière) aux dispositions administratives antérieures. Par ailleurs, elle a défini plus clairement les prestations

couvertes en étendant le champ d'application de l'exonération.

### *Régime antérieur*

Dans le régime antérieur à la LPC, seules certaines assurances soins de santé collectives bénéficiaient d'un régime favorable. En effet, la liste administrative des avantages sociaux exonérés dans le chef du bénéficiaire reprenait (et reprend toujours à défaut d'actualisation) « les prestations résultant d'une police d'assurance du type « soins de santé » ou « hospitalisation » octroyant des prestations uniquement dans des cas exceptionnels (p. ex. maladie grave, accident ou intervention chirurgicale) ». De même, l'administration indiquait (Com.I.R. 1992, n° 38/27) que les primes d'assurance versées par une entreprise « au profit purement *individuel* de certains membres du personnel » constituent des avantages imposables dans le chef des bénéficiaires. Par ailleurs, elle prévoyait expressément (Com.I.R. 1992, n° 52/203) que les primes des assurances *collectives* « soins de santé » sont à reprendre en DNA au titre d'avantage social.

### *Les assurances collectives non conformes ou non visées à la LPC*

À côté de ces assurances soins de santé, il existe également des assurances collectives permettant le remboursement de soins médicaux en dehors d'une hospitalisation, d'une journée d'hospitalisation, etc. Ces assurances permettent, par exemple, le remboursement de soins de dentiste, de traitements thérapeutiques. On peut les qualifier d'assurances pour les « soins de santé ambulatoires ».

Avant les modifications introduites par la LPC, l'Administration considérait que les prestations versées par l'assureur sont imposables à titre d'ATN imposables dans le chef des bénéficiaires. Dans ce cas, ces primes sont déductibles dans le chef de l'employeur (voy., notamment, les questions parlementaires n° 227 du 25 avril 1986, *Bull.contr.* n° 655, p. 2562 ; n° 687 de M. Pieters du 9 mai 2001, QRVA, 2002-2003, n° 149, p. 18951 et n° 1136 du 8 novembre 2002 de M. D'hondt, QRVA 50, n° 151, p. 19319). Les indemnités sont imposables sans avoir égard au fait que l'intéressé ait subi ou pas une perte de revenus. En effet, ces indemnités se rattachent à l'activité professionnelle par le fait que l'employeur ou la société a conclu l'assurance, et pour laquelle il a payé les primes.

### *Les assurances visées par la demande d'Assuralia*

La demande d'Assuralia visait à savoir si les assurances « soins de santé ambulatoires » peuvent être traitées de la même manière que les assurances soins de santé « hospitalisation ».

L'Administration indique dans sa réponse que les assurances **collectives** (le mot est mis en gras dans la circulaire) de soins de santé pour les soins ambulatoires seront désormais considérées comme des avantages sociaux dans le sens des articles 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 et 53, 14<sup>o</sup> du C.I.R. 1992. Cela signifie que les avantages résultant de ces assurances seront considérés fiscalement comme des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires, mais que les primes y relatives ne sont pas déductibles dans le chef des employeurs.

Ainsi, *de facto*, le traitement fiscal des deux types d'assurances collectives de soins de santé est uniformisé, à l'avantage du bénéficiaire.

S'agissant d'un changement d'attitude (au regard des assurances collectives « soins de santé ambulatoires », voyez supra), ceci explique que l'administration postpose dans le temps les conséquences de la non-déduction des primes dans le chef de l'employeur. La non-déduction des primes doit être appliquée pour les primes payées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

### *Les assurances collectives « incapacité physiologique et/ou économique »*

La circulaire fait également état, « à toutes fins utiles » (la lettre d'Assuralia ne portait pas sur ce type d'assurance collective), qu'un régime similaire s'appliquera, *mutatis mutandis* aux assurances collectives visant à couvrir exclusivement une incapacité physiologique et/ou économique sans lien avec une quelconque perte de revenu. La portée de cette remarque est tout sauf claire. Elle mériterait quelques explications supplémentaires de l'administration.

Il est en tout cas rappelé que les cotisations et primes patronales versées en exécution d'un engagement collectif ou individuel qui doivent être considérées comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie sont déductibles comme frais professionnels par l'employeur (art. 52, 3°, b du C.I.R. 1992). Les prestations reçues par les bénéficiaires sont par contre imposables comme revenus professionnels même si ceux-ci n'ont subi effectivement aucune perte de revenus (voyez, par ex. pour les travailleurs, l'art. 31, al. 2, 4° du C.I.R. 1992).

## 2. DECISIONS ANTICIPEES

### Décision anticipée n° 600.112 du 13 avril 2006

Forment notamment un avantage social exonéré, les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle (art. 38, § 1<sup>er</sup>, 11°, c du C.I.R. 1992). Pour établir s'il s'agit d'un menu avantage ou cadeau d'usage, l'administration - sauf dans le cas de cadeaux accompagnant la remise d'une distinction honorifique ou qui sont attribués à la mise à la retraite ou à la prépension - prend comme référence un seuil de 50 EUR (circulaire du 16 décembre 2002). Toutefois, un montant supérieur peut également être admis, comme le montre une décision anticipée récente.

En l'espèce, la société X, filiale de la société Y, sera vendue dans le cadre d'une réorganisation à une autre société du groupe. Afin de témoigner sa reconnaissance pour les prestations fournies, Y veut remettre aux travailleurs de X un cadeau sous la forme d'un de ses propres produits ayant une valeur commerciale de vente de 280 EUR. Y souhaite savoir si ce cadeau peut être qualifié d'avantage social exonéré au sens de l'art. 38, § 1<sup>er</sup>, 11°, c du C.I.R. 1992. La Commission répond par l'affirmative.

Les travailleurs recevront un cadeau à l'occasion de la réorganisation du groupe, ce qui constitue un événement sans rapport direct avec leur activité professionnelle. La Commission estime qu'un cadeau d'une valeur de 280 EUR peut être considéré comme étant de faible valeur.

### Décision n° 600.071 du 4 juillet 2006

Le remboursement d'une prime payée par les membres du personnel à leur mutuelle dans le cadre d'une assurance hospitalisation ne peut pas être considéré comme une exonération à caractère social visé à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 11°, b) du C.I.R. 1992 et ne peut pas être exonéré, étant donné que cette assurance hospitalisation n'a pas été conclue par l'employeur au bénéfice de ses membres du personnel mais a bien été conclue par le membre du personnel lui-même. Par conséquent, le remboursement de la prime doit être considéré comme un avantage imposable au nom du membre du personnel, conformément aux dispositions de l'article 31, 2<sup>ème</sup> alinéa, 2° du C.I.R. 1992.

Cette décision est conforme aux travaux préparatoires de la loi LPC du 28 avril 2003 (Doc. parl., Ch.repr., 50° sess., 1340/007, p. 20) et au principe que le remboursement par l'employeur d'une dépense privée payée par l'employé constitue un ATN pour le montant remboursé audit employé.

## 3. JURISPRUDENCE

### Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 21 octobre 2005

Une société introduit, pour l'ex. d'imp. 1999, une réclamation contre sa propre déclaration et demande que le montant des DNA déclaré à titre d'avantages sociaux soit diminué de 3.408 € qui représentent le coût de chèques-repas. Ceux-ci n'ont fait l'objet d'aucune mention sur les fiches individuelles. La société argumente que ces chèques-repas doivent être considérés comme des ATN imposables dans le chef des bénéficiaires et donc le coût est alors déductible dans le chef de l'employeur. De plus, l'ATN dans le chef des bénéficiaires serait réduit à 0 puisque les bénéficiaires sont intervenus pour 1,09 € par chèque reçu.

Le Tribunal s'attache à la définition des avantages sociaux définis à l'article 38, § 1, 11° du C.I.R. 1992. Pour lui, de par la nature même du chèque-repas, l'avantage dans le chef du bénéficiaire est clairement évaluable.

Dès lors, comme l'avantage reçu par chaque bénéficiaire peut être déterminé individuellement, il n'est pas satisfait au *littera a*) de l'art. 38, 11° du C.I.R. 1992. Il est également évident pour le Tribunal qu'il n'est pas satisfait au *littera c*) dudit article : les chèques-repas ne sont pas attribués à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle. Les chèques-repas qui sont attribués sur base de conventions de travail collectives ou individuelles sont dus indépendamment de tout événement. De plus, comme ils sont attribués pour chaque jour de travail, il existe un lien direct entre l'activité professionnelle et le bénéfice de l'avantage.

Reste la question de savoir si les chèques-repas ont le caractère d'une véritable rémunération. Il est sûr que les chèques-repas doivent être considérés comme une rémunération et plus particulièrement comme un ATN au sens de l'article 36 du C.I.R. 1992 (e.a. Cass., 28 septembre 2001, [www.cass.be](http://www.cass.be)).

À défaut de base légale, il doit être décidé que c'est essentiellement sur base d'une interprétation administrative propre que les chèques-repas sont assimilés à un avantage social lorsque les conditions de l'article 19*bis* de l'AR du 28 novembre 1969 sont rencontrées.

Dans l'état actuel de la législation, le coût des chèques-repas doit être considéré comme un frais de personnel déductible dans la mesure où il est satisfait aux conditions de l'article 57 du C.I.R. 1992.

Le Tribunal décide que le chèque-repas représente dans le chef du travailleur un réel avantage (valeur nominale du chèque moins la participation du travailleur) qui doit être mentionné sur la fiche individuelle et le relevé récapitulatif conformément à l'article précité. Cependant, c'est avec raison, que la société objecte, que le fait que ces montants n'ont pas été repris est la conséquence d'une erreur en droit soutenue par une position officielle et publique de l'administration des contributions (voyez *M.B.* du 4 juillet 1999 « Avis aux employeurs »). La non-déclaration des montants étant faite sans aucune mauvaise foi, le Tribunal décide d'accepter la déduction des frais de chèques-repas.

### Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 24 mars 2006 (*inédit*)

Le Tribunal décide que les chèques-repas attribués à des travailleurs ont le caractère d'un avantage de toute nature ordinaire. Il en résulte que leur coût est déductible dans le chef de l'employeur.

L'administration fiscale estime que les chèques-repas qu'un employeur attribue à ses travailleurs sont des « avantages sociaux » (au sens de l'art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 11° du C.I.R. 1992), pour autant

que les chèques satisfassent aux conditions fixées en matière sociale pour ne pas être considérés comme une « rémunération ». Les chèques sont alors exonérés d'impôt dans le chef des travailleurs et leur coût pour l'employeur (différence entre la valeur nominale des chèques et l'intervention financière du travailleur) n'est pas déductible (art. 53, 14° du C.I.R. 1992).

Le 16 mai 2000, la Cour d'appel d'Anvers autorisa toutefois la déduction de l'intervention patronale dans le coût de chèques-repas qui ont le caractère d'avantages sociaux, mais la Cour de cassation rejeta ce raisonnement (Cassation, 28.9.2001).

Le Tribunal de première instance de Namur jugea alors, le 26 novembre 2003, que les chèques-repas ne sont pas des avantages sociaux (avec l'interdiction de déduction dans le chef de l'employeur qui y est liée), mais bien des avantages de toute nature ordinaires dont les coûts sont déductibles selon les règles normales (réciproquement, ils deviennent imposables dans le chef des bénéficiaires comme tout avantage de toute nature).

Le Tribunal de Bruxelles tient le même raisonnement dans un jugement du 21 octobre 2005 et dans celui-ci du 24 mars 2006.

Il estime, comme il l'avait dit précédemment, que les chèques-repas ne relèvent d'aucune des trois catégories d'avantages sociaux (tels que visés à l'art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 11°, a à c du C.I.R. 1992) :

- a) les avantages dont il n'est pas possible, en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires : en raison de la nature même des chèques-repas, l'avantage peut aisément être évalué ;
- b) les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle : comme le nombre de chèques que perçoit un travailleur est fonction du nombre de jours de travail, il existe bien un lien direct entre l'activité professionnelle et l'avantage perçu ;
- c) les avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération : selon le Tribunal, les chèques-repas ont effectivement le caractère d'une véritable rémunération. Le Tribunal rejette explicitement le renvoi par l'administration à la législation sociale. Il fait remarquer que la notion de « rémunération » est définie de manière circonstanciée dans le C.I.R. 1992. La législation fiscale n'autorise pas une interprétation dérogatoire basée sur la définition de la notion de rémunération dans d'autres branches du droit.

