



# Sommaire / Inhoud

## Editoriaal

Tien jaar audithervormingen – eerbetoon aan David Szafran

### Editorial

*Dix ans de réformes de l'audit – hommage à David Szafran*

01

Enkele opdrachten die de bedrijfsrevisoren kunnen vervullen in de openbare sector

*Quelques missions que les réviseurs d'entreprises peuvent accomplir dans le secteur public*

03

Table ronde – FSMA et réviseurs d'entreprises :

*quelle collaboration en matière de contrôle des règles de conduite (MiFID) ?*

07

De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken

12

*Réforme fiscale 2012 – modifications à l'impôt des sociétés*

20

Samenvatting van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van juli en augustus 2012

*Résumé d'avis publiés sur le site web de l'ICCI en juillet et août 2012*

28

## IBR-Berichten

### Info IRE

32

Werkzaamheden van de Algemene Vergadering

*Travaux de l'Assemblée Générale*

32

Werkzaamheden van de Raad

*Travaux du Conseil*

33

Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

*Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises*

35

Wijzigingen in het register augustus – september 2012

*Modifications apportées au registre août – septembre 2012*

35

IBR-Evenementen

*Événements IRE*

36

Nieuws in het kort

*Actualités en bref*

39

## TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du

Révisor d'entreprises (ICCI)

Abréviation recommandée : TAA

Bureau de dépôt : Bruges

Tweemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Aanbevolen afkorting: TAA

Afgiftekantoor: Brugge

## COMITE DE REDACTION

### REDACTIECOMITÉ

P.P. Berger

D. Breesch

Th. Carlier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

P. Minne

D. Schockaert

D. Smets

Y. Stempniewsky

C. Van der Elst

## SECRETARIAT DE REDACTION

### REDACTIESECRETARIAAT

ICCI

E. Vanderstappen, D. Smida et/en S. De Blauwe

Bd. E. Jacquemainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

## EDITEUR RESPONSABLE

### VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

P.P. Berger

Bd. E. Jacquemainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

## IMPRIME PAR

### GEDRUKT DOOR

die Keure/la Charte

Business & Economics

Brugge

## Editoriaal / Editorial

### Tien jaar audithervormingen – eerbetoon aan David Szafran

Na meer dan twaalf jaar buitengewone diensten van algemeen belang bewezen aan ons beroep heeft de Secretaris-generaal van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, David SZAFRAN, beslist om nieuwe uitdagingen aan te gaan.

Met zijn vertrek wordt een pagina in onze geschiedenis omgedraaid en kunnen we terugblikken op een aantal mooie verwezenlijkingen.

De loutere opsomming van een aantal in België doorgevoerde wetshervormingen tijdens zijn “ministerie” (*ministerium* = dienst) volstaat om de rentabiliteit, evenredigheid en passendheid van zijn werkzaamheden aan te tonen:

- versterking van de onafhankelijkheidsregels, meer bepaald door de invoering van een lijst van voor de commissaris en zijn netwerk verboden niet-auditdiensten;
- invoering van een verplichte revisorale controle van de jaarrekening van grote verenigingen en stichtingen;
- beperking van de burgerlijke aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren, behoudens bij overtreding gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, en herinvoering van de gemeenrechtelijke afzonderlijke aansprakelijkheidsregeling voor het bedrijfsrevisorenkantoor en zijn vaste vertegenwoordiger;
- institutionalisering van auditcomités in organisaties van openbaar belang en regeling van hun betrekkingen met de commissarissen;
- inschakelen van bedrijfsrevisoren voor het uitvoeren van de audit van hoofdzakelijk entiteiten van de Vlaamse overheid;
- geleidelijke aanpassing van het Belgisch regelgevingskader aan de meest stringente internationale standaarden (ISA's, ISAE, ISQC, ISRS en Ethische Code);
- en vooral, omzetting in Belgisch recht van de Europese Richtlijn 2006/43/EG.

Wat het laatste onderwerp betreft, gaat er geen week voorbij zonder dat wijzelf, onze buitenlandse confraters, de Belgische openbare overheden of hun tegenhangers in tal van andere Europese landen, zich verheugen over de door België gekozen evenwichtige en bedachtzame omzettingsopties. Denken we meer bepaald aan de organisatie van

### Dix ans de réformes de l'audit – hommage à David Szafran

Le Secrétaire Général de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, David SZAFRAN, a pris la décision de relever de nouveaux défis – après plus de douze années de services extraordinaires au service de notre profession et, dès lors, de l'intérêt général.

Avec son départ, c'est une page de notre histoire qui se tourne, après qu'avec lui, de belles pages se sont construites.

La simple énumération de quelques-unes des réformes législatives intervenues en Belgique sous son « ministère » (*ministerium* = service) suffit à indiquer combien ces années furent productives, proportionnées et adaptées:

- renforcement des règles d'indépendance, notamment par l'instauration d'une liste de services non-audit non autorisés dans le chef du commissaire et de son réseau;
- instauration d'un contrôle révisoral obligatoire des comptes des plus grandes associations et fondations;
- limitation de la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises, sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, et restauration du régime de droit commun en matière de responsabilité respective d'un cabinet de révision et de son représentant permanent;
- institutionnalisation des comités d'audit dans les entités d'intérêt public et organisation de leurs relations avec les commissaires;
- participation des réviseurs d'entreprises à l'audit des entités du secteur public, particulièrement du côté flamand;
- adaptation progressive du cadre normatif belge en fonction des standards internationaux les plus exigeants (ISA, ISAE, ISQC, ISRS, Code éthique);
- et surtout, transposition en droit belge de la directive 2006/43/CE.

Sur ce dernier sujet, il ne se passe pas de semaine sans que nous-mêmes, nos confrères étrangers, les autorités publiques belges ou leurs homologues de nombre d'autres pays européens, ne nous félicitations de l'équilibre et de la sagesse des options de transposition retenues en Belgique. Songeons notamment à l'organisation d'un contrôle de qualité

Uw advies interesseert ons: aarzel niet ons uw suggesties mee te delen op het adres [info@icci.be](mailto:info@icci.be).

Votre avis nous intéresse : n'hésitez pas à nous faire part de vos suggestions à l'adresse [info@icci.be](mailto:info@icci.be).



**Michel DE WOLF**  
Voorzitter IBR/Président IRE

een effectieve kwaliteitscontrole waarbij een beroep wordt gedaan op zowel de deskundigheid van de (gewezen) bedrijfsrevisoren als de analytische en compromisloze benadering van de Kamer van verwijzing en instaatstelling. Denken we ook aan de afdoende scheiding van bevoegdheden tussen voormelde Kamer, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, de Minister van Economische Zaken, de Procureur-generaal, de tuchtorganen en de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, voor wat het opstellen van de norm, de controle op de uitvoering en de bestrafing van de niet-naleving ervan betreft.

Al deze redelijke en vernieuwende oplossingen die rekening houden met de fundamentele beginselen van de rechtsstaat zijn het resultaat van een buitengewone combinatie: de voor onze cultuur of culturen kenmerkende bereidheid om compromissen te sluiten, het beginsel van eenheid van optreden van ons beroep dat verder reikt dan de bijzonderheden van een specifieke kantoorvorm, en het individueel talent van de actoren in het redactie- en verfijningsproces van wetten, verordeningen en normen.

En op dit vlak, David, ben je een goudsmid die in staat is om de Amerikaanse ijzeren vereisten en modaliteiten om te zetten in Belgische verfijnde en vergulde maatregelen.

Zonder ooit aanspraak te willen maken op auteursrechten of enig eerbetoon ben je gedurende meer dan tien jaar de bekwame hoofddiplomaat van ons beroep geweest.

Het bedrijfsrevisoraat wenst je hiervoor hartelijk te danken en hoopt dat je nieuwe functie op maat gesneden zal zijn van jouw uitzonderlijke talenten.