L'administration s'est alors référée aux conditions de son commentaire pour indiquer quand des chèques-repas ont le caractère d'un « avantage social » (Com.I.R. 1992 n° 53/204). Le Tribunal n'est pas convaincu :

- le fait que des chèques-repas ne peuvent être attribués « en remplacement d'une forme quelconque de rémunération » et qu'ils doivent être attribués « à tous les travailleurs ou à une catégorie déterminée » de travailleurs n'empêche pas, selon le Tribunal, que les chèques puissent être considérés comme une composante (supplémentaire) de la rémunération ;
- le fait que - pour limiter le montant de l'avantage attribué - l'intervention de l'employeur soit plafonnée tandis que celle du travailleur doit atteindre un minimum n'empêche pas qu'un avantage limité puisse être considéré comme une rémunération. Dans ce cas, il s'agit peut-être d'un « menu avantage », mais pour que pareil avantage puisse être considéré comme un avantage social (au sens de l'art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 11°, c du C.I.R. 1992), il faut qu'il ait été obtenu à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle. Ce qui n'est pas le cas pour le Tribunal ;
- le fait qu'un seul chèque-repas puisse être attribué pour chaque jour presté de cinq heures au moins n'est pas non plus une raison de ne pas considérer un chèque-repas comme une rémunération.

L'administration s'appuya alors sur l'arrêt du 10 mars 2004, dans lequel la Cour d'arbitrage a décidé que le traitement différent (au niveau de la déduction des coûts) entre les employeurs qui octroient des chèques-repas et ceux qui proposent un repas social au restaurant de leur entreprise n'est pas discriminatoire. L'administration se référait notamment au considérant selon lequel les chèques-repas « constituent pour ceux qui en bénéficient des revenus exonérés en vertu de l'article 38 (§ 1 al. 1) 11° du C.I.R. 1992 » (considérant B.2).

Mais le Tribunal n'y voit pas un « argument d'autorité » : la Cour d'arbitrage est liée par l'interprétation que le juge donne à la disposition à vérifier. Et la question préjudicielle (qui donna lieu à l'arrêt de la Cour d'arbitrage) portait de l'hypothèse que le chèque-repas est à considérer comme un avantage social.

Selon le Tribunal, dans l'état actuel de la législation, les chèques-repas ne constituent pas des avantages sociaux (exonérés), mais bien des avantages de toute nature (imposables), si bien qu'ils représentent une dépense déductible.

A remarquer que malgré l'absence de justification par le biais de fiches et de relevés récapitulatifs, le Tribunal autorise la déduction de l'intervention patronale dans le coût des chèques-repas car il n'y a pas de mauvaise foi dans le chef de l'employeur (puisque'il a considéré que l'avantage était inexistant) et l'administration prescrit elle-même que les chèques-repas (qui répondent aux conditions) ne doivent pas être mentionnés sur les fiches. En outre, il est établi que l'administration n'a jamais eu l'intention de taxer ces avantages dans le chef des travailleurs puisqu'elle les considérait comme des avantages sociaux conformément à sa propre position officielle.

#### Jugement du Tribunal de première instance de Hasselt du 14 juin 2006 (*inédit*)

Le Tribunal se penche lui aussi sur la question de la déduction de l'intervention patronale dans le coût de chèques-repas.

Il s'agit en l'espèce d'une entreprise de travail intérimaire qui renvoyait à la législation sociale sur base de laquelle elle était tenue de fournir des chèques-repas à ses travailleurs intérimaires au cas où l'entreprise (où elle envoie ses travailleurs intérimaires) attribue de tels chèques à son propre personnel. Par conséquent, l'attribution par l'entreprise de travail intérimaire de chèques-repas à ses travailleurs intérimaires ne pourrait pas avoir le caractère d'un « avantage social » (avec l'interdiction de déduction dans le chef de l'employeur qui y est liée ; art. 53, 14° du C.I.R. 1992), de sorte que les dépenses engagées pour les chèques sont déductibles.

Le Tribunal ne rejette pas cette approche *a priori*, mais demande à l'entreprise de travail intérimaire de prouver que les intérimaires concernés ont été « imposés » sur le montant des chèques-repas reçus. L'article 53, 14° du C.I.R. 1992 subordonne, en effet, la non-déductibilité de dépenses afférentes à des avantages sociaux à la constatation que l'avantage recueilli par le travailleur (un intérimaire, en l'occurrence) était exonéré dans son chef.

Comme l'entreprise de travail intérimaire n'a pas apporté la preuve que l'exonération dans le chef des intérimaires concernés n'a pas été accordée, la dépense reste non déductible, décide le Tribunal.

## **I. Libéralités**

### Arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 21 juin 2006

La Cour admet partiellement la déduction de cotisations payées au « Rotary Club ».

Ledit club, à l'instar de tout autre « club de services » permet de nouer des contacts et d'entretenir des relations qui peuvent être génératrices de revenus professionnels imposables. Selon la Cour, « le succès de tels clubs est dû, au moins partiellement, aux motifs mercantiles d'une partie de ses membres ». La Cour considère qu'il est toutefois raisonnable d'admettre (...) que l'adhésion n'est pas motivée intégralement par l'intention de se procurer des revenus professionnels. À défaut d'éléments concrets, la Cour décide que la part professionnelle est de 50 %.

### Commentaire

Le refus de déduction de ce genre de cotisations par l'administration est basé sur la réponse à une question parlementaire déjà ancienne.

Il avait été répondu à la question n° 134 du 16 septembre 1981 du Sénateur Pede que eu égard aux dispositions de l'article 44 du Code des impôts sur les revenus (ancien), ne sont déductibles des revenus professionnels que les dépenses ou les charges qui sont faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus, ce qui implique qu'elles doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité professionnelle.

Etant donné que les cotisations visées à des clubs du genre Rotary, Lions, Kiwanis, etc., ne sont pas inhérentes à la profession de ceux qui les paient, il n'est pas satisfait à la condition précitée, de sorte qu'il doit être répondu par la négative à la question posée (qui était de savoir si elles étaient déductibles). C'est aussi ce que dit le n° 53/41 du Com.I.R. 1992.

Plus récemment, le Ministre des Finances avait toutefois ouvert la porte à une déduction partielle -à justifier- en réponse à la question n° 86 du 6 novembre 2003 de Mme Pieters (B.Q.R., Ch.repr., 2003-2004, n° 018, p. 2506) qui relevait que dans son arrêt du 18 janvier 2002, la Cour d'appel de Mons avait estimé que les cotisations payées aux clubs de service étaient partiellement déductibles au titre de frais professionnels.

Même si le Ministre souhaite tout d'abord indiquer que dans la majorité des cas, la jurisprudence dispose encore toujours que les cotisations auxdits services club (Lions Club, Rotary, Kiwani, etc.), ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels pour le motif que les différentes cours se fondent notamment sur le fait que les membres de tels clubs s'engagent, par leur affiliation, à réaliser les objectifs de l'association, objectifs qui n'ont aucun lien avec l'activité professionnelle exercée par les membres, il indique que ce n'est que si le contribuable est à même de prouver à suffisance de droit, dans son propre cas, que les cotisations payées à un tel service-club ont bien dans une certaine mesure un rapport avec sa profession et sont faites en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, qu'il pourra déduire, dans la même mesure, ces cotisations à titre de frais professionnels.

Le Ministre indique aussi, en janvier 2004, qu'il a demandé à l'administration de préciser ses directives en ce sens.

## **J. Réductions de valeur et moins-values sur actions**

### 1. QUESTION PARLEMENTAIRE

Question parlementaire orale n° 12794 de M. Gustin du 9 novembre 2006  
(Ch.repr., sess. 2006-2007, CRI 51 COM 1079)

J'ouvre la séance par une question quelque peu technique qui concerne la réduction de valeur sur actions propres. Lorsqu'une société anonyme, une société en commandite par actions ou encore une SPRL acquiert ses propres actions ou parts dans les conditions prescrites par le Code des sociétés et qu'elle les conserve en portefeuille, l'opération doit être en principe fiscalement neutre tant que subsiste cette société.

En cas de réduction de valeur sur les actions ou parts propres acquises, ce régime de neutralité fiscale est mis en œuvre par l'article 186 du C.I.R. 1992, en vertu duquel la société est censée distribuer un dividende à concurrence du montant des réductions de valeur actées. Le montant du dividende compense ainsi le prélèvement sur les réserves taxées qui résultent de l'enregistrement de la réduction de valeur.

Afin que la neutralité soit complète, l'administration admet que cette réduction de valeur soit fiscalement déductible, par dérogation à la règle générale de l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup> du même Code. S'il en était autrement, il y aurait double imposition du même montant: d'une part, comme dividende à mentionner au cadre III de la déclaration fiscale, en vertu de l'article 186 du C.I.R. 1992, et d'autre part, comme dépense non admise à mentionner au cadre II de la déclaration, en vertu de l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup> du même Code.

Lorsque la législation comptable prescrit de reprendre la réduction de valeur au cours d'un exercice ultérieur, quel est le traitement fiscal de cette reprise?

Une reprise de réduction de valeur sur titres est, selon la règle, un bénéfice imposable. Il est cependant fait exception à cette règle lorsque la réduction de valeur n'est pas fiscalement déductible. Compte tenu du principe de neutralité fiscale du rachat d'actions propres, peut-on également admettre que lorsque la réduction de valeur sur actions ou parts propres est taxée en tant que dividende distribué, conformément à l'article 186 du C.I.R. 1992, la reprise de cette réduction de valeur n'est pas imposable?

Réponse

J'ai le plaisir de vous confirmer que dans l'hypothèse d'une reprise de réductions de valeur sur actions ou parts propres actée à l'époque suite à une dépréciation réelle, les dispositions de l'article 74, alinéa 2, 1<sup>o</sup>, deuxième tiret de l'A.R. du C.I.R. 1992 trouvent effectivement à s'appliquer, ce qui devrait aller dans le sens souhaité dans la question.

### 2. JURISPRUDENCE

Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 7 avril 2006  
(*inédit*)

L'administration impose en DNA un écart de change sur des actions enregistré dans le compte de résultats clôturé au 31 décembre 1998. Les actions en cause sont vendues au cours de l'exercice

suivant.

Pour le Tribunal, même si le compte utilisé est un compte 655 « écarts de conversion non réalisés », il s'agit véritablement d'une réduction de valeur sur des actions. Peu importe, de ce point de vue, que la réduction de valeur actée sur les actions ait trouvé sa source, selon les déclarations de la société, dans une dévaluation du rouble.

Les actions ou parts ne constituent en effet pas des actifs monétaires susceptibles, à ce titre, de donner lieu à la comptabilisation d'écarts de conversion en comptes de régularisation, avec possibilité de prise en charge de l'écart négatif de conversion sur une devise, suivant des règles totalement étrangères à celles qui gouvernent l'enregistrement des réductions de valeur proprement dites (voir, à ce propos, l'avis n° 152/1 de la Commission des normes comptables, *Bull. CNC*, n° 20, et l'avis n° 152/4, *Bull. CNC*, n° 23).

C'est donc à bon droit que le fonctionnaire taxateur a rejeté la déduction de la réduction de valeur litigieuse sur pied de l'article 198, alinéa 1<sup>er</sup>, 7° du C.I.R. 1992. La société dénonce enfin à tort le caractère discriminatoire de cette disposition fiscale, qui violerait les principes constitutionnels de l'égalité et de la non-discrimination.