Prof. Dr. Michel DE WOLF  
Voorzitter van het IBR

performant, associant l'expertise des réviseurs d'entreprises eux-mêmes ou d'anciens réviseurs d'entreprises, et le regard critique et sans concession de la Chambre de renvoi et de mise en état. Songeons aussi à la bonne séparation des pouvoirs de faire la norme, de contrôler son exécution et de punir son non-respect, entre ladite Chambre, le Conseil supérieur des professions économiques, le Ministre des affaires économiques, le Procureur général, les instances disciplinaires, et le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Toutes ces solutions raisonnables, respectueuses des principes fondamentaux de l'Etat de droit et en même temps innovatrices, sont le résultat d'une conjonction extraordinaire : le sens du compromis caractéristique de notre ou de nos cultures, l'unité d'action de notre profession au-delà des particularités de tel ou tel type de cabinet, et le génie individuel de ceux qui interviennent dans le processus de rédaction et d'affinement des lois, règlements et normes.

Et dans ce domaine, David, tu es un orfèvre – capable même de transformer le fer des exigences et modes américaines en mesures belges tout en finesses et dorures.

Sans jamais revendiquer pour toi-même quelque droit d'auteur ou honneur quelconque, tu auras été, pendant plus d'une décennie, l'efficace diplomate en chef de notre profession.

Celle-ci t'en remercie profondément, et te souhaite un autre « ministère » à la mesure de tes extraordinaires talents.

Prof. Dr. Michel DE WOLF  
Président de l'IRE



## Enkele opdrachten die de bedrijfsrevisoren kunnen vervullen in de openbare sector / Quelques missions que les réviseurs d'entreprises peuvent accomplir dans le secteur public

Dit is de tekst van de redevoering die Ignace Desomer, Voorzitter van het Rekenhof, uitsprak als gastspreker op het strategisch seminarie van het IBR op 14 juni 2012. De spreker sprak in persoonlijke naam maar putte voor het onderdeel over de certificering van de rekeningen van de Staat wel uit het artikel dat daarover in het jaarverslag van het Rekenhof over 2011 is verschenen.

Mijnheer de Voorzitter,  
Dames en heren, leden van de Raad van het IBR,  
Dames en Heren,

Ik wil u vooreerst zeggen dat ik vereerd ben met uw uitnodiging, mijnheer de Voorzitter, om hier vanavond het woord te mogen voeren.

On m'a demandé de dire quelques mots ce soir au sujet du paysage de contrôle au sein du secteur public belge et plus particulièrement au sujet du rôle du réviseur d'entreprises dans les Institutions Publiques de la Sécurité Sociale. Vous m'avez demandé d'axer mon discours davantage sur l'avenir que sur une description pure et simple. Je tenterai donc d'honorer votre demande du mieux que je peux, mais pour prévoir l'avenir, il faut évidemment parfois s'attarder quelque peu sur ce qui existe déjà.

J'espère que vous ne m'en voudrez pas si je m'attarde aussi pendant mon exposé sur la contribution que la Cour des comptes peut apporter à l'amélioration du fonctionnement des pouvoirs publics et – c'est extrêmement important – au gain d'efficacité qui peut découler d'une bonne collaboration entre l'IRE et la Cour des comptes.

Je prendrai pour point de départ que l'objectif du rapportage externe des autorités publiques est de justifier l'utilisation des deniers publics. Cette obligation de rendre compte est essentielle dans le cadre du contrôle démocratique du fonctionnement des organismes publics. La reddition des comptes se traduit par l'élaboration d'un compte annuel.

Die jaarrekeningen, dus zowel de algemene rekeningen van de ministeries als de rekeningen van de openbare instellingen of agentschappen, worden nagezien door onafhankelijke instanties die ze van een kwaliteitsbeoordeling moeten voorzien.

Dat werk gebeurt door het Rekenhof en de bedrijfsrevisor. Biedt dat een toegevoegde waarde aan het functioneren van de overheid? Zeker, als we allen ons werk goed doen. Normaliter zouden onze deskundigheid en onafhankelijkheid daar borg moeten voor staan. Natuurlijk kan alles altijd beter!

U heeft mij gevraagd, Mijnheer de Voorzitter, mijn persoonlijke visie te geven op de invulling, zelfs een

mogelijks krachtiger invulling, van de taak van de bedrijfsrevisor in de overheidscontext.

### La Cour des comptes

Ik zal echter eerst nog enige duiding geven bij de manier waarop het Rekenhof met de overheidsrekeningen omgaat.

Krachtens de inrichtingswet van het Rekenhof worden de algemene rekeningen door het parlement afgesloten. Het Rekenhof stelt ze vast, al dan niet met opmerkingen.

De vaststelling van de algemene rekeningen door het Rekenhof gebeurde in de praktijk door het afleveren van een controleverklaring die betrekking had op de overeenstemming van de algemene rekening met de onderliggende verantwoordingsstukken, onder voorbehoud van zijn opmerkingen bij de rekeningen. De commentaren van het Rekenhof werden jaarlijks gepubliceerd in de Boeken van het Rekenhof.

La nature et la finalité du contrôle des comptes dans le secteur public évoluent cependant sous l'impulsion d'un mouvement de réforme internationale qui a pour objectif de mettre en place un rapportage financier plus uniforme, standardisé et transparent au sujet des finances publiques et une meilleure maîtrise des risques qui y sont liés. Les comptes des pouvoirs publics doivent également donner une image fidèle de la réalité et être certifiés par une instance indépendante. En d'autres termes, ils doivent être évalués quant à leur qualité.

Die ontwikkeling heeft geleid tot internationale boekhoud- en auditnormen die meer dan ooit de werkwijze van de rekenkamers bepalen. De referentie bij uitstek van de rekenkamers zijn de ISSAI-normen (*International Standards of SAI's*) die door de internationale organisatie van rekenkamers, INTOSAI, zijn vastgelegd. Deze auditnormen van INTOSAI grijpen terug naar de *International Standards of Auditing* (ISA's) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Dit normenkader dat door de bedrijfsrevisoren zal worden gebruikt<sup>1</sup>, wordt waar nodig, aangevuld met een *practice note* voor de overheidssector.



**IGNACE DESOMER**

Voorzitter van het Rekenhof  
Président de la Cour des  
comptes

1 De *clarified ISA's* treden in België in werking: a) met betrekking tot de organisaties van openbaar belang, voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012; en b) met betrekking tot de andere entiteiten, voor de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014 (Cf. IBR, Norm inzake de toepassing van de ISA's in België, 22 april 2010, p. 5, nr. 4).

De rekenkamers hebben een inspanningsverplichting om deze ISSAI-auditnormen na te leven. De certificering van de algemene rekening van de overheden sluit aan bij deze internationale hervormingsbeweging die de rekenkamers ertoe aanzet de rekeningen van hun overheden te beoordelen op basis van een gemeenschappelijk normenkader. Veel elementen van mijn tussenkomst zijn geïnspireerd op het artikel over certificering van de openbare rekeningen van de Staat, dat zal verschijnen in het jaarverslag van het Rekenhof.

De onafhankelijke instantie die certificeert kan het Rekenhof zijn in het kader van de controle van de algemene rekeningen van de overheden, of de bedrijfsrevisor bijvoorbeeld bij de controle van de openbare instellingen of agentschappen.

Dames en heren, de opinie van de onafhankelijke externe controleur, Rekenhof of bedrijfsrevisor, is belangrijk voor alle betrokken partijen.

Voor de regering en de administratie biedt ze extra zekerheid dat de boekhouding van de overheidsdiensten transparant is, dat de interne controles die betrekking hebben op de boekhouding en de rapportering toereikend zijn en dat de financiële verslaggeving geen afwijkingen van materieel belang vertoont.

Voor de parlementen moet de certificering de definitieve regeling van de begroting en van de goedkeuring van de rekeningen van de verschillende overheden voorbereiden. De certificering moet ook waarborgen dat de verrichtingen van de verschillende overheden die in de nationale rekeningen worden geconsolideerd, samen een getrouw beeld geven van de financiële en boekhoudkundige toestand van het land. Dat is uiteraard belangrijk in een Europese en internationale context. Certificering geeft een krachtiger invulling aan de taak van de externe controleur, zij het de bedrijfsrevisor of het Rekenhof.

### Des devoirs renforcés pour le réviseur d'entreprises

J'en arrive à présent à la deuxième partie de mon exposé. Je tenterai ici de donner des éléments de réponse à la question de savoir si la tâche du réviseur d'entreprises pourrait être renforcée et comment. Soyons clairs, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs, ce que je vais dire ici ne comporte pas la moindre forme de critique de ma part et certainement pas de la Cour des Comptes puisque je parle en mon nom propre.

A titre d'exemple, mentionnons les institutions publiques de sécurité sociale. Le contrôle des comptes de ces institutions par un réviseur d'entreprises est réglé par l'arrêté royal du 14 novembre 2001. Le rapport du réviseur d'entreprises applique cet arrêté royal, qui prescrit qu'il convient d'apposer sur les comptes la mention « certifié exact » ("echt verklaard" en néerlandais) mais il ne s'agit pas d'une réelle certification.

De bedrijfsrevisor is hier inderdaad geen *assurance provider*. Ik geef u, zoals gevraagd, enkele aandachtspunten en vaststellingen mee in het kader

van de Openbare Instellingen voor de Sociale zekerheid.

Het verslag van de bedrijfsrevisor lijkt mij veeleer een accountantsverslag dat verklaart dat de boekhouding overeenstemt met de onderliggende stukken. Het bevat dikwijls geen opmerkingen. De verslagen van de bedrijfsrevisor zijn geregeld laattijdig waardoor zijn verslag aan actualiteitswaarde verliest (of dreigt te verliezen). Een verklaring daarvoor is de soms laattijdige opstelling van de rekening door de instelling maar ook de soms laattijdige aanstelling van een bedrijfsrevisor door de voogdijminister. Dat wordt door het Rekenhof vaak gesignaleerd.

Een ander aandachtspunt is de werkwijze van de bedrijfsrevisor. De bedrijfsrevisor verricht vaak zijn controle op steekproefbasis. Dat lijkt mij normaal. In de praktijk verricht de bedrijfsrevisor echter zelden een interim-controle die gericht is op de administratieve organisatie en de interne controle en die inzicht moet geven in de belangrijkste processen. Vaak wordt geen volkomen controle verricht. En dat blijkt bijvoorbeeld uit een van de verslagen waarin letterlijk te lezen stond dat "*in het kader van het koninklijk besluit van 14 november 2001 noch de administratieve organisatie, noch het geheel van interne controleprocedures het voorwerp zijn van de werkzaamheden van ondergetekenden*". Zij verklaren aldus dat hun werkzaamheden geen volkomen controle bevatten zoals dit in de Algemene Controlenormen van het IBR is voorzien. Ik merk hierbij wel op dat het uitvoeren van een volkomen controle niet wordt vereist door de regelgeving.

Bovendien heeft de controle die de bedrijfsrevisor uitvoert in hoofdzaak betrekking op de balans van een instelling. De resultatenrekening wordt vaak analytisch gecontroleerd en de uitvoering van de begroting valt (nagenoeg altijd) buiten de controleperimeter van de bedrijfsrevisor. Bij mijn weten, wordt in vrijwel geen enkel verslag gesproken over de beheersrekening die nochtans een goed controlemiddel is, aangezien ze de overeenstemming tussen budgettaire rapportering en de thesaurierekening vaststelt.

De bedrijfsrevisor voert zijn audit van de jaarrekening uit overeenkomstig de bestaande toepasselijke regelgeving. Indien de regelgeving een kader zou bieden om zijn controletaak op een meer kwalitatieve, actuele en dus krachtiger manier in te vullen, kan hij zijn rol als vertrouwenspersoon van het algemeen belang ook bij de overheid meer waarmaken.

Het IBR kan misschien de overheid hierin inspireren en ondersteunen door de regelgeving nauwgezet te analyseren en waar nodig zelf verbeteringen voor te stellen.

Ik wil nog een aantal andere elementen aanhalen die de toegevoegde waarde van het werk van de bedrijfsrevisor ten goede zouden kunnen komen.

Zojuist zei ik dat de uitvoering van de begroting bijna altijd buiten de controleperimeter van de bedrijfsrevisor valt. De begroting en de uitvoeringsrekening van de begroting zijn voor overheidsinstellingen van primordiaal belang. Met de

begroting worden de krijtlijnen van het gewenste beleid uitgezet, terwijl de uitvoeringsrekening wordt gebruikt om te verantwoorden dat het afgesproken beleid correct is uitgevoerd. Een audit van een overheidsinstelling lijkt mij dan ook onvolledig zonder een controle van de uitvoeringsrekening van de begroting en het waarborgen van de coherentie tussen de bedrijfseconomische en budgettaire rapportering.

Het Rekendecreet van 8 juli 2011 van de Vlaamse Gemeenschap bepaalt juist daarom uitdrukkelijk dat de jaarrekeningen van de agentschappen met rechtspersoonlijkheid die door de bedrijfsrevisor moeten worden gecertificeerd, ook de rapportering over de uitvoering van de begroting omvatten.

De bankencrisis en de eurocrisis hebben duidelijk gemaakt dat overheidsschuld niet zo'n risicovrije belegging is als algemeen werd aangenomen. De Europese Unie eist van de Lidstaten dat zij hun begrotingen in evenwicht houden en de schuldgraad afbouwen. Tegelijk worden maatregelen genomen om de kwaliteit van de geconsolideerde ESR-rapportering te versterken. Die geconsolideerde rapportering is mee gebaseerd op de uitvoeringsrapporten van de agentschappen. Dit is, volgens mij, een bijkomende reden waarom die uitvoeringsrapportering bij de controle de nodige aandacht moet krijgen. Het is ook een opportuniteit om de rol van de bedrijfsrevisor krachtig in te vullen.

Bedrijfsrevisoren kunnen ook bijdragen tot de verbetering van het financieel management van de gecontroleerde instellingen, in het bijzonder op het vlak van de boekhouding, de rapportering en de interne beheersing. Zij kunnen goede praktijken uit de bedrijfswereld naar de overheidscontext vertalen. Ik denk dan in het bijzonder aan de eisen die het modern financieel management stelt en aan het belang van de *corporate governance*.

De Belgische overheden hebben pas recent de overstap gemaakt van een traditionele controleomgeving, die vooral steunde op de rekenplichtigheid en het voorafgaand visum door het Rekenhof, naar een meer hedendaagse vorm van organisatiebeheersing. De invoering van het dubbel boekhouden, de implementatie van een ERP-systeem (*Enterprise Resource Planning*) dat de volledige uitgavenflow van verbintenis tot betaling volgt, een versterking van het debiteurenbeheer, enz. Het zijn maar enkele voorbeelden van de grote veranderingen die de overheid moet verwerken. Op dit vlak kunnen de bedrijfsrevisoren hun ervaring uit de bedrijfswereld aanwenden om te waarborgen dat de nieuwe controleomgeving die de overheidsinstellingen opzetten voldoende "*checks and balances*" bevat om een degelijke werking te garanderen.

A cet égard, je tiens également à souligner la nécessité absolue d'une bonne gestion des risques au sein des pouvoirs publics. C'est la raison pour laquelle le projet d'arrêt du gouvernement flamand relatif à l'audit unique prévoit premièrement que chaque entité des autorités flamandes doit mettre en place un système adéquat de gestion des risques et deuxièmement les acteurs de contrôle (parmi lesquels le réviseur d'entreprises et la Cour des comptes) évalueront et compléteront

cette gestion des risques. A ce niveau-ci également, le réviseur d'entreprises pourra puiser dans ses connaissances et l'expérience acquises auprès des sociétés commerciales.

Dames en Heren, binnen de Belgische overheid is de techniek van de certificering van de overheidsrekeningen een relatief recent gegeven.

Voor een aantal gedefedereerde overheden is de certificering van hun algemene rekening door het Rekenhof in hun ordonnances en decreten ingeschreven. Dat is het geval in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, de Duitstalige Gemeenschap, het Waalse Gewest en de Franstalige Gemeenschap. Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en de Duitstalige Gemeenschap moet het Rekenhof bovendien ook de rekeningen van hun openbare instellingen certificeren.

In de regelgeving van de federale Staat, de Vlaamse Gemeenschap en de provincies is niet voorzien in een certificering van de rekeningen door het Rekenhof. Het Rekenhof is niet bevoegd voor steden en gemeenten.