## **K. Autres DNA**

### 1. DECISION ADMINISTRATIVE

En réponse à une lettre adressée au Ministre des Finances concernant le traitement fiscal à appliquer aux cotisations versées à la Fondation Rodin par les sociétés de l'industrie du tabac, celui-ci a répondu que, compte tenu des circonstances particulières dans lesquelles les contrats ont été conclus entre, d'une part, la Fondation Rodin, et d'autre part, les sociétés de l'industrie du tabac, les services de son administration estiment que les sommes versées conformément aux contrats tels qu'ils sont conclus actuellement, constituent des frais professionnels déductibles sur base de l'article 49 du C.I.R. 1992, dans le chef des sociétés de l'industrie du tabac.

Par la circulaire n° Ci.RH.243/570.641 du 27 janvier 2006, l'administration porte cette décision à la connaissance de ses fonctionnaires, pour information et gouverne, et attire l'attention sur le fait que la portée de cette décision se limite aux sommes versées dans le cadre des contrats actuellement en vigueur qui prennent fin en principe le 31 décembre 2007.

### 2. JURISPRUDENCE

Jugement du Tribunal de première instance de Mons du 24 mars 2005  
(*F.J.F.*, n° 2006/170)

Une SA a pris un terrain en location à Belle-Ile en Mer auprès de son administrateur délégué, pour un loyer symbolique d'un franc pour une durée indéterminée. Cette location a été consentie en vue de la construction, par la société et à ses frais, d'une maison de rapport destinée à être donnée en location à titre de maison de vacances. Il a été prévu que la société permettrait à son administrateur délégué de profiter de cette maison durant au moins un mois d'été pour un loyer fixé à un franc symbolique.

L'administration considère que cette convention était désavantageuse pour la société et refuse les frais exposés par elle à titre de frais liés à une résidence d'agrément (article 53, 9° du C.I.R. 1992).

Le Tribunal considère que la convention ne peut être tenue pour désavantageuse pour la société. En effet, la faculté obtenue de générer un chiffre d'affaires pendant onze mois, moyennant prise en charge des seuls frais de constructions et d'entretien, apparaît équilibrée par rapport à ce qu'elle consent à son administrateur. Par ailleurs, c'est en vain que le taxateur a entendu appliquer l'article 53, 9° du C.I.R. 1992, car les frais nécessités pour la construction et l'entretien de l'immeuble, sont avant tout nécessités par l'activité professionnelle de la société dans le domaine de la location immobilière. Ils doivent être considérés comme une charge supportée par la société « afin d'obtenir la jouissance du terrain qui lui permet de réaliser son chiffre d'affaires soumis à l'impôt.

Jugement du Tribunal de Première instance de Namur du 14 juin 2006  
(*Cour.fisc.*, 2006/15, p. 701)

Deux médecins (conjointes) constituent ensemble une société professionnelle dont ils sont tous les deux gérants.

Peu après la constitution, les conjointes vendent à la société l'usufruit de leur habitation privée pour une durée de 15 ans. La société paie une indemnité unique de 200.000 € pour l'acquisition de l'usufruit. Elle fait effectuer des travaux de rénovation dans l'immeuble.

L'immeuble continue à être habité par le couple après la cession de l'usufruit. La société le met gratuitement à la disposition des gérants. Le couple est imposé sur un avantage de toute nature. Pour l'évaluation de cet avantage, la partie privée de l'habitation est évaluée à 82 % de l'immeuble.

La société déduit à titre de frais professionnels les dépenses relatives à l'acquisition du droit réel sur l'immeuble (amortissements, frais de financement) ainsi que les dépenses d'entretien et de rénovation.

Le fisc refuse la déduction de ces frais car ces dépenses ne répondent pas aux conditions prévues aux articles 49 et 183 du C.I.R. 1992. En effet, l'acquisition d'un droit d'usufruit sur l'habitation n'est pas prévue dans l'objet social de la société et ne contribue en outre pas à l'acquisition de revenus (supplémentaires).

L'administration renvoie à cet égard à la jurisprudence de la Cour de cassation, qui a décidé que des dépenses ne peuvent être déduites à titre de frais professionnels que s'il est établi qu'elles sont inhérentes à l'exercice de l'activité professionnelle, c'est-à-dire s'il existe un lien nécessaire entre les dépenses et l'objet social du contribuable (Cass. 18 janvier 2001, *F.J.F.* N° 2001/220).

Selon l'administration, il n'est pas établi que l'acquisition de l'usufruit relatif à la partie de l'habitation utilisée à titre privé par les gérants de la société était nécessaire pour l'exercice de l'activité médicale. L'objet social de la société ne prévoit pas que des opérations relatives à des immeubles peuvent être effectuées.

Selon le fisc, la constatation que la société n'a obtenu aucun revenu imposable grâce à l'immeuble suffit pour rejeter la déduction à titre de frais professionnels des dépenses relatives à l'acquisition du droit d'usufruit sur l'habitation privée.

Le Tribunal n'est pas de cet avis. Selon lui, pour qu'une dépense soit déductible, il n'est pas exigé qu'il existe un lien entre la dépense qui a été effectuée et l'objet social de la société. Cette condition ne figure pas dans la loi fiscale.

Les dépenses relatives à des opérations qui ne sont pas prévues en tant que telles dans l'objet social de la société peuvent être déduites à titre de frais professionnels. Il suffit que ces dépenses aient un lien avec l'activité professionnelle (au sens le plus large). Lorsque des dépenses sont relatives à des opérations non mentionnées dans l'objet social du contribuable, il doit être établi, pour que ces dépenses puissent être déduites à titre de frais professionnels, que ces dépenses ont été engagées dans le but d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables.

Selon le Tribunal, cette condition est remplie en l'espèce. En effet :

- grâce à l'acquisition de l'usufruit sur l'habitation privée, la société s'est assurée l'utilisation et la jouissance de cette habitation;
- cette acquisition permet à la société de bénéficier de revenus immobiliers; ces revenus sont égaux à l'équivalent du revenu cadastral en cas d'utilisation du bien par la société ou aux loyers que la société perçoit si la société donne le bien en location;
- en ne louant pas le bien, la société a pu accorder un droit d'habitation à ses gérants et les rémunérer ce faisant (partiellement) pour leurs prestations (médicales).

Le fait que la société n'ait pas perçu de revenus effectifs suite à l'acquisition du droit d'usufruit et qu'elle ait mis l'habitation gratuitement à la disposition de ses gérants n'est pas relevant, selon le Tribunal.

### Commentaire

Par ce jugement, le Tribunal de Namur se démarque des derniers arrêts de la Cour de cassation. Celle-ci a en effet décidé que les dépenses faites par une société ne constituent des frais professionnels déductibles que lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de son activité professionnelle, c'est-à-dire lorsqu'elles ont un lien nécessaire avec son activité sociale (Cass., 18 janvier 2001, *F.J.F.* N° 2001/220 et *Le Courrier fiscal* 2001/232 et Cass., 19 juin 2003, *T.F.R.* 2004, n° 257).

Le tribunal suit la thèse doctrinale qui dit que l'exigence d'un lien nécessaire avec l'activité sociale n'est nullement prévue par l'article 49 du C.I.R. 1992. Le seul critère pour qualifier une dépense de frais professionnels déductibles est la relation entre la dépense en question et la possibilité d'obtenir ou de conserver des revenus imposables.

C'est aussi ce qu'a jugé le Tribunal de première instance de Liège le 20 septembre 2004 (le fait que la partie de la villa destinée à l'habitation ait été mise gratuitement à la disposition de ses gérants - qui avaient été imposés sur cet avantage - ne justifie pas un rejet des amortissements comptabilisés sur la villa ; *F.J.F.* N° 2006/54).

Mais ce n'est pas l'avis formulé le 2 septembre 2005 par le Tribunal de première instance d'Anvers (*Le Courrier fiscal* 2005/662) qui a décidé que les dépenses relatives à l'acquisition d'un droit d'usufruit sur un appartement situé à la côte, mis gratuitement à la disposition des gérants de la société, ne pouvaient pas faire l'objet d'une déduction à titre de frais professionnels au motif que les frais en cause ne présentent pas un lien avec l'objet social de la société puisque la société invoque mais n'établit pas que la mise à disposition gratuite du bien a pour but de rémunérer des prestations effectives des gérants.

L'administration est en appel du jugement namurois.

### Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 27 juin 2006

Une société dont l'exercice comptable court du 1<sup>er</sup> juin 1997 au 31 mai 1998 acquiert le 29 mai 1997 un terrain pour un prix de l'ordre de 207.000 EUR + frais d'acquisition de ± 28.000 EUR. Ces frais d'acquisition sont pris entièrement en charge au cours de l'ex. d'imp. 1998.

L'administration refuse la déduction des frais car cette comptabilisation est contraire au principe de l'annualité ; la société était tenue de comptabiliser la dette concernant les frais accessoires dans l'exercice comptable clôturé au 31 mai 1997. Le fait que les frais ont seulement été payés au cours de l'exercice comptable suivant (clôturé au 31 mai 1998) n'empêche pas que la dette existait déjà pour l'ex. d'imp. 1997.

La Cour est du même avis ; elle décide que l'article 49 du C.I.R. 1992 ne prévoit pas le choix de

l'exercice au cours duquel la charge peut être déduite (elle avait déjà décidé en ce sens le 5 octobre 2004 en réformant le jugement rendu par le Tribunal de première instance de Bruges qui avait jugé en faveur de la société ; *Act.Fisc.*, 2005/7). Selon elle, rien dans les travaux préparatoires de la loi du 28 mars 1955 (à l'origine du texte de l'article 44 du C.I.R. ancien devenu l'article 49 du C.I.R. 1992) ne permet de conclure que l'intention du législateur aurait été que le contribuable puisse choisir entre une déduction au moment où la dette est certaine et liquide et une déduction au moment où la dette est effectivement payée. La Cour considère que la société n'avait pas le choix.

### Commentaire

La Cour est constante avec elle-même et se rallie à la position administrative qui est que « *En vertu du principe de l'annualité de l'impôt, les frais justifiés par une facture qui n'aurait pas été comptabilisée au moment de sa réception ne peuvent plus être déduits à titre de frais professionnels de la période imposable ultérieure, au cours de laquelle est effectué le paiement de ces frais, lorsque ceux-ci se rattachent à la période imposable au cours de laquelle la facture a été reçue* » (réponse donnée à la question parlementaire n° 1088 du 15 mai 1998 de M. Hatry, *B.Q.R.*, Sénat n° 1-81 et, de manière moins explicite, réponse donnée à la question parlementaire n° 84 du 30 avril 1996 de M. Hatry, *B.Q.R.*, Sénat, n° 1-21).

Les frais doivent être déduits l'année où la dette certaine et liquide est née (quand il s'agit de contribuables qui tiennent une comptabilité régulière).

C'est aussi la théorie défendue par M. S. Van Crombrugge (cf. *Le Fiscologue* n° 679, 16 octobre 1998).

Cette position est pourtant critiquable.

L'article 49, alinéa 2 du C.I.R. 1992 dispose que « *sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serinent. Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles* ».

Ce texte semble clair et si c'est bien le cas, il n'est pas susceptible d'interprétation.

En fait, avant la loi de 1955, les frais étaient déductibles l'année au cours de laquelle ils étaient exposés et le législateur est intervenu pour confirmer la pratique administrative qui était à l'époque de les admettre dès qu'ils avaient acquis un caractère certain et liquide.

Cela ne veut donc pas dire qu'en procédant de la sorte le législateur aurait supprimé le choix. Aucune discussion n'a eu lieu sur le point de savoir si un choix était donné ou non au contribuable. Or la Cour se base justement sur cette absence de discussion pour décider qu'il faut en conclure que ce choix n'est pas donné ! Etonnante interprétation, n'est-il pas ? (en plus quand il n'y a pas matière à interprétation !).

La doctrine reste nuancée sur la question. M. Kirkpatrick considère que le contribuable peut à son choix comptabiliser la dépense dès l'année où la dette est née et la déduire dès ce moment, ou ne la comptabiliser et ne la déduire que l'année du paiement (« Examen de jurisprudence 1968-1982, Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1985, p. 637). Même avis de M. Nemery de Bellevaux (note sous Cass., 20 novembre 1974, *J.D.F.*, 1975, p.28).

### Jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 28 juin 2006

Une imprimerie se voit refuser la déduction des frais de participation de son administrateur et d'un co-pilote au rallye Paris-Dakar. La société prétend que cette participation de son administrateur a eu un important impact publicitaire.

Selon le Tribunal, cette affirmation n'est pas confirmée par les articles de presse déposés par la société et qui vantent essentiellement les mérites personnels de l'administrateur.

En effet, le fait qu'il soit présenté comme un imprimeur bruxellois n'est qu'accessoire dans le contexte sportif de ces articles et ne permet pas, à défaut d'autres éléments, de démontrer l'impact [publicitaire] que cette participation du dirigeant d'entreprise au rallye en question aurait eue.

Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 16 janvier 2007

(renseigné sur Fisconet)

Lors de l'assemblée générale, il est décidé de prendre une rémunération d'administrateur à charge de l'exercice écoulé. Cette rémunération est actée via un compte de régularisation du passif (charge à imputer) et est portée en diminution du résultat. La date de la mise en paiement doit encore être fixée ultérieurement par le conseil d'administration.

Selon l'administration, il s'agit en l'espèce d'une réserve imposable. Il n'est pas question d'une dette certaine et liquide, mais plutôt d'une dette conditionnelle, étant donné que l'approbation effective des administrateurs est requise lors d'une décision ultérieure.

La question est donc de savoir si la décision de l'assemblée générale de prendre en charge une rémunération d'administrateur, dont la date d'attribution doit encore être fixée par le conseil d'administration, peut (ou non) être considérée comme une attribution et une charge déductible fiscalement.

La Cour considère que non, parce qu'il n'est pas encore question de mise en paiement ou d'attribution.

La Cour rappelle qu'une charge est déductible fiscalement aussitôt qu'elle est payée ou aussitôt que la dette à laquelle elle correspond a acquis un caractère certain et liquide et est comptabilisée comme telle, malgré qu'elle n'a pas de lien avec les revenus qui ont été perçus au cours de la même période imposable (Cass., 22.12.1964, Pas., 1965, I, p. 413 ; Cass. 17.12.1970, Arr. Cass., 1971, p. 397). La Cour rappelle ensuite les principes comptables présidant à l'utilisation des comptes de régularisation qui permettent d'établir un « lien organique » entre les charges et les revenus d'une période déterminée. En principe, le régime des comptes de régularisation doit aussi trouver à s'appliquer pour la détermination du bénéfice fiscal.

La Cour ajoute qu'en matière de frais professionnels, la loi fiscale déroge toutefois au principe comptable de concordance. L'obligation d'imputer les charges au bon exercice comptable malgré la date à laquelle le paiement à lieu ne correspond pas à l'article 49 du C.I.R. 1992. Partant du principe de l'annualité, la loi fiscale permet aussi la déduction de ces frais dès qu'ils ont été réellement payés (article 49, 2<sup>ème</sup> alinéa du C.I.R. 1992). La Cour se range à l'avis d'une partie de la doctrine : « *en raison du principe fiscal de légalité, le contribuable a droit à la déduction immédiate des charges qu'il a réellement payées, sans que le fisc puisse faire appel aux dispositions des comptes annuels pour refuser (partiellement) cette déduction* » (Claude Chevalier, Vademecum Vennootschapsbelasting, 2006, Bruxelles, Larcier, p. 76-77).

La Cour décide ensuite qu'il y a attribution d'une rémunération à partir du moment où le bénéficiaire peut en disposer. La jurisprudence a considéré que l'inscription d'une rémunération au crédit du compte courant du dirigeant d'entreprise avec son accord équivaut à un paiement (Liège, 5 mars 1997, *F.J.F.*, N° 97/158). Ce n'est pas le cas en l'espèce : l'AG a expressément décidé qu'il n'y a aucune mise en paiement ou attribution.

## V. CADRE III : DIVIDENDES DISTRIBUES

### 1. DECISIONS ANTICIPEES

#### Décision n° 500.294 du 16 juin 2006

La fusion par absorption du holding SPRL A par la société d'exploitation SA B, où la SA B acquiert ses propres actions en tant que principal élément d'actif et procède ensuite à la destruction de ces actions, ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. L'article 264, 1<sup>er</sup> alinéa, 2° du C.I.R. 1992 (exonération de PrM) ne s'applique pas, étant donné que l'opération de fusion ne s'effectue pas de manière fiscalement neutre conformément à l'article 211, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992.

Pour obtenir l'accord, les demandeurs invoquaient le renforcement de la structure financière de la société B. Le SDA n'accepte pas ce motif. Il constate que la SA B reprendra les dettes de la SPRL A et subira une moins-value sur les actions de A laquelle sera prise en charge via le compte de résultat. En outre, le principal élément d'actif de A (la participation dans B) sera détruit après la fusion. On peut estimer que le SDA n'accepte pas les opérations dans lesquelles le but principal consiste à mettre à charge de l'absorbante les charges d'intérêts de l'absorbée.

L'importance d'obtenir un ruling dans le cas présenté n'est pas celui d'une éventuelle taxation de l'opération de fusion à l'I.Soc. En effet, la taxation de l'opération (par application du régime de liquidation) amènera à constater une éventuelle plus-value sur les actions B détenues par A. Comme il s'agit d'actions et, si c'est le seul actif, la plus-value qui sera comprise dans le boni de liquidation sera exonérée en vertu de l'article 192 du C.I.R. 1992 (plus-value réalisée sur actions). La base imposable à l'I.Soc. dans le chef de A sera de zéro. Le problème se pose au niveau du Pr.M. à retenir (depuis 2004) sur le boni de liquidation car l'opération est effectuée en dehors du régime d'exonération et également en raison du Pr.M. sur le boni d'acquisition sur actions propres à déclarer par B lors de l'acquisition de ses propres actions. Le Pr.M. sur le boni de liquidation sera en principe imputable dans le chef de la société absorbante.

#### Décision n° 600.230 du 27 juin 2006

La SA A a une activité immobilière en Belgique et une activité du même type en France au moyen d'un établissement stable. Par une scission partielle, l'activité immobilière belge est apportée à une nouvelle société. Le SDA accepte que la scission partielle réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Le SDA indique que l'opération aura une influence positive sur la solvabilité de la nouvelle SA B vu que les immeubles (apportés) sont principalement financés au moyen des fonds propres et qu'aucune dette n'est scindée.

### 2. REQUALIFICATION D'INTERETS D'AVANCES EN DIVIDENDES

A l'origine, la notion d'avance comprenait toutes les sommes mises à la disposition d'une société quelle que soit la qualification qui était donnée. Elle comprenait donc également la créance assortie d'un intérêt résultant d'une vente.

La nouvelle définition de l'avance introduite à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1997 est plus restreinte puisqu'une créance sur une société n'a pas nécessairement pour origine un « prêt d'argent ». Le mot « créance » qui est remplacé par celui de prêt, implique un rapport contractuel. **Pour que la requalification s'applique, le prêt doit porter sur de l'argent.** Toute la question est de savoir si la

requalification peut s'appliquer aux comptes courants créditeurs dont l'origine n'est pas un versement de fonds à la société.

L'interprétation de cette notion de « prêt d'argent » suscite cependant quelques polémiques. Pour une partie de la doctrine, le contrat de prêt d'argent est un contrat réel impliquant une transmission de fonds (selon l'art. 1982 C.C., le « prêt » n'existe que lorsqu'il y a eu « tradition réelle » de la chose).

L'administration a fait connaître sa position en la matière via la circulaire n° Ci.RH.231/543.949 du 11 janvier 005.

S'appuyant sur la réponse à la question parlementaire n° 1427 du 25 juin 998 (Pieters, Q.R., Chambre, sess. 1998-1999, n° 166, p. 22308, l'administration estime que la notion de « prêt d'argent » peut difficilement être expliquée autrement qu'au sens de l'article 1895 du Code civil, étant donné que :

- la notion de « prêt d'argent » n'est pas définie dans le C.I.R. 1992 et elle n'apparaît qu'à l'article 18, alinéa 2 du même Code ; la notion de « prêt » n'est pas non plus définie dans le C.I.R. 1992 ;
- la terminologie utilisée audit article 18, alinéa 2 du C.I.R. 1992 (« prêt d'argent » - « geldlening ») est pratiquement la même que celle de l'article 1895, alinéa 1<sup>er</sup> du Code civil (« prêt en argent » - « lening van geld »).

Vis-à-vis des comptes courants, l'administration estime que, quand le contribuable nie l'existence d'un prêt d'argent, l'administration doit, le cas échéant, démontrer que l'intérêt porte sur un tel prêt.

Pour mettre en évidence l'existence d'un contrat de prêt d'argent, il convient d'établir que la créance détenue sur la société réunit les caractéristiques d'un tel contrat. A cet égard, c'est avant tout l'intention des parties qui prévaut et l'administration n'est pas liée par la qualification qu'elles donnent au contrat. Pour chaque cas, il s'agit d'examiner, au vu des éléments du dossier, si l'opération connue et ayant donné naissance à la dette dans le chef de la société (par ex. acte de vente) est assortie d'un acte de prêt d'argent, tenu secret.

Le fait, pour un administrateur d'une société, de mettre des fonds à la disposition de celle-ci via un compte courant donne naissance à une convention de créance de prêt d'argent, même si en l'espèce aucun acte formel écrit n'a été rédigé (question n° 29 du 30 mars 1992, Bril, *Bull.contr.*, n° 721 ; Gand, 31 mars 1999, affaire 1994/FR/91 ; Anvers, 5 septembre 2000, affaire 1996/FR/309).

La requalification pourra intervenir dès lors que les intérêts sont produits par toute somme d'argent mise à disposition de la société et dont elle a le libre usage.

Selon l'administration, les pratiques suivantes peuvent révéler l'existence d'un « prêt d'argent » :

- des modalités de paiement en argent d'un prix quelconque, convenues entre les parties, qui sont telles qu'elles traduisent la mise en place d'une véritable formule de financement (ex. : achat par la société d'une clientèle pour un prix payable en ou dans 20 ans, avec attribution d'intérêts) ;
- le non-respect d'échéances de paiement par la société et l'absence de recours exercé par le créancier pour recouvrer sa créance échue ;
- la vente d'un bien quelconque à la société, lorsque aucun délai n'est fixé pour le paiement du prix ou lorsque le délai de paiement est anormalement long.

### 3. JURISPRUDENCE

#### Jugement du Tribunal de première instance de Mons du 12 janvier 2006 (*F.J.F.*, n° 2006/284)

Lorsque l'administrateur d'une SA dispose d'une créance sur une société, suite à la vente à celle-ci d'un immeuble, et que, dans l'acte authentique de vente, les parties ont conventionnellement considéré le crédit consenti comme un prêt tout en prévoyant l'obligation pour la société de comptabiliser la dette qui en résulte, l'administration est fondée à se prévaloir, en l'absence de preuve d'une erreur *in negotium*, de la qualification donnée à l'opération par les parties pour requalifier en dividendes les intérêts versés par la société.

Dans le cas d'espèce, l'acte notarié précisait que le prix était payable à la première demande du vendeur par tranches de 500.000 BEF minimum et qu'un intérêt était exigible au taux de 0,55 % par mois et était payable en fin d'année. Le juge estime que par les stipulations conventionnelles, les parties au contrat ont entendu soumettre l'opération aux prescriptions régissant le prêt de consommation.

#### Jugement du Tribunal de première instance de Namur du 14 juin 2006

Le Tribunal maintient sa position du 24 novembre 2004 (*Le Courrier Fiscal*, 2005/240 ; *Fisconet*, N1 04/3 ; *F.J.F.*, n° 2005/99 ; *Bull.Fisc.*, n° 2005/6, p. 21) et rejette une nouvelle fois l'interprétation administrative de l'application des règles de requalification d'intérêts en dividendes. Le « seul avantage financier » dont la société bénéficie de la part de son médecin/gérant « est le délai de remboursement dont elle profite pour s'acquitter (du prix de vente) ». Certes, ce délai lui a permis d'affecter des fonds à d'autres charges, mais il s'agit alors de ses fonds propres et non de fonds empruntés !, constate le Tribunal. Par conséquent, il ne saurait être question d'une mise à disposition de fonds comme dans l'hypothèse d'une ouverture de crédit en compte courant consentie par un organisme bancaire, qui suppose que le crédité puisse disposer de fonds mis à sa disposition.