Il ne suffit cependant pas que la Cour des comptes oriente son organisation interne et son fonctionnement vers la certification. Une certification n'a de sens que si les conditions d'élaboration de comptes de qualité sont réunies. En d'autres mots, les garanties juridiques, organisationnelles et procédurales doivent être suffisantes en ce qui concerne un traitement comptable performant, transparent, effectué dans les délais et le rapportage financier doit être conforme aux normes comptables internationales et aux bonnes pratiques. De même, la qualité des procédures de contrôle interne doit garantir la couverture des risques relatifs à l'obligation de rendre compte.

Het feit dat het Rekenhof bij sommige overheden ook de rekeningen van *alle* staatsdiensten en openbare instellingen afzonderlijk moet certificeren heeft een belangrijk impact op zijn organisatie. Een alternatieve oplossing zou erin kunnen bestaan de certificering op een hoger consolidatieniveau uit te voeren, bijvoorbeeld op het niveau van een rechtspersoon of op het niveau van de geconsolideerde algemene rekening van de federale Staat of de gedefedereerde entiteiten. Dat impliceert een aanpassing van het normatieve kader.

Certificeren op een hoger consolidatieniveau is mogelijk voor zover het Rekenhof voor de invulling van zijn controles, meer bepaald bij de openbare instellingen, kan voortbouwen op de werkzaamheden van andere controleactoren.

Dat brengt mij op het laatste deel van mijn lezing.

## Single audit

Bedrijfsrevisoren en Rekenhof zijn natuurlijk niet de enige actoren in het controlelandschap van de overheid. Er zijn de bedrijfsrevisoren, de regeringsafgevaardigden en regeringscommissarissen, de inspectie van financiën, de interne audit en het Rekenhof.

Al die controleactoren hebben elk een eigen finaliteit en een eigen doelgroep waaraan zij rapporteren. Maar dat neemt niet weg dat zij, elk vanuit hun eigen invalshoek, actief zijn in hetzelfde controlelandschap en het gevaar voor overlapping en een te hoge controlelast is dan ook reëel.

Monsieur le Président, vous savez que je suis un fervent partisan de la collaboration entre les différents acteurs de contrôle. J'estime en effet que, vis-à-vis des contribuables, nous avons tous le devoir d'être aussi efficaces et efficaces que ce que nous attendons des entités auditées.

Je crois pouvoir dire que depuis quelques années, j'ai largement aidé à promouvoir le principe de l'audit unique. Entre-temps, cette notion, qui était au départ pratiquement inconnue et pour certains, plutôt exotique, a évolué pour devenir un concept connu devant permettre de remédier à certaines lacunes du paysage de contrôle. Ce concept est à présent déjà bien intégré en particulier au sein de la Communauté flamande.

Het Rekenhof heeft met de Interne Audit van de Vlaamse Gemeenschap reeds een aantal formele afspraken gemaakt. En vorig jaar hebben het IBR en het Rekenhof een afsprakennota ondertekend die de samenwerking inzake financiële audit in de Vlaamse Gemeenschap moet bevorderen. Dit gebeurde met behoud van elkaars autonomie en verantwoordelijkheden. De afsprakennota is meer concreet gericht op informatie-uitwisseling over strategie en planning, monitoring en risicoanalyses, rapportering, controlemethodieken, handleidingen en goede praktijken.

Het verheugt mij dan ook te kunnen vaststellen dat het concept *single audit* is opgenomen in het reken decreet van 8 juli 2011. Het ontwerpbesluit dat uitvoering moet geven aan het *single audit* concept werd onlangs (op 1 juni 2012) principieel door de Vlaamse regering goedgekeurd. Daarin wordt de samenwerking tussen de controleactoren geregeld op het vlak van de risicoanalyse, de afstemming van de auditaanpak en de jaarplanning én het maximaal gebruik maken van de resultaten van elkaars audit- en controlewerkzaamheden.

Ik denk dat hiermee een belangrijke stap naar efficiëntiewinst voor alle controleactoren en voor de geauditeerden is gezet.

Ook op federaal vlak worden inspanningen gedaan om het concept *single audit* te implementeren. Dat vereist ondermeer dat de interne audit binnen de federale overheidsdiensten wordt georganiseerd. Dat proces verloopt moeizaam ondanks de vele inspanningen van het federale auditcomité en zijn voorzitter. Het college van de voorzitters van de federale overheidsinstellingen moet zich immers nog uitspreken over ondermeer de positionering van de interne auditfunctie, per departement of één centraal aangestuurde auditdienst bevoegd voor alle departementen.

Die keuze maakt deel uit van de verantwoordelijkheid van het overheidsmanagement in de brede zin van het woord. Het Rekenhof kan en wil hier op geen enkele manier in tussenkomen.

Eenmaal deze aangelegenheid geregeld is, zou een optimalisering van de samenwerking tussen de controlepartners de efficiëntie van het controleproces ten goede kunnen komen.

Binnen de sociale zekerheid is men er wel in geslaagd om een eenvormige visie uit te werken wat betreft de uitbouw van de interne audit. Het college van leidend ambtenaren van SZ-instellingen en het Rekenhof werken samen om het concept *single audit* te concretiseren. Ik hoop dat op termijn ook het IBR hierbij kan worden betrokken.

Ik wens te eindigen met twee beschouwingen.

De eerste over het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor dat in de praktijk nog een wettelijke hinderpaal was voor een efficiëntere samenwerking tussen de controleactoren. Ook hier zal verandering in komen. De aanpassing in dit verband van het reeds genoemde reken decreet is overigens al op 1 juni 2012 principieel door de Vlaamse Regering goedgekeurd. Ik spreek mijn waardering uit voor dit initiatief dat van het IBR zelf is uitgegaan maar totnogtoe enkel zal gelden voor de Vlaamse overheid.

Een tweede en laatste beschouwing, als het Rekenhof wenst voort te bouwen op de werkzaamheden van de andere controleactoren, moet het de zekerheid hebben dat die hun werk degelijk hebben uitgevoerd.

Dat geldt ook voor de relatie Rekenhof – bedrijfsrevisor en omgekeerd. Er is de laatste jaren heel wat veranderd in het controlelandschap. Het is mijn persoonlijke hoop dat het concept *single audit* dat momenteel in de Vlaamse Gemeenschap al bestaat ook op het federale vlak en bij de andere gedefedereerde entiteiten wettelijk zal verankerd worden.

Er wachten het Rekenhof en het IBR nog veel werk, maar ik ben hoopvol gestemd in het bijzonder over het wederzijds respect en het groeiend vertrouwen tussen onze beide mooie instellingen. Wij zijn partners met gelijklopende belangen wel te verstaan in functie van het *algemeen* belang.

Ik dank u voor uw aandacht.

## Table ronde – FSMA et réviseurs d'entreprises : quelle collaboration en matière de contrôle des règles de conduite (MiFID) ?

Le 29 juin dernier, Michel De Wolf, Président de l'IRE, a animé une table ronde réunissant Jean-Paul Servais, Président de la FSMA (Autorité des services et marchés financiers), Grégory Demal, Membre du Comité de direction de la FSMA en charge du Contrôle opérationnel des règles de conduite MiFID et du contrôle opérationnel des prestataires de services financiers, Robert Peirce, Président honoraire de l'Institut des Réviseurs agréés pour les institutions financières (IRAIF) et David Szafran, Secrétaire général de l'IRE.

Le thème ? La directive concernant les marchés d'instruments financiers, plus connue sous l'appellation MiFID (Markets in Financial Instruments Directive). La rencontre fut l'occasion, pour les intervenants, de faire un bilan de la mise en œuvre de la directive en Belgique et de traiter de la collaboration renforcée entre la FSMA et les réviseurs d'entreprises.

Propos recueillis par Dhoha Smida, Attachée communication, Caroline Thienpondt, Chef de service communication, et Erwin Vanderstappen, Délégué général ICCI.

**Michel De Wolf :** Jean-Paul Servais, je vous proposerais, en premier lieu, de résumer en quoi la directive MiFID change l'environnement de travail de la FSMA.

**Jean-Paul Servais :** Depuis 2011, la FSMA, succédant à la CBFA, a vu ses compétences renforcées dans le cadre de la mise en œuvre de l'architecture dite « *Twin Peaks* » (contrôle bicéphale du secteur financier belge). Ce nouveau modèle de contrôle prévoit une spécialisation des métiers de contrôle avec, d'une part, le contrôle prudentiel exercé par la Banque nationale de Belgique et le rôle renforcé de la Banque centrale au niveau européen, et, d'autre part, les métiers relatifs à la protection des consommateurs, la protection des investisseurs et la transparence des marchés, exercés par la FSMA.

La nouvelle architecture de contrôle est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2011. Depuis cette date, la FSMA contrôle six piliers de compétence, tous centrés sur la protection des consommateurs.

1. **La surveillance des marchés financiers et le contrôle des sociétés cotées.** La transparence et la qualité de l'information donnée par les entreprises faisant appel public à l'épargne sont un point de départ fondamental pour la confiance des investisseurs. Parmi les nouvelles compétences de la FSMA, je citerais plus particulièrement son rôle de plus en plus important dans le contrôle de NYSE Euronext en tant qu'entreprise de marché.
2. **Le contrôle des produits**, par exemple des SICAV (avec les autorités de contrôle américaine, britannique, française, néerlandaise et portugaise), des produits d'assurance-vie, etc. Parmi les nouveautés, citons notamment notre

moratoire sur les produits structurés particulièrement complexes (377 produits analysés l'an dernier), qui suscite un intérêt réel à l'étranger, ou le contrôle *a priori* de la publicité sur les produits financiers, avec plus de plusieurs milliers de publicités contrôlées l'an dernier, ce qui permet de réduire le nombre de plaintes *a posteriori*.

3. **Le contrôle des règles de conduite**, compétence entièrement dévolue à la FSMA, avec comme point de départ la directive MiFID, qui a pour but de s'assurer que les établissements financiers, les sociétés de bourses et, prochainement, les entreprises d'assurance, en tant que prestataire de services, agissent de manière honnête, équitable et professionnelle pour servir au mieux l'intérêt du client.
4. **Le contrôle des prestataires de services financiers et des intermédiaires**, qui représente une « population » de plus de 20.000 personnes, comprenant les gestionnaires de fortune, les conseillers en placement, les gestionnaires de SICAV et tous les intermédiaires en banques et assurances, soit de très nombreux professionnels qui sont en contact quotidien avec l'utilisateur final.
5. **Le contrôle des pensions complémentaires** constitue le cinquième pilier de compétence. La FSMA intervient comme contrôleur unique pour les 220 fonds de pension, de tailles très diverses. La législation sur les fonds de pension est de nature « *all inclusive* », car elle vise à la fois le contrôle prudentiel, le contrôle des règles de conduite et le contrôle des règles sociales, sur une base sectorielle. Dans le cadre du contrôle des pensions, la FSMA a suscité un plan de re-

dressement pour 66 fonds de pension, sur la base de sa propre analyse, en étudiant la composition des portefeuilles et leur fragilité face aux rendements attendus.

**Michel De Wolf :** Avez-vous été alerté par le réviseur d'entreprises dans l'un de ces 66 cas ?

**Jean-Paul Servais :** Nous n'avons jamais été alertés par un réviseur d'entreprises à ce sujet.

6. **L'éducation financière** constitue le sixième pilier : grâce à la réforme « *Twin Peaks* », la FSMA dispose dorénavant d'une base légale adéquate pour contribuer à l'éducation financière. Un nouveau département a été créé à cet effet. Et, prochainement, nous annoncerons la naissance de notre « BOB », un concept qui devrait contribuer à susciter auprès des citoyens belges les bons réflexes en termes d'éducation financière. Un site internet spécifique sera lancé, intégrant notamment une réflexion sur les comptes d'épargne.

**Michel De Wolf :** Pouvez-vous développer la mise en œuvre de la directive MiFID et sa position dans la stratégie générale de la FSMA ?

**Jean-Paul Servais :** MiFID est un des aspects les plus importants dans le contrôle des règles de conduite. Ce contrôle a été initié fin 2007 et la CBFA a organisé les premières inspections à partir de 2008, dans le cadre d'une approche multidisciplinaire. Cette démarche, par un régulateur intégré, fut très utile pour poser les premiers jalons. Nos inspections ont, par exemple, permis de contrôler la mise en place d'une gestion centralisée des plaintes.

Depuis la création de la FSMA, l'approche du contrôle MiFID s'est spécialisée. La réglementation MiFID a été structurée en 14 thèmes et chaque thème fait l'objet d'un programme d'audit/travail spécifique.

A côtés de ces programmes, une méthodologie globale de contrôle homogène assez proche, me semble-t-il, de la méthodologie des réviseurs d'entreprises a été définie, sous la direction de Gregory DEMAL. Cette méthodologie comporte les phases classiques dont une phase de risque *assessment* pour laquelle une cartographie des risques a été établie. Celle-ci servira de base à la planification des missions de contrôles.

**Michel De Wolf :** Ces inspections sont-elles menées uniquement par la FSMA ?

**Jean-Paul Servais :** A ce stade, oui. Une équipe d'auditeurs de la FSMA est en charge de réaliser des contrôles notamment sur place et qui portent pour l'instant sur le thème des conflits d'intérêts qui est un sujet sensible puisque il touche, entre autres, aux aspects des rémunérations dans le cadre de vente de produits ou de conseils aux tiers. Il convient, par exemple, d'éviter que la vente d'un produit bien spécifique soit encouragée par un *incentive* non approprié. Nous avons considéré que MiFID, qui est un contrôle de la qualité de l'architecture interne et de la qualité du dialogue entre un banquier ou un établissement financier et son client, avait beaucoup à gagner des méthodes révisorales.

**Michel De Wolf :** Pourquoi, dès lors, ne pas confier ces missions à des réviseurs d'entreprises ?

**Jean-Paul Servais :** Il est vrai que la manière dont la méthodologie de la FSMA pour contrôler MiFID a de fortes similitudes avec les méthodes utilisées par les réviseurs, puisqu'il est demandé de définir des thèmes d'investigation selon les risques qu'ils peuvent générer. Ensuite, nous analysons la qualité de l'architecture et de la documentation qui prévaut dans le dialogue – qui doit être structuré – entre le banquier et son client.

A mes yeux, il est cependant encore plus étonnant que nulle part, dans la directive MiFID, il n'est question de missions pouvant être confiées à cet égard aux « réviseurs » ou aux « auditeurs ». On aurait pu croire que certaines missions auraient pu être confiées directement aux réviseurs d'entreprises mais ce n'est pas le cas. Lorsque, avec Gregory DEMAL, nous avons mis en route une méthodologie, nous avons constaté que les étapes s'enchaînaient selon une optique classique d'audit. Cela prouve le bien-fondé de notre approche, qui suscite par ailleurs beaucoup d'intérêt chez les autorités homologues de contrôle dans d'autres Etats membres de l'Union européenne. Ainsi, l'ESMA (*European Securities and Markets Authority*) nous a sollicités pour pouvoir le cas échéant accompagner nos équipes de contrôle lors des visites sur place. La Belgique est en effet le premier pays européen à réaliser des missions de contrôle exclusivement des règles MiFID directement au sein des établissements bancaires.

Les contrôles ne se déroulent pas seulement dans les quartiers généraux des banques mais aussi dans les agences. Cela crée une certaine implication des établissements bancaires, un réel intérêt, et certaines inquiétudes aussi. Nos inspecteurs s'intéressent à des questions telles que les motifs de la vente supérieure d'un produit dans certaines agences. Des critères objectifs permettent-ils d'expliquer une variation importante ? Si ce n'est le cas, d'autres facteurs peuvent-ils intervenir, comme des incitants à la vente de produits spécifiques ?

Il me semble utile de souligner que, pour ces missions de contrôle, la FSMA a engagé notamment d'anciens réviseurs externes ou auditeurs internes. Car ces missions impliquent la maîtrise d'une méthodologie très proche de celle utilisée par ces professions. Les environnements de travail étant assez similaires, il n'est pas exclu que la FSMA ait recours à l'avenir aux réviseurs d'entreprises dans le cadre de certaines missions.