Le Tribunal ajoute que le seul fait de l'inscription de la créance en compte courant n'est pas susceptible de modifier sa nature juridique

#### Jugement du Tribunal de première instance de Namur du 18 octobre 2006

Un chirurgien vend ses activités à une société dont il est le gérant. Le prix de vente est enregistré sur le compte courant du gérant, sur lequel des intérêts sont dus par la société. L'administration fiscale requalifie les intérêts en dividendes sur la base de l'article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 4° du C.I.R. 1992, invoquant qu'il s'agit en l'occurrence d'un prêt d'argent. Le Tribunal considère que, l'inscription de la créance en compte courant n'attribue pas automatiquement à la créance la qualification de prêt d'argent au sens de l'article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 4° du C.I.R. 1992.

Le Tribunal cite (J.P. Magremanne, « Requalifications des intérêts en dividendes et des revenus immobiliers en rémunérations de dirigeant d'entreprise », *R.G.F.*, février 1997) qui met en évidence ce qui paraît être le critère essentiel permettant de distinguer ce qui, pour l'application de l'article 18 du C.I.R. 1992, constitue un prêt d'argent de ce qui ne l'est pas. Il écrit en effet que : « *Dès l'instant, où le droit de se servir de l'argent est le but principal poursuivi par les parties, il y a prêt et non dépôt. C'est la raison pour laquelle les dépôts en banque (dépôts à vue/ à terme, en compte courant) sont considérés comme des prêts de consommation. De tels dépôts entrent dès lors dans le*

*champ d'application de la requalification* ». Cette observation, tout à fait pertinente, permet d'affirmer que l'opération réalisée par la société n'était certainement pas, au départ, un prêt d'argent : il s'agissait bien, dans le chef de la société, de l'achat de droits corporels et incorporels, contre paiement d'un prix différé. Il n'était strictement pas question, à ce moment, de mettre à la disposition de la demanderesse une somme d'argent, dont elle aurait eu le droit de se servir à tel usage que bon lui semblerait.

#### Jugement du Tribunal de première instance de Bruges du 7 novembre 2006

Un prêt est accordé à une société par des dirigeants d'entreprise qui prévoit que les intérêts sont payables annuellement au 1<sup>er</sup> avril.

L'administration estime que la requalification intervient lors du paiement des intérêts et elle requalifie en dividendes, pour l'exercice d'imposition 1993, les intérêts payés le 1<sup>er</sup> avril 1992 (couvrant la période du 1<sup>er</sup> avril 1991 et le 31 décembre 1991).

Le Tribunal n'est pas de son avis.

La requalification des intérêts (déductibles) en dividendes (non-déductibles) s'impose dès que les intérêts « ont acquis le caractère de dette certaine et liquide et ont été déduits à titre de charge professionnelle » (et ont donc été déduits de la base imposable de la société). La requalification ne peut pas se fonder sur les intérêts payés mais sur les intérêts pris en résultat. Comme la requalification en cause a porté sur des intérêts actés comme frais professionnels pour l'exercice comptable 1991, requalifié en dividendes pour l'exercice d'imposition 1993, la cotisation est arbitraire et nulle.

#### Arrêt de la Cour de Cassation du 16 novembre 2006

(R.T.F.B. 2006/Numéro 3, pp. 37-55)

Une société acquiert de son principal actionnaire un immeuble et des actifs incorporels dont une partie du prix fait l'objet d'une convention de mise à disposition des fonds à la société moyennant un intérêt.

La Cour d'appel de Liège avait décidé qu'elle est tenue par la lettre du texte et que la notion de « prêt d'argent » doit, à défaut de définition propre dans le cadre de la loi fiscale, être entendue dans le sens donné par le droit commun.

La Cour souligne que le Ministre des Finances a d'ailleurs reconnu, en réponse à une question parlementaire, que la terminologie de la loi fiscale est « pratiquement la même que celle de l'article 1895, alinéa 1<sup>er</sup> du Code civil » (qui utilise la notion de « prêt en argent »). La Cour en déduit que la notion de « prêt d'argent » ne peut être étendue, en dépit de la volonté exprimée dans les travaux préparatoires, à des opérations « réalisées dans le cadre d'un compte courant ». Elle conclut que l'administration a indûment appliqué le régime de requalification à la créance inscrite en compte courant (Liège, 25 mars 2005, F.J.F., n° 2005/225).

La Cour de cassation donne toutefois tort à la Cour d'appel.

De manière très lapidaire, elle décide que « *les termes "prêt d'argent" [au sens de l'article 18, al. 2 du C.I.R. 1992], peuvent revêtir la forme d'une inscription au compte courant de l'actionnaire ou de la personne qui exerce un mandat ou des fonctions qui y sont visés* ».

Dès lors, l'arrêt [de la Cour d'appel de Liège], qui considère que ces termes ne peuvent être étendus « aux opérations réalisées dans le cadre d'un compte courant » et décide par ce motif que l'Administration était sans droit à requalifier les intérêts en dividendes, viole l'article 18 du C.I.R. 1992.

La décision de la Cour de cassation implique que, si toute inscription en compte courant n'est pas un prêt d'argent, le solde non payé d'une vente pourrait être qualifié en un prêt d'argent si ce solde a fait l'objet d'une mise à disposition de fonds, comptabilisé en compte courant. Autrement dit, ce n'est pas parce qu'une somme est inscrite en compte courant que la convention sous-jacente ne pourrait pas être un prêt d'argent.

La décision prise par la Cour de cassation a été vivement critiquée ou nuancée par la doctrine. Ainsi, il a été considéré que pour pouvoir conclure à l'existence d'un prêt d'argent, la Cour aurait dû : i) soit constater l'existence d'une simulation, ce qui l'aurait alors autorisé à faire prévaloir la volonté réelle des parties par rapport à leur volonté déclarée ; ii) soit constater, *de facto*, la réunion de l'ensemble des éléments constitutifs du contrat de prêt, en ce compris la remise effective des fonds à l'emprunteur (Voy. Roland Forestini, « L'article 18, 4° du C.I.R. 1992 et la problématique de la requalification des intérêts en dividendes ou quand Napoléon et Portalis se retournent dans leur tombe », R.T.F.B. 2006/Numéro 3, pp. 37-55). Dans le cas d'espèce, le recours à la simulation serait impossible puisque l'opération est une vente non simulée d'actifs à une société contre le paiement d'un prix déterminé qui n'a pas ou pu être payé directement.

Il a également été souligné que la Cour de cassation n'a pas rejeté, dans son arrêt, l'interprétation de la notion de prêt d'argent conforme au droit civil et que, dès lors, la requalification nécessite que l'inscription en compte courant résulte effectivement d'un prêt d'argent au sens de l'article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 4° du C.I.R. 1992, ce qu'il appartient toujours à l'administration de démontrer (Voy. M. Eloy, « Prêt d'argent et compte courant », *R.G.F.*, n° 2007/1).

#### Arrêt de la Cour d'appel de Mons du 22 septembre 2006

(n° 1998/FI/198 ; *Fisconet* BE, 06/3)

Pour la Cour, l'on ne peut qualifier de distribution de dividendes ordinaire le rachat [d'actions propres] à certains actionnaires, et non à l'ensemble de ceux-ci, d'une proportion de leurs actions, différente en chaque cas. Comme les droits respectifs des actionnaires n'ont pas été traités de manière similaire, les opérations de rachat n'ont pas les effets d'une distribution de dividendes ordinaires. Comme le régime est explicitement organisé par le code des impôts, il ne paraît pas, sauf circonstances particulières, être susceptible de requalification sur pied de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992. Subsidiairement, la Cour conclut que l'administration fiscale ne démontre aucune simulation.

#### Jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 6 mars 2006

(*Cour.fisc.*, 2006/17, p. 749)

*constitution d'une nouvelle société - dissolution de l'ancienne société - requalification du boni de liquidation - dividendes - précompte mobilier*

Les actionnaires d'une société active dans le secteur de la construction constituent le 19 octobre 1995 une nouvelle société. La société nouvellement constituée porte une dénomination sociale quasi identique à la société existante, a le même objet social et est établie à la même adresse.

La nouvelle société reprend le matériel et le personnel de l'ancienne société. Dans l'attente de l'attribution d'un numéro d'enregistrement en tant qu'entrepreneur, l'ancienne société facture les travaux exécutés par la nouvelle société. L'ancienne société est dissoute le 27 mars 1997.

Après la mise en liquidation, le liquidateur de la société dissoute distribue d'importants dividendes de liquidation aux actionnaires. Aucun précompte mobilier n'est retenu sur ces distributions.

L'administration est d'avis que la dissolution et la liquidation de l'ancienne société n'ont été réalisées que dans le seul but de permettre aux actionnaires de bénéficier d'un avantage fiscal. La mise en liquidation a permis aux actionnaires de recevoir les réserves de la société en exonération de précompte mobilier. Selon elle, la dissolution de la société existante et la constitution de la nouvelle société peuvent être considérées comme une simple distribution de réserves à l'occasion de laquelle le précompte mobilier est dû.

Le fisc invoque les considérations de fait suivantes :

- la dissolution de l'ancienne société a suivi la constitution de la nouvelle société ;
- les deux sociétés sont établies à la même adresse ;
- la dénomination des deux sociétés diffère à peine ; selon les services de taxation, l'intention a manifestement été d'attirer l'attention des clients et des fournisseurs sur le fait que les activités de l'entreprise se poursuivaient ;
- les actionnaires et le gérant des deux sociétés sont les mêmes personnes ;
- la nouvelle société a repris le matériel et le personnel de la société existante ;
- les deux sociétés ont le même objet social ;
- l'ancienne société a facturé les prestations de la nouvelle société dans l'attente de l'attribution d'un nouveau numéro d'enregistrement ;
- les factures de l'ancienne société ont été payées au compte de la nouvelle société.

Il déduit de ces constatations qu'il apparaît clairement que les parties n'ont jamais eu l'intention de mettre un terme aux activités de la société existante et que la dissolution n'a été décidée que dans le but d'éluder l'impôt.

La société dissoute conteste cette thèse (via son liquidateur). Elle invoque qu'elle a accepté toutes les conséquences de sa dissolution et souligne que le fisc n'a aucunement établi que la société aurait uniquement recherché un avantage fiscal via sa dissolution.

Devant le Tribunal, le fisc répète qu'il ressort de l'ensemble des constatations effectuées par les services de taxation que la dissolution de l'ancienne société et la constitution de la nouvelle société démontrent l'existence d'une continuité économique de l'entreprise. A aucun moment, les parties concernées ne se sont soucies de la distinction entre les personnes morales. Il ressort par contre du dossier que le but de l'ensemble des opérations était d'éviter le précompte mobilier sur les réserves existantes.

Le tribunal rejette cette thèse. Selon lui, une application correcte de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 exige que le fisc établisse que l'opération (ou l'ensemble des opérations) dont l'administration refuse de tenir compte avai(en)t pour but d'éluder l'impôt. Le Tribunal est d'avis que les services de taxation n'ont pas apporté cette preuve en l'espèce ; les preuves apportées sont en tout cas insuffisantes. L'administration ne distingue pas ou peu la cause à prouver (éluder l'impôt) et les conséquences de fait qu'elle en tire.

Les preuves sont insuffisantes pour les raisons suivantes :

- l'administration n'a pas vérifié s'il existait une cause particulière justifiant la constitution de la nouvelle société ;
- l'administration n'a pas vérifié comment et quand les réserves de la société existante ont été constituées et dans quelle mesure la constitution des réserves a ou non précédé la constitution de la nouvelle société ;
- l'administration n'a pas vérifié quand et de quelle façon la reprise du personnel et du matériel s'est effectuée ;
- l'administration n'a pas non plus contrôlé si les règles prévues par le droit des sociétés qui doivent être suivies en cas de dissolution d'une société (rapports du gérant et de l'expert-

comptable ; actuel 181 du C.Soc.) ont été respectées.