**Michel De Wolf :** Grégory DEMAL, pouvez-vous présenter la mise en œuvre concrète des règles de conduite ?

**Grégory DEMAL :** Tenant compte du cadre juridique, nous avons défini quatorze thèmes, parmi lesquels la catégorisation de la clientèle, l'information fournie au client, la « meilleure exécution » (*best execution*), les règles en matière de conflits d'intérêts, la politique des avantages (*inducements*), etc. Les programmes de travail complets pour chaque thème sont disponibles sur notre site internet ([www.fsma.be](http://www.fsma.be)). La structure des programmes ainsi que l'utilisation de ceux-ci ont d'ailleurs été présentés au secteur.

Ensuite, un « *risk assessment* » a été développé et sera affiné d'année en année. Ce *risk assessment* se base sur plusieurs outils dont une cartographie qui comporte une liste de données spécifiques à MiFID par institution financières. Un autre outil du *risk assessment* est la liste des documents MiFID (comprenant une centaine de documents) où il a été demandé aux institutions de nous fournir pour le 1<sup>er</sup> mars 2012, 10 de ces documents. Les autres devant être disponibles au siège de la société, pour pouvoir être consultés lors d'une inspection. Ceux-ci nous permettent d'obtenir une indication sur la mise en œuvre de MiFID dans le secteur. Ce fut un réel succès car 95 % des 200 institutions ont d'ores et déjà envoyé les documents qui sont pour l'instant, en cours d'analyse par mes services. Le secteur bancaire a été décomposé également en cinq profils de risque, le premier se rapportant aux quatre grandes banques belges, qui représentent une part importante du marché. L'ensemble des données cartographiées permet une radioscopie très large du secteur bancaire.

Une fois l'analyse de risques établie, nous procédons à l'audit de terrain. Les procédures telles que consignées constituent la matière première de notre analyse. L'accent a été mis cette année sur les conflits d'intérêts.

Pour réaliser nos mesures de contrôle, nous nous sommes encore appuyés sur les techniques d'audit. Prenons le programme de travail pour l'analyse du conflit d'intérêts. Celui-ci reprend le cadre légal, les exigences légales et les procédures attendues, etc. Nous avons communiqué ces parties du programme en toute transparence au secteur bancaire. Le programme comporte des « *tests of design* » et des « *tests of effectiveness* » sur base d'échantillons. Il est en effet indispensable de tester la mise en œuvre des procédures définies sur la base d'un échantillon.

Une méthodologie interne d'audit et une structure des dossiers de même qu'un planning en fonction des ressources ont été fixés, comme dans les cabinets de révision.

Si une structuration du risque sur la base des cinq catégories d'institutions financières a été établie, nous sommes néanmoins attentifs à ce que l'ensemble du secteur respecte les règles de conduite. Ceci n'exclut pas une forme de proportionnalité, puisque tous les paramètres ne sont pas applicables aux petites entités. Néanmoins, « proportionnalité » ne veut pas dire une diminution des exigences en matière d'application des règles de conduite.

Enfin, le type de rapport final est encore en discussion. Il s'agira soit d'un rapport succinct, similaire à celui des réviseurs d'entreprises, soit d'un rapport plus étendu. En définitive, la FSMA souhaite exprimer une opinion sur la qualité de la mise en œuvre des règles MiFID au sein d'une entreprise réglementée.

**Jean-Paul SERVAIS :** S'il existe en effet encore quelques analyses à faire en interne sur le type de rapport final, nous souhaitons en tout cas assurer la publicité des conclusions. C'est à dire en communiquant au secteur de manière anonyme les points principaux de nos inspections.

Grâce à cette approche, nous disposerons, pour la première fois en Belgique mais aussi au niveau eu-

ropéen, d'une vue d'ensemble sur différents sujets. Et cette année, comme indiqué, le thème mis en exergue est celui des conflits d'intérêts. Les rapports de missions standardisés nous permettront de nous adresser, dès janvier 2013, aux autorités, au grand public, aux acteurs du secteur bancaire, pour présenter les tendances, avec ses points positifs et négatifs.

**Michel De Wolf :** Combien de personnes travaillent-elles actuellement sur ces missions de contrôle au sein de la FSMA ?

**Jean-Paul SERVAIS :** Cela représente une dizaine de personnes, qui disposent toutes d'une solide expérience notamment en matière d'audit. Bon nombre sont passées par l'audit externe, généralement dans des grands cabinets de révision, belges ou étrangers. Et nous avons aujourd'hui une vingtaine d'inspections en cours.

**Michel De Wolf :** Comment se déroulera la collaboration avec les réviseurs d'entreprises ?

**Grégory DEMAL :** Nous avons déjà souligné à plusieurs reprises les similitudes entre la méthode appliquée aux règles de conduite MiFID et la méthodologie des réviseurs d'entreprises. Deux cas de figure se présentent. Premièrement la FSMA pourrait faire appel à des réviseurs d'entreprises pour augmenter le plus rapidement possible son taux de couverture, en matière de contrôles de terrain. Les réviseurs d'entreprises réaliseraient des missions, comme l'analyse de la politique des avantages (*inducements*), sous la responsabilité d'un membre de la FSMA. Le budget et le nombre d'heures à prester seraient définis par le Comité de direction de la FSMA. La FSMA proposerait une formation aux réviseurs d'entreprises intéressés. Ces missions s'adresseraient à tous les réviseurs d'entreprises, disposant d'une connaissance du secteur financier. Le deuxième cas de figure porterait sur les missions d'urgence. Ces possibilités doivent encore être concrétisées et dépendront des budgets disponibles. Les réviseurs d'entreprises seraient ainsi amenés à collaborer au contrôle de l'application des règles de conduite, sur la base de la méthodologie développée par la FSMA et sous son autorité.

Quoi qu'il en soit, nous sommes partisans d'un vrai dialogue et d'une réelle collaboration avec l'IRE.

**Michel De Wolf :** Robert PEIRCE, quelle plus-value les réviseurs d'entreprises peuvent-ils apporter au contrôle du respect des règles de conduite ?

**Robert PEIRCE :** Je suis, pour ma part, favorable à l'idée que les réviseurs d'entreprises soient invités à intervenir au niveau des règles de conduite. En élargissant de la sorte son périmètre d'intervention, le réviseur d'entreprises est appelé à remplir un plus grand rôle « civique », à savoir : offrir une contribution à la surveillance de la qualité des opérations au sein des entreprises. Sous cette hypothèse l'intervention du réviseur visant à assurer le respect des règles instaurées par la directive MiFID est pleinement justifiée, tout comme le sera d'ailleurs toute autre contribution destinée à accroître la confiance en d'autres sujets que l'intérêt public commanderait de développer.

L'une des questions que soulève cette contribution est celle de l'expertise, qu'il convient de distinguer

de l'expérience dans le cas d'espèce. Dans certains domaines, l'expérience pratique de l'exercice d'une fonction, acquise sur la durée, est indispensable pour prétendre disposer de l'expertise d'un sujet ou d'un secteur particulier. Mais cette condition n'est pas indispensable. Ainsi, tout en reconnaissant la qualité de la contribution qu'ils ont apportée à l'élaboration des prochaines missions de contrôle de la FSMA, les réviseurs agréés ne peuvent prétendre disposer, à ma connaissance, d'une expérience pratique particulière du contrôle de règles de conduite. En conséquence, l'opportunité de remplir la nouvelle mission de contrôle « MiFID » devrait donc être accessible à tous les réviseurs d'entreprises.

Toutefois, même si cette réflexion tend à indiquer que l'accomplissement de cette nouvelle mission ne requiert pas l'agrément requis pour le contrôle des institutions financières (notamment parce que cet agrément se focalise sur la démonstration d'une connaissance des réglementations qui gouvernent ces institutions et des techniques financières au travers desquelles elles opèrent), il reste que la directive MiFID s'attache à surveiller l'émission et la distribution de produits d'investissement et qu'à ce titre il convient que les contrôleurs soient en mesure de démontrer une bonne compréhension des enjeux du secteur financier et une bonne connaissance du « retail » et du « *private banking* » afin d'assurer la crédibilité de leurs rapports à un juste niveau.

**Michel De Wolf :** Qu'en pensent les représentants de la FSMA ?

**Jean-Paul Servais :** En effet, notre objectif n'est pas de collaborer avec les seuls réviseurs agréés mais avec l'ensemble de la profession.

**Grégory Demal :** J'ajouterai que la « sélection » des réviseurs s'opérera sur la base d'un ensemble de critères et pas uniquement sur l'expérience et l'expertise. Nous souhaitons également que le réviseur d'entreprises, de sa propre initiative, évalue s'il dispose des connaissances requises et, en conséquence, décide de lui-même d'accepter ou de refuser la mission. Il va en effet de soi que certains réviseurs développent une plus grande expérience dans tel ou tel domaine d'audit.

**Michel De Wolf :** C'est précisément ce que prévoient nos normes d'exercice professionnel : le réviseur d'entreprises ne peut accepter une mission pour laquelle il n'a pas les capacités à exercer valablement, que ce soient les compétences techniques, les équipes requises, etc.

**David Szafran :** Vous envisagez de confier au réviseur d'entreprises certaines missions complémentaires. Cette mission pourrait-elle être confiée au commissaire de l'entité concernée ? Le commissaire ayant plus facilement accès à certains types de documents (données de rémunérations, systèmes de bonus, etc.), l'exécution de la mission pourrait en être facilitée.

**Grégory Demal :** A première vue, il serait difficile que le commissaire puisse exercer la mission sur les règles de conduite au sein de la même entreprise. Cela pourrait déboucher, non sur un conflit d'intérêts – en général parfaitement géré par votre profession, mais sur des contradictions entre les missions : cer-

tains points pourraient par exemple poser problème dans le cas du contrôle du respect des règles de conduite mais non dans le cadre de l'attestation des comptes. Cette situation pourrait entraîner une certaine confusion. En revanche, le commissaire d'une institution financière aura assurément un profil intéressant pour exercer le contrôle MiFID dans une autre société, de type comparable.

**Michel De Wolf :** En ce qui concerne les agréments, on peut signaler que le Conseil de l'IRE, unanime, souhaite initier avec la BNB, en ce qui concerne les agréments relatifs aux établissements de crédit et aux entreprises d'assurance, et en consultation avec les réviseurs agréés, une réflexion visant à étendre les possibilités de formation et d'acquisition d'expérience pour le plus grand nombre, avec pour objectif de consolider le rôle essentiel de la profession dans le système de contrôle prudentiel tel que défini par la loi. Pour le reste, le Conseil souhaite éviter la création de nouveaux agréments particuliers, que ce soit au niveau fédéral ou régional, et examiner avec les autorités prudentielles concernées l'opportunité de maintenir les agréments sectoriels existant (hors établissements de crédit et entreprises d'assurance).

**Jean-Paul Servais :** De notre côté, nous réfléchissons aussi à la modernisation de l'agrément FSMA. Il ne nous semble pas opportun de multiplier les agréments dans la nouvelle architecture « *Twin Peaks* », alors même que le nombre de candidats à l'agrément n'est pas très important et que la formation de réviseur est des plus solides. Il y aurait donc un seul agrément FSMA mais avec une durée d'exercice limitée. La collaboration pourrait être interrompue, notamment en cas d'absence d'alerte ou, de manière plus générale, en cas de déficience constatées dans l'exercice adéquat de la collaboration du réviseur agréé.

Les liens de la FSMA avec les auditeurs externes se matérialisent sous trois formes : une méthodologie de contrôle comparable au niveau de sa structure et de sa documentation, qui permet d'objectiver les degrés de risques de manière transversale ; la responsabilisation du réviseur d'entreprises dans le cadre de sa fonction de contrôle car il devra intervenir dans le *reporting* ; enfin, la possibilité pour la FSMA de faire appel à des réviseurs pour la soutenir dans ses missions de contrôle et notamment dans le cadre des missions MiFID. Dans ce contexte, la sélection s'opérera dans le respect des normes de l'IRE et selon certains critères (expertise, spécialisation). La seule réserve à formuler pour la dernière mission est que la FSMA garde la maîtrise et la responsabilité finale.

**Robert Peirce :** Indépendamment de la question des agréments, il est important de remarquer que le périmètre d'intervention du réviseur d'entreprises est appelé à devenir bien plus large. Les remises en question du cadre normatif international tendent d'ailleurs à indiquer que le réviseur sera conduit à devoir s'intéresser à des sujets qui dépassent la simple attestation de chiffres.

Pour ce qui concerne plus particulièrement les interventions dans le secteur financier, la relation entre le « maître d'ouvrage » et celui qui exécute la mission doit être réexaminée, non pas nécessairement en termes d'agrément mais surtout à la lumière de l'évolution du rôle « civique » dévolu au réviseur

d'entreprises. Il s'agira notamment de réexaminer la relation tripartite entre le superviseur public, l'institution financière et le réviseur. En ce domaine, les modalités d'application de la fonction de signal, dans leur forme actuelle, sont en effet paradoxales en ce sens qu'elles se heurtent à l'antagonisme entre la dénonciation d'erreurs et de faiblesses et l'indispensable besoin de préserver une relation de confiance avec l'entité contrôlée. Sur ce point précis, reconnaissons que tant la profession que le législateur ont sans doute été timorés par le passé dans leur recherche de solutions.

**Grégory DEMAL :** En matière de modernisation de l'agrément, nous estimons qu'il serait bon d'institutionnaliser des « moments de dialogue », par exemple des entretiens tous les trois ans, entre la FSMA et le réviseur d'entreprises, pour que ce dernier, dans une relation de confiance et dans le respect du secret professionnel, puissent mieux exercer sa fonction de signal.

**Michel DE WOLF :** Vous soulevez un point très vrai : un entretien ou une réunion de fin d'audit permet une parole plus libre qu'un rapport écrit ou une « *management letter* ». Ces entretiens pourraient permettre une meilleure mise en œuvre de la fonction de signal dans le chef des réviseurs d'entreprises.

**Jean-Paul SERVAIS :** Personnellement, je ne suis pas pleinement convaincu que seuls des entretiens informels favorisent l'exercice adéquat de la fonction de signal, comme l'a montré la crise connue en 2008-2009. Mais nous sommes tous d'accord pour affirmer qu'un certain nombre de fonctions doivent évoluer et être modernisées.

**Michel DE WOLF :** Pour les missions MiFID, peut-on imaginer que la FSMA en tant que donneur d'ordre, organise des appels, en fixant un certain nombre de connaissances minimales en matière d'expérience et de connaissance de la législation ?

**Jean-Paul SERVAIS :** Dans la collaboration sur les missions de contrôle MiFID, nous souhaitons effectivement « élargir le jeu » et étendre les appels à tout le révisorat et non au seul révisorat agréé. L'appel aux réviseurs pourrait se faire en collaboration avec l'IRE. Dans le cadre MiFID, nous sortons des contraintes de l'agrément permanent, qui comporte des questions d'organisation plus lourdes. Il s'agit de missions *ad hoc*, spécifiques, sur la base de connaissances spécifiques.

**Michel DE WOLF :** Ces missions nécessitent également une infrastructure informatisée moindre.

**Grégory DEMAL :** Nous sommes pleinement favorables à un dialogue constructif entre l'IRE et la FSMA. L'expérience des réviseurs d'entreprises, notamment en matière de missions sur le terrain, sera très utile pour les missions MiFID, dans le cadre du contrôle de l'architecture et non dans un contexte d'une fraude éventuelle. Il me semble en effet important de souligner que nous agissons dans l'intérêt public. Différents cas de figure se rencontrent sur le terrain, comme des sociétés qui appliquent correctement les règles de conduite mais ne formalisent pas suffisamment les procédures. L'objectif de la FSMA est d'améliorer le respect des règles de conduite, et non de sanctionner un maximum d'entreprises ayant fauté. Bien entendu, s'il faut sanctionner, nous le ferons. Mais notre objectif fondamental est d'agir pour l'intérêt public.

**Michel DE WOLF :** Ces propos clôturent parfaitement notre table ronde ! Je vous remercie pour votre contribution et pour la profondeur de vos exposés. Vos contributions seront assurément très utiles pour l'ensemble des réviseurs d'entreprises. Elles ouvrent de nouveaux défis et valorisent encore notre métier ...