Selon le Tribunal, il ressort uniquement du dossier que le contribuable pouvait apparemment difficilement s'accommoder de l'existence de personnes morales distinctes puisqu'il ne faisait que peu de distinction sur le plan des affaires (facturation et comptes) entre les intérêts de l'ancienne et ceux de la nouvelle société.

Cette constatation ne permet cependant pas de considérer avec une sûreté raisonnable que la constitution de la nouvelle société, la poursuite progressive des travaux via la nouvelle société et finalement la dissolution de l'ancienne société ont été réalisées dans le but ou dans le seul but d'échapper au précompte mobilier sur la distribution des réserves existantes au moment de la constitution de la nouvelle société.

Selon le tribunal, il ne peut pas être déduit du seul fait que les faits constatés peuvent paraître à tout le moins étranges et ne paraissent pas avoir été justifiés par un objectif quelconque, que le but ou le seul but des opérations aurait été d'éluder le précompte mobilier.

Le Tribunal décide que les services de taxation n'ont pas apporté la preuve de la volonté d'éluder l'impôt qui est nécessaire pour justifier l'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992. Partant, la cotisation querellée a été établie sur une base imposable arbitraire et doit dès lors être annulée.

## **VI. CADRE IV : DETAIL DES BENEFICES**

### **A. *Éléments du résultat sur lesquels s'applique la limitation de déduction***

#### **1. RAPPEL DES NOUVELLES DISPOSITIONS LEGALES**

**A partir de l'ex. d'imp. 2004, avant de pratiquer les opérations de ventilation du résultat** et de déduction de certains éléments, la déclaration présente une correction du résultat afin d'empêcher la compensation de trois éléments avec le résultat de la période, à savoir :

- les avantages anormaux ou bénévoles obtenus par la société au cours de la période ;
- la participation des travailleurs aux bénéfices ou au capital (report de la ligne 043 des DNA) ;
- la réserve d'investissement qui devient imposable en raison du non-respect de la condition d'investir ou de la condition d'intangibilité.

En ce qui concerne les avantages anormaux ou bénévoles reçus, le régime antérieur était basé sur le principe de non-déduction des libéralités, des RDT, des pertes antérieures et de la déduction pour investissement à concurrence des avantages de l'espèce reçus. Dans cet ancien régime, il n'était pas question de « créer » un résultat imposable supérieur au résultat fiscal (positif) déclaré mais seulement d'empêcher la disparition de ce résultat fiscal par des déductions auxquelles avait droit la société bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole.

La loi-réforme de l'impôt des sociétés du 24 décembre 2002 (*M.B.*, 31 décembre 2002) a profondément modifié la composition de la base imposable en permettant dorénavant de refuser l'imputation des pertes *de la période* imposable *même* sur la partie du *résultat* provenant d'avantages anormaux ou bénévoles reçus.

Comme il n'y a, par hypothèse, pas de bénéfice à prendre en considération, il est désormais fait référence au résultat.

Ceci signifie que, dorénavant, une société aura une base imposable minimale égale à l'avantage

anormal ou bénévole reçu quelque soit son résultat (positif ou négatif) de la période imposable.

Il s'agit des avantages anormaux ou bénévoles que la société **reçoit**, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise établie en Belgique **à l'égard de laquelle elle se trouve directement ou indirectement dans des liens** d'interdépendance.

Si l'administration veut faire application de la règle de l'article 207 (joint à l'article 79 du C.I.R. 1992), elle doit rapporter la preuve de l'existence du lien d'interdépendance. Selon elle (Com.I.R. 1992, n° 26/6), il est satisfait à cette condition lorsque :

- deux sociétés ont des actionnaires et/ou des administrateurs communs ;
- une entreprise ne peut fonctionner normalement que grâce aux capitaux, aux matières premières ou à la collaboration technique d'une autre entreprise ;
- une entreprise vend exclusivement les produits qui sont fabriqués par une autre entreprise ;
- une entreprise ne peut fonctionner normalement que grâce aux relations familiales étroites entre les exploitants.

La doctrine interprète la notion de « lien d'interdépendance » de la même manière (Voyez, notamment, L. Deklerck et R. Forestini, « Les avantages anormaux ou bénévoles consentis à des entreprises interdépendantes ou établies dans les pays refuges », dans: *Fiscalité approfondie des sociétés*, (éd.), Bruxelles, De Boeck, 1989, pp. 74-120).

La question de savoir s'il existe un lien direct ou indirect d'interdépendance étant une question de fait, elle relève en dernier ressort de l'appréciation souveraine et indépendante du juge du fond (Cassation, 9 avril 1968, *Arr. Cass.*, 1968, 1041 et Cassation, 2 mai 1982, *Pas.*, 1962, 1, p. 968).

Jusqu'à présent, les instructions administratives ne prévoyaient l'application de l'article 207 du C.I.R. 1992 que si l'avantage anormal ou bénévole, reçu par la société résidente, provenait d'une autre société résidente (le n° 79/12 du Com.I.R. 1992 indiquait que l'interdiction de déduction ne se justifie pas lorsque la société qui accorde l'avantage est une entreprise établie à l'étranger dont les revenus ne sont pas assujettis aux impôts belges (cas dans lesquels il ne peut y avoir d'évasion d'impôts belges)).

Alors que l'article 26 du C.I.R. 1992 vise à contrer les opérations de transferts de bénéfices abusifs entre sociétés résidentes et des contribuables non résidents [il est rappelé que l'article 26 du C.I.R. 1992 (taxation en tant que DNA dans le chef de la société résidente qui **accorde** des avantages anormaux ou bénévoles) n'a, en principe, pas d'effet quand le bénéficiaire de cet avantage est une société résidente. La disposition contient une clause d'exception qui la rend inapplicable dans les relations entre sociétés résidentes], l'article 207 du C.I.R. 1992 a désormais vocation de contrer les transferts de bénéfices entre sociétés résidentes et entre sociétés résidentes et/ou étrangères.

Ainsi, dans un contexte de concurrence fiscale loyale entre États de la Communauté européenne, le Gouvernement a ajouté, lors de l'élaboration de la modification légale, qu'une application administrative plus stricte contribuera au fait que les transferts anormaux de bénéfices seront réprimés et cela au niveau international. Dans ce contexte, une déduction sur les avantages anormaux ou bénévoles reçus ne pourra plus être effectuée quand l'entreprise qui a consenti un avantage anormal ou bénévole est une entreprise établie à l'étranger (afin d'éviter une double déduction) (*E.d.M.*, Chambre, 2001-2002, n° 1918/001, p. 52).

## 2. JURISPRUDENCE

### Jugement du Tribunal de première instance de Louvain du 11 mars 2005

Afin d'éviter une « faillite imminente » et ses conséquences préjudiciables pour le nom et la renommée du groupe, une société obtient de ses sociétés sœurs qu'elles renoncent à leur créance. Partant du principe, qu'un tel avantage ne serait jamais accordé à une entreprise indépendante qui ferait faillite, l'Administration estime que l'abandon de créance constitue un avantage anormal. Elle refuse, par conséquent, que la société impute ses pertes sur le bénéfice qui provient de la remise de dette (articles 79 et 207 du C.I.R. 1992).

Selon le Tribunal, pour déterminer si un avantage anormal a été accordé ou non, les sociétés d'un même groupe ne peuvent pas être considérées comme étant des contribuables indépendants l'un de l'autre. L'abandon d'une créance ne peut pas être qualifié d'avantage anormal et bénévole lorsqu'il vise à préserver l'entreprise de la faillite. Toutefois, le contribuable doit alors démontrer les circonstances qu'il invoque pour justifier l'avantage obtenu. Il n'est pas satisfait à cette charge de la preuve lorsque la société concernée n'avance aucune indication concrète de la faillite qui menace. Le Tribunal décide donc que c'est à juste titre que l'administration a refusé que les pertes soient récupérées à concurrence de l'avantage.

### **B. Exonération personnel supplémentaire PME**

#### Prolongations successives de l'exonération pour personnel supplémentaire

Le régime d'exonération du bénéfice des sociétés pour personnel faiblement rémunéré supplémentaire, instauré par la loi-programme du 10 février 1998 pour la promotion de l'entreprise indépendante et déjà prolongé une 1<sup>ère</sup> fois par la loi-programme (1) du 30 décembre 2001, a été prolongé une deuxième fois par la loi du 4 juillet 2004 (*M.B.*, 9 septembre 2004), pour les années 2004 à 2007, et donc notamment pour l'année 2005 (ex. d'imp. 2006).

Pour l'exercice d'imposition 2006, le montant des bénéfices ou profits exonérés par unité de personnel supplémentaire faiblement rémunéré s'élève à 4.630 EUR.

Par ailleurs, l'arrêté royal du 10 août 2004 (*M.B.*, 9 septembre 2004) a indexé les montants du salaire brut, respectivement journalier ou horaire, que les membres du personnel visé ne peuvent dépasser. Ces montants sont respectivement de 90,32 € et de 11,88 €, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Pour l'exercice d'imposition 2007, le montant des bénéfices ou profits exonérés par unité de personnel supplémentaire faiblement rémunéré s'élève à 4.760 EUR.

### **C. Exonération visant à stimuler les stages en entreprises**

La loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.*, 30 décembre 2005, 2<sup>e</sup> éd.) vise à encourager les employeurs à organiser des stages pour les jeunes dans leurs entreprises.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, ils peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt lorsqu'ils proposent un stage à des jeunes soumis à la scolarité obligatoire à temps partiel pour lesquels ils ont droit à un « bonus de tutorat » accordé par l'ONEM (il s'agit des stagiaires occupés dans le cadre

d'un contrat de formation, à savoir un contrat d'apprentissage conclu en application de la loi du 19 juillet 1983 sur l'apprentissage des professions exercées par des travailleurs salariés, un contrat d'apprentissage conclu en application de la réglementation relative à la formation permanente dans les classes moyennes, une convention d'insertion socioprofessionnelle ou un contrat d'immersion professionnelle).

L'exonération est égale à 20 % des rémunérations payées ou attribuées aux jeunes concernés et qui ont été déduites par l'employeur à titre de frais professionnels. Pour le calcul de l'exonération, les charges sociales légales, les cotisations et primes patronales ainsi que les autres cotisations sociales dues en vertu d'obligations contractuelles font également partie des rémunérations.

Plus précisément, les rémunérations à prendre en compte sont celles qui sont visées à l'article 52, 3° du C.I.R. 1992, soit les rémunérations proprement dites des membres du personnel et les frais connexes suivants :

- a) les charges sociales légalement dues ;
- b) les cotisations et primes patronales, versées en exécution :
  - d'une assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou en cas de décès ;
  - d'un engagement collectif ou individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès ;
  - d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale ;
  - d'un engagement collectif ou individuel qui doit être considéré comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie ;
- c) les cotisations d'assurance ou de prévoyance sociale non visées au b) et dues en vertu d'obligations contractuelles.

Pour pouvoir bénéficier de cette exonération, les contribuables doivent tenir les documents suivants à la disposition de l'administration (art. 46bis de l'AR. du C.I.R. 1992) :

- a) la preuve qu'ils ont bénéficié pendant la période imposable du bonus de tutorat pour chaque stagiaire embauché ;
- b) une liste nominative des stagiaires embauchés avec mention pour chaque stagiaire :
  - de l'identité complète ainsi que, le cas échéant, du numéro national ;
  - des rémunérations brutes imposables payées ou attribuées aux stagiaires, y compris les charges sociales légales, les cotisations et primes patronales ainsi que les autres cotisations sociales dues en vertu d'obligations contractuelles.

Aucun bonus de tutorat n'a toutefois été accordé en 2006 !

#### **D. Déduction pour capital à risque**

A partir de l'exercice d'imposition 2007 : instauration de la déduction des intérêts notionnels

La loi du 22 juin 2005 (*M.B.*, 30 juin 2005) a instauré une déduction pour capital à risque. Le dispositif est complété par l'arrêté royal du 17 septembre 2005 (*M.B.*, 3 octobre 2005) et a été modifié par la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.*, 30 décembre 2005, 2<sup>e</sup> éd.).

A partir de l'exercice d'imposition 2007 (étant entendu que toute modification apportée à partir du

29 avril 2005 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour son application), une société belge ou étrangère peut déduire chaque année de sa base imposable un montant égal à un pourcentage de ses capitaux propres comptables corrigés à la fin de la période imposable antérieure.

Le taux applicable est fixé chaque année en fonction du taux moyen des OLO à dix ans émises par l'Etat belge au cours de l'avant-dernière année précédant l'exercice d'imposition (soit, pour l'ex. d'imp. 2007, la moyenne des indices de référence de l'année 2005).

Pour les sociétés qui, conformément à certains critères fixés par l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elles ont bénéficié de la déduction pour capital à risque, le taux ainsi déterminé est majoré d'un demi-point.

Cette déduction s'applique après la déduction R.D.T. mais avant la déduction des pertes antérieures et la déduction pour investissement (majorée).

Les sociétés PME (au sens de l'article 215, al. 2 et 3 du C.I.R. 1992) doivent opérer le choix entre la déduction des intérêts notionnels et l'exonération de la réserve d'investissement.

Si une société PME opte pour la réserve d'investissement, elle perd le droit à la déduction des intérêts notionnels non seulement pour la période imposable au cours de laquelle la réserve d'investissement a été constituée, mais également pour les deux périodes imposables ultérieures. La période de sept ans durant laquelle la déduction des intérêts notionnels non utilisée peut être reportée, est dans ce cas prolongée du nombre d'années complètes pendant lesquelles la déduction IN n'a pas pu être appliquée (art. 205<sup>novies</sup> du C.I.R. 1992).

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices d'une période imposable pour laquelle la déduction pour capital à risque peut être déduite, l'exonération non accordée pour cette période imposable est reportée successivement sur les bénéfices des sept années suivantes.

La loi du 22 juin 2005 (*M.B.*, 30 juin 2005) a toutefois également modifié l'article 207, alinéa 3 du C.I.R. 1992, également à partir de l'exercice d'imposition 2007, de manière à ce qu'en cas de prise ou de changement, au cours de la période imposable, du contrôle d'une société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, ne sont pas déductibles des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure, par dérogation à l'article 205<sup>quinquies</sup>, la déduction pour capital à risque non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables qui précèdent la période citée en premier lieu.

Un ouvrage plus complet, comprenant des exercices résolus et une comparaison avec le régime de la réserve d'investissement, rédigé en collaboration avec Yves Dewael et Christophe Boerave vous est proposé chez Edi.pro SA ([http://www.edipro.info/InteretN\\_description.htm](http://www.edipro.info/InteretN_description.htm)).

Pour plus de détails sur certains aspects pratiques des intérêts notionnels, nous renvoyons aussi à *La Lettre Fiscale Belge* n° 2007/28, n° 2007/31 et n° 2007/34.

#### A partir du 9 janvier 2006 : définition de la petite société

L'arrêté royal du 25 mai 2005 (*M.B.*, 7 juin 2005) a modifié l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés et la loi du 23 décembre 2005 (*M.B.*, 30 décembre 2005, 2<sup>e</sup> éd.) a modifié l'article 15, §§ 1<sup>er</sup> et 2 du

même Code. Cette dernière modification s'applique à partir du dixième jour suivant la publication de la loi au *Moniteur Belge*, soit à partir du 9 janvier 2006.

A partir de cette date, l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés précise qu'une petite société est une société qui pour le dernier et l'avant-dernier exercices clôturés, ne dépasse pas plus d'un des critères qu'il contient, fixés par la loi.

Ces critères sont déterminés au niveau européen (la dernière modification résulte de la directive 2003/38/CE du 13 mai 2003 qui a augmenté le critère du montant total du bilan de 3.125.000 € à 3.650.000 € et le critère du chiffre d'affaires de 6.250.000 € à 7.300.000 €), de sorte qu'une modification à ce niveau oblige bien entendu le législateur belge à modifier également sa propre définition de la notion de petite société.

Or, trois mesures fiscales favorables sont réservées aux petites sociétés (au sens de l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés) : le régime de faveur en matière d'amortissements (art. 196, § 2 du C.I.R. 1992), la déduction pour investissement majorée pour les investissements en sécurisation (art. 201, al. 4 du C.I.R. 1992) et le taux majoré de la déduction pour capital à risque (art. 205<sup>quater</sup>, § 6 du C.I.R. 1992).

L'article 15 du Code des sociétés a donc une incidence en matière fiscale, mais comme il utilisait comme référence le dernier exercice clôturé dans le même temps qu'il prévoyait aussi un système de temporisation, le tout manquait singulièrement de clarté. Le législateur a dès lors décidé de formuler différemment l'article 15 en question de manière à qu'il soit clair qu'une société est grande si elle dépasse plus d'une des limites fixées par l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés durant deux exercices consécutifs.

## **E. Déduction des pertes antérieures**

## **F. Déduction pour investissement**

### 1. LEGISLATION

#### A partir de l'exercice d'imposition 2006 : déduction pour investissement majorée en faveur des investissements en sécurisation

La loi-programme du 27 décembre 2004 (*M.B.*, 31 décembre 2004, err. *M.B.*, 18 janvier 2005) a modifié les articles 69 et 201 du C.I.R. 1992, de manière à augmenter une nouvelle fois la déduction pour investissement applicable aux investissements en sécurisation : le pourcentage de base de la DPI est augmenté de 17 points (auparavant : 10 points).

Cette modification est applicable aux immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'ex. d'imp. 2006 ou à un ex. d'imp. ultérieur.

La loi-programme du 27 décembre 2004 prévoit encore que toute modification apportée à partir du 18 octobre 2004 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de cette disposition.

Une modification concerne également les contribuables qui peuvent bénéficier de la mesure. La

mesure s'appliquait aux (commerçants, professions libérales et) « sociétés P.M.E. » (soit, conformément aux articles 69, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, d et 201, alinéa 5 du C.I.R. 1992, les sociétés résidentes dont les actions ou parts, représentant la majorité des droits de vote, sont détenues à concurrence de plus de la moitié par une ou plusieurs personnes physiques et qui ne font pas partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination).

A partir de l'ex. d'imp. 2006, elle est élargie aux sociétés résidentes qui, sur la base des critères prévus à l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, sont considérées comme des « petites sociétés ». Ainsi, à partir de l'ex. d'imp. 2006, tant les sociétés qui répondent à la définition de petites sociétés de l'article 15, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés que les sociétés qui répondent à l'(ancienne) définition de la P.M.E. prévue à l'article 215, alinéa 2, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 peuvent bénéficier de la DPI majorée pour investissements en sécurisation.

\*\*\*

#### A partir de l'exercice d'imposition 2006 : suppression de l'exigence de recommandation pour les investissements en sécurisation

Toutes les sociétés ont droit à une déduction pour investissement de 20,5 % (ex. d'imp. 2006 ; 21,5 % pour l'ex. d'imp. 2007) pour leurs investissements en sécurisation, c'est-à-dire des immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et dont l'installation a été approuvée par le fonctionnaire chargé des conseils en techno-prévention dans la zone de police où sont affectées les immobilisations.

A l'origine, ce fonctionnaire devait recommander et approuver l'investissement. La loi-programme du 27 décembre 2004 (*M.B.*, 31 décembre 2004, err. *M.B.*, 18 janvier 2005) a supprimé l'aspect « recommandation » aux immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2006 ou à un exercice d'imposition ultérieur.

L'article 49<sup>1</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de l'A.R. du C.I.R. 1992 est adapté en ce sens par l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> septembre 2006 (*M.B.*, 8 septembre 2006).

\*\*\*

#### A partir de l'exercice d'imposition 2007 : désactivation générale de la déduction pour investissement ordinaire

A titre de compensation budgétaire de la déduction pour capital à risque instaurée par la loi du 22 juin 2005 (*M.B.*, 30 juin 2005), la déduction pour investissement « ordinaire », unique ou étalée, est ramenée à zéro pour les sociétés qui pouvaient encore en bénéficier. La déduction pour investissement majorée continue en revanche à s'appliquer (cf. art. 201 du C.I.R. 1992).

L'avantage de la déduction pour investissement étalée est conservé pour les déductions pour investissement qui ont été accordées avant l'exercice d'imposition 2007 (art. 528 du C.I.R. 1992).

La désactivation de la DPI ordinaire à l'impôt des sociétés est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2007. Il est par ailleurs prévu que toute modification apportée à partir du 29 avril 2005 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de cette disposition.

\*\*\*

## A partir de l'exercice d'imposition 2007 : instauration d'un crédit d'impôt recherche et développement et choix entre celui-ci et la déduction pour investissement majorée

La loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.*, 30 décembre 2005, 2<sup>e</sup> éd.) offre aux sociétés d'opter, de manière irrévocable, pour un « crédit d'impôt pour recherche et développement » (appliqué en une fois ou de manière étalée), en remplacement de la déduction pour investissement majorée existante pour les brevets et les immobilisations qui tendent à promouvoir la R&D de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur celui-ci.

Ce régime est applicable à partir de l'ex. d'imp. 2007 ; toute modification apportée à partir du 18 novembre 2005 à la date de clôture des comptes annuels restant sans incidence.

La loi précitée du 23 décembre 2005 a également modifié l'article 201, alinéa 6 du C.I.R. 1992 de manière à ce que la société qui a opté irrévocablement pour le crédit d'impôt pour recherche et développement visé à l'article 289<sup>quater</sup> du C.I.R. 1992, ne peut plus bénéficier de la déduction pour investissement visée aux articles 69, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, a et b et 70, alinéa 2, et pour ce contribuable, les montants de 792.550 EUR (montant de base 620.000 EUR) et de 3.170.180 EUR (montant de base 2.480.000 EUR) prévus à l'article 72, alinéa 2 du même Code, sont fixés respectivement à 396.270 EUR (montant de base 310.000 EUR) et à 1.585.090 EUR (montant de base 1.240.000 EUR).

Ce choix est bien entendu également applicable à partir de l'exercice d'imposition 2007.

Conformément à l'article 292<sup>bis</sup> du C.I.R. 1992, le crédit d'impôt R&D est imputable intégralement sur l'impôt des sociétés. En cas d'absence ou d'insuffisance d'impôt pour un ex. d'imp. pour lequel le crédit d'impôt pour R&D peut être imputé, le crédit d'impôt pour R&D non imputé pour cet ex. d'imp. est reporté successivement aux quatre ex. d'imp. suivants.

Il est traité plus en détail de ce crédit d'impôt pour recherche et développement dans *La Lettre Fiscale Belge*, n° 2006/19, pp. 8 à 10.

## **VII. CADRE VI : REVENUS DEFINITIVEMENT TAXES**

### A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 : dividendes saint-marinais devenus *bona fide*

Conformément à l'article 203, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992, les revenus visés à l'article 202, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> du même Code (à savoir, les dividendes) ne sont pas déductibles à titre de R.D.T. lorsqu'ils sont alloués ou attribués, notamment, par une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

L'article 203, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 du C.I.R. 1992 prévoit toutefois que les dispositions du droit commun en matière d'impôts qui sont applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

L'arrêté royal du 14 octobre 2005 (*M.B.*, 25 octobre 2005) modifie l'article 73<sup>4quater</sup> de l'A.R. du C.I.R. 1992 (qui reprend la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique) pour en retirer la République de Saint-Marin. Cette modification s'applique aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier

2005.

\*\*\*

#### A partir du 1<sup>er</sup> février 2005 : exception R.D.T. à la règle de fiction de la loi « Collateral »

La loi du 15 décembre 2004 (*M.B.*, 1<sup>er</sup> février 2005, 2<sup>e</sup> éd.) transpose en droit belge la directive 2002/47/CE du 6 juin 2002 concernant les contrats de garantie financière (on parle de directive « Collateral »).

Elle instaure une fiction fiscale générale d'absence de transfert de propriété pour les conventions constitutives de sûreté réelle et de prêts portant sur des instruments financiers, fiction qui consiste à ce que le cédant, le donneur de gage ou le prêteur est censé rester le propriétaire des instruments financiers concernés durant toute la durée de la convention.

Une exception à cette fiction est néanmoins prévue pour les revenus générés par ces instruments financiers : ils ne sont pas censés être obtenus par le cédant, le donneur de gage ou le prêteur ; ils sont dès lors toujours imposables dans le chef de l'emprunteur, du cessionnaire ou du preneur de gage.

C'est bien entendu pour éviter que pour la détermination de la condition de participation en matière de déduction R.D.T. (participation d'au moins 10 % dans le capital de la société distributrice ou une valeur d'acquisition de 1.200.000 €), tant le prêteur, le cédant et le donneur de gage que le tiers acquéreur (en cas de vente des actions par l'emprunteur, le cessionnaire ou le preneur de gage) puissent tenir compte des mêmes actions, que le législateur a dû prévoir cette correction à la fiction de non-transfert.

En clair, pour déterminer s'il remplit les conditions quantitatives prévues à l'article 202, § 2, 1<sup>er</sup> alinéa, 1<sup>o</sup> du C.I.R. 1992, le cédant ne peut pas tenir compte des titres cédés.

Ce dispositif s'applique aux conventions constitutives de sûreté réelle et de prêts portant sur des instruments financiers, conclues à partir de la date de publication au Moniteur belge de la loi du 15 décembre 2004, soit le 1<sup>er</sup> février 2005.

Concomitamment, la loi du 15 décembre 2004 (*M.B.*, 1<sup>er</sup> février 2005, 2<sup>e</sup> éd.) modifie également l'article 192, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992 (exonération des plus-values non visées à l'article 45, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R. 1992, réalisées sur des actions ou parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduits des bénéfices à titre de R.D.T. en vertu des articles 202, § 1<sup>er</sup> et 203 du même Code).

\*\*\*

#### A partir du 1<sup>er</sup> février 2005 : modification de la nature de l'indemnité pour coupon manquant

Comme indiqué au point précédent, la loi déjà citée du 15 décembre 2004 (*M.B.*, 1<sup>er</sup> février 2005) prévoit que dans le chef de celui qui acquiert la propriété d'instruments financiers (l'emprunteur, le cessionnaire ou le preneur de gage), le transfert de propriété juridique a pour conséquence fiscale qu'il est, en principe, imposé sur les revenus générés par les instruments financiers transférés. L'indemnité qu'il est tenu de payer au prêteur, au cédant ou au donneur de gage en compensation des revenus non perçus (l'indemnité pour coupon manquant) est considérée fiscalement comme la réparation d'un dommage, conformément à la qualification juridique de cette indemnité. Il ne s'agit donc plus d'un dividende fictif comme c'était le cas jusqu'alors pour les prêts d'actions visés par la

loi du 10 mars 1999.

Par conséquent, cette indemnité pour coupon manquant constitue, en principe, une charge déductible par l'emprunteur, le cessionnaire ou le preneur de gage agissant à des fins professionnelles.

Si l'emprunteur cède les titres en réalisant une plus-value, celle-ci peut être exonérée, aux conditions ordinaires. En revanche, l'indemnité payée au prêteur n'est pas déductible à concurrence du montant brut des dividendes que le contribuable n'a pas perçu du fait de la cession (cf. l'art. 198, alinéa 1er, 13° du C.I.R. 1992). Le but de ces dispositions est de compenser le bénéfice exonéré (la plus-value réalisée) par une charge non déductible.

Dans ce cas, le montant à reprendre en DNA est égal à la différence positive entre :

- le montant du dividende brut total payé aux actions auxquelles se rapporte l'indemnité pour coupon manquant, et
- le montant brut que l'emprunteur a lui-même reçu comme dividende ou comme indemnité pour coupons manquant afférent à ces mêmes actions.

Dans le chef du bénéficiaire de l'indemnité pour coupon manquant, celle-ci est considérée comme un revenu divers de nature mobilière. Cette indemnité est, en principe, soumise au Pr.M. (au même tarif que le coupon sous-jacent) bien qu'il soit prévu diverses exonérations et renonciations.

La qualification de revenus divers (et non plus de dividende susceptible d'être déduit à titre de R.D.T.) est applicable aux indemnités pour coupon manquant ou pour lot manquant payées ou attribuées en exécution de conventions constitutives de sûreté réelle et de prêts portant sur des instruments financiers, conclus à partir du 1<sup>er</sup> février 2005.

## **VIII. CADRE VIII : TAUX DE L'IMPOT**

### 1. LEGISLATION

#### Rémunération minimale du dirigeant

L'article 215, alinéa 3, 4° du C.I.R. 1992 prévoit que les sociétés (autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération) ne peuvent pas bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés si elles n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure aux revenus imposables de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 24.500 EUR.

Pour l'exercice d'imposition 2005, la loi du 8 janvier 2004 (*M.B.*, 26 janvier 2004) a porté ce montant minimum de cette rémunération à 27.000 EUR.

Pour l'exercice d'imposition 2006, la même loi porte ce montant à 30.000 EUR.

Pour l'exercice d'imposition 2007, la même loi porte ce montant à 33.000 EUR (et elle le porte à 36.000 EUR pour l'exercice d'imposition 2008).

#### Réduction du taux applicable aux sociétés mises en liquidation avant le 1<sup>er</sup> janvier 1990

La loi du 11 mai 2005 (*M.B.*, 26 mai 2005) a modifié les articles 131, 2° et 133 du C.I.R. (ancien)

de manière à faire correspondre au taux de base actuel de 33 % de l'impôt des sociétés, les taux de la cotisation spéciale de liquidation de 43 % et de 21,5 % applicables pour les sociétés qui ont été mises en liquidation avant le 1<sup>er</sup> janvier 1990.

A partir de l'exercice d'imposition 2006, ces taux sont respectivement réduits à 33 % (pour la partie des attributions qui correspond aux bénéfices réservés et sur certains avantages de toute nature octroyés par ces sociétés) et 16,5 % (sur l'éventuel solde positif de ces attributions diminué de l'impôt de liquidation).

## **IX. PRECOMPTES ET ELEMENTS IMPUTABLES**

### A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 : réduction de la participation minimale pour bénéficiaire de la renonciation à la perception du précompte mobilier

Aux termes de l'article 160, §§ 5, 6 et *6bis* de l'A.R. du C.I.R. 1992, il est renoncé totalement à la perception du précompte mobilier sur les dividendes dont le débiteur et le bénéficiaire sont des sociétés résidentes.

Toutefois, cette renonciation n'est pas applicable lorsque la participation de la société mère génératrice des dividendes n'atteint pas le pourcentage minimal du capital de la société filiale fixé réglementairement et cette participation minimale n'est ou n'a pas été conservée pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

L'arrêté royal du 18 avril 2005 (*M.B.*, 3 mai 2005) instaure un abaissement progressif de la participation minimale qu'une société-mère doit ainsi détenir dans le capital de sa filiale. Pour les dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005, le pourcentage de 25 % est fixé à 20 %.

A remarquer qu'il est ensuite fixé à 15 % pour les dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 et à 10 % pour les dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

### A partir de l'exercice d'imposition 2007 : abrogation du crédit d'impôt

A titre de compensation budgétaire de la déduction pour capital à risque instaurée par la loi du 22 juin 2005 (*M.B.*, 30 juin 2005), le crédit d'impôt visé aux articles *289bis*, § 2 et *292bis* du C.I.R. 1992 est abrogé.

Le crédit d'impôt qui n'a pas encore été imputé avant l'exercice d'imposition 2007 reste reportable (art. 529 du C.I.R. 1992).

<b>I.</b>	<b>Assujettissement</b> .....	<b>2</b>
A.	Dispositions légales.....	2
1.	Possibilité de non assujettissement à l'impôt des sociétés .....	2
2.	possibilité nouvelle de non assujettissement à l'impôt des sociétés .....	2
3.	Non-assujetti inconditionnel à l'impôt des sociétés .....	3
B.	Rentrées des déclarations, établissement des fiches et procédure .....	3
1.	Minima imposables en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive .....	3
2.	Etablissement des fiches de revenus .....	4
3.	Procédure : prolongation du délai pour introduire une réclamation .....	5
C.	Jurisprudence .....	6
<b>II.</b>	<b>Cadre IA : Bénéfices réservés imposables</b> .....	<b>8</b>
A.	Introduction du principe de pleine concurrence .....	8
B.	Jurisprudence .....	22
C.	Capital et primes d'émission .....	22
1.	Rappel des modifications légales récentes .....	22
2.	Jurisprudence .....	24
D.	Réserves occultes .....	26
1.	Législation .....	26
2.	Jurisprudence .....	28
E.	Majoration de la situation de début des réserves .....	33
1.	Dispositions légales .....	33
2.	Décisions anticipées .....	37
3.	Jurisprudence .....	37
<b>III.</b>	<b>Cadre IB : Bénéfices réservés exonérés</b> .....	<b>40</b>
A.	Production d'œuvres audiovisuelles (tax shelter) .....	40
1.	Extension aux films télévisuels .....	40
2.	Décision anticipée .....	40
B.	Exonération des plus-values sur certains véhicules d'entreprise .....	41
C.	Réserve d'investissement .....	44
D.	Provisions pour risques et charges .....	45
1.	Législation .....	45
2.	Jurisprudence .....	46
E.	Régime de la taxation étalée.....	48
1.	Décision anticipée .....	48
2.	Jurisprudence .....	48
F.	Primes et subsides régionaux exonérés .....	48
<b>IV.</b>	<b>Cadre II : Dépenses non admises</b> .....	<b>50</b>
A.	Impôts régionaux non déductibles.....	50
B.	Pensions et cotisations pour pensions.....	50
1.	Dispositions légales .....	50
2.	Décision anticipée .....	51
3.	Question parlementaire .....	51
4.	Jurisprudence .....	53
C.	Frais de voitures, etc. ....	54
1.	Disposition légale .....	54
2.	Question parlementaire .....	55
3.	Jurisprudence .....	57
D.	Frais de restaurant .....	57
E.	Frais de réception et de cadeaux.....	57
1.	Question parlementaire .....	57
2.	Jurisprudence .....	59
F.	Frais vestimentaires.....	59
G.	Avantages anormaux ou bénévoles .....	60
1.	Décision anticipée .....	60
2.	Jurisprudence .....	60
H.	Avantages sociaux.....	64
1.	Décision administrative.....	64
2.	Décisions anticipées.....	67
3.	Jurisprudence .....	67
I.	Libéralités .....	71
J.	Réductions de valeur et moins-values sur actions .....	72
1.	Question parlementaire .....	72
2.	Jurisprudence .....	72
K.	Autres DNA .....	73
1.	Décision administrative.....	73
2.	Jurisprudence .....	73

V.	<i>Cadre III : Dividendes distribués</i> .....	78
1.	Décisions anticipées.....	78
2.	Requalification d'intérêts d'avances en dividendes .....	78
3.	Jurisprudence .....	80
VI.	<i>Cadre IV : Détail des bénéfices</i> .....	84
A.	Eléments du résultat sur lesquels s'applique la limitation de déduction.....	84
1.	Rappel des nouvelles dispositions légales.....	84
2.	Jurisprudence .....	86
B.	Exonération personnel supplémentaire PME.....	86
C.	Exonération visant à stimuler les stages en entreprises .....	86
D.	Déduction pour capital à risque.....	87
E.	Déduction des pertes antérieures .....	89
F.	Déduction pour investissement .....	89
1.	Législation .....	89
VII.	<i>Cadre VI : Revenus définitivement taxes</i> .....	91
VIII.	<i>Cadre VIII : Taux de l'impôt</i> .....	93
1.	Législation .....	93
IX.	<i>Précomptes et éléments imputables</i> .....	94