**Jean-Paul SERVAIS :** ... qui est incontestablement un très beau métier.



Jean-Paul SERVAIS



Grégory DEMAL



De gauche à droite  
Robert PERCE,  
Michel DE WOLF,  
David SZAFRAN  
et Dhoha SMIDA



## De nieuwe antimisbruikbepaling in fiscale zaken



**Henk VERSTRAETE**

Advocaat-Vennoot Liedekerke  
Wolters Waelbroeck Kirkpatrick  
Praktijklector Instituut Fiscaal  
Recht KULeuven

### Inleiding

1. In uitvoering van het regeerakkoord Di Rupo I is een nieuwe algemene antimisbruikbepaling ingevoerd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ("WIB")<sup>1</sup>, het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten ("W. Reg.")<sup>2</sup>, en het Wetboek der successierechten ("W. Succ.")<sup>3</sup>.

2. Zoals bekend, is de tekst zeer verschillend van degene die initieel was voorgesteld door de regering<sup>4</sup>, onder andere omwille van het zeer negatieve advies van de Raad van State<sup>5</sup> op de oorspronkelijke tekst. Het is naar aanleiding van die oorspronkelijke tekst dat in de pers het woord "bazooka" in de mond is genomen.

3. Waarom is er een nieuwe algemene antimisbruikbepaling ingevoerd, hoewel er sedert 1993 al een bepaling bestaat? De wetgever koppelt dit terug aan het verslag van de Kamercommissie Fraude<sup>6</sup> van enkele jaren terug. In het verslag staat dat er een nieuwe algemene antimisbruikbepaling moet komen om efficiënt aan "fraude" bestrijding te kunnen doen. Bij lezing van het verslag van de Kamercommissie Fraude stellen we echter vast dat er geen enkel voorbeeld wordt gegeven van misbruiken die men niet efficiënt zou kunnen bestrijden met het vroeger artikel 344, § 1 van het WIB. Ook in het regeerakkoord Di Rupo I, dat de nieuwe maatregel aankondigt, staan geen voorbeelden<sup>7</sup>, net zoals in de parlementaire voorbereiding bij de nieuwe wet.

4. De duidelijke twijfel bij de wetgever over wat ze nu precies wil aanpakken, reflecteert zich in de nieuwe tekst en is reden voor kritiek. Die kritiek is op zeer scherpe wijze verwoord door Alain VERBEKE: "[de wetgever] probeert het zelfs niet meer om duidelijke regels te maken die niet oneigenlijk kunnen worden gebruikt en die de voor de burger zo noodzakelijke rechtszekerheid zouden kunnen en moeten bieden. (...) Zoals het in een regime dat de scheiding der machten overboord gooit, past, zijn we overgeleverd aan de verduidelijkingen en de uiteindelijke beslissingen genomen door de uitvoerende macht. De fiscale administratie wikt en beschikt. Zij krijgt zonder meer de bevoegdheid om fiscale regels naar believen te herschrijven, uit te breiden en analoog toe te passen. Het principe van geen belasting zonder wet, de basis van de Magna Charta, behoort definitief tot het verleden. We zijn geruisloos vergleden in een nieuwe feodaliteit, met de uitvoerende macht als opperste leenheer. (...) De onzekerheid en de willekeur die nu wordt gelaten, is een rechtstaat onwaardig en zonder meer decadent<sup>8</sup>." Recent heeft de uitvoerende macht (de administratie) inderdaad een lijst gepubliceerd met rechtshandelingen die het inzake registratie- en successierechten beschouwt als misbruik<sup>9</sup>.

5. Of de vorige tekst wel moest herschreven worden om efficiënter fiscale misbruiken te kunnen bestrijden, is lang niet zeker. De vorige tekst was immers niet zo eng als men soms laat uitschijnen. Bovendien mag de vorige tekst niet in isolement worden bekeken, maar moet ze worden samen gelezen met andere bepalingen die in de fiscale wetboeken zijn opgenomen. Sommige zijn zeer efficiënt om misbruiken te bestrijden, onder meer op basis van de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Denken we maar aan het artikel 49 van het WIB in het kader van de vennootschapsbelasting, dat een zeer ruime draagwijdte heeft gekregen. Bovendien kon het misschien volstaan met een beperkte aanpassing van de oude tekst, en het invoeren van specifieke antimisbruikbepalingen voor bepaalde transacties die de wetgever niet langer wenst te tolereren. Dit had de rechtszekerheid alleszins ten goede gekomen.

6. De nieuwe tekst van artikel 344, § 1 van het WIB luidt als volgt:

*"Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 bedoelde bewijsmiddelen en aan de hand van objectieve omstandigheden aantoonbaar dat er sprake is van fiscaal misbruik.*

*Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt:*

*1° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of*

*2° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.*

*Het komt aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van inkomstenbelastingen.*

*Indien de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden."*

1 Artikel 344, § 1 van het WIB, ingevoerd door artikel 167 van de wet van 29 maart 2012, BS 6 april 2012, 22188.

2 Artikel 18, § 2 van het W. Reg., ingevoerd door artikel 168 van de wet van 29 maart 2012, BS 6 april 2012, 22188.

3 Artikel 106, tweede alinea van het W. Succ., dat verwijst naar artikel 18, § 2 van het W. Reg.

4 Ontwerp van programmawet (I), Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 208-209.

5 Ontwerp van programmawet (I), Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 213-251.

6 Verslag parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude dossiers, Parl.St. Kamer 2008-09, nr. 0034/004.

7 Regeerakkoord Di Rupo I, 1 december 2011, [http://premier.be/files/20111206/Regeerakkoord\\_1\\_december\\_2011.pdf](http://premier.be/files/20111206/Regeerakkoord_1_december_2011.pdf).

8 A. VERBEKE, "Het Vlaamse decreet overdracht familiebedrijven. Illustratie van een ontspoorde samenwerking", *TEP* 2012/2-3, 56-58.

9 Circ. nr. 8/2012 van 19 juli 2012.

De tekst van artikel 18 van het W.Reg., waarnaar artikel 106, 2<sup>de</sup> alinea van het W.Succ. verwijst, is *mutatis mutandis* identiek, mits evenwel een verschil in bewoording bij het herstel van de belastingheffing indien er fiscaal misbruik is<sup>10</sup>.

## Vergelijking tussen de oude en de nieuwe tekst

7. In het nieuwe artikel is het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt. In het oude artikel was het de juridische kwalificatie van een akte of van afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengt, die niet tegenstelbaar was aan de administratie.

Een rechtshandeling is een feit dat het gevolg is van een menselijk handelen, waarmee in het leven roepen van rechtsgevolgen wordt beoogd<sup>11</sup>. Bijvoorbeeld het sluiten van een overeenkomst of het maken van een testament. Rechtshandelingen onderscheiden zich van feiten waaraan het recht weliswaar gevolgen koppelt, maar intreden buiten een specifiek aanwijsbaar menselijk handelen (zoals een natuurlijke dood), en feiten die het gevolg zijn van een concrete menselijke handeling waarmee het in het leven roepen van rechtsgevolgen niet wordt beoogd (zoals het ergens gaan wonen)<sup>12</sup>.

Er is sprake van een geheel van rechtshandelingen indien de reeks handelingen van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten. In die zin heeft het nieuw gehanteerde begrip “geheel van rechtshandelingen” dezelfde draagwijdte als het begrip “afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen” in het oude artikel<sup>13</sup>.

8. Hoe zit het met de verdeling van de bewijslast tussen de belastingplichtige en de administratie? Het mechanisme van bewijs en tegenbewijs van het oude artikel blijft bestaan.

In het oude artikel stond er dat de administratie aan de hand van de bewijsmiddelen die zijn toegelaten in het fiscaal recht, moet bewijzen dat de kwalificatie tot doel heeft om de belasting te ontwijken.

Op basis van het nieuwe artikel moet de administratie aantonen, opnieuw op basis van deze bewijsmiddelen en dit aan de hand van objectieve omstandigheden, dat door de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, de belastingplichtige (i) zich in strijd met de doelstellingen van een bepaling van het WIB of de ter uitvoering ervan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst, of (ii) aanspraak maakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van het WIB of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten, en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft<sup>14</sup>.

Het artikel viseert aldus twee gevallen: ofwel een belastingplichtige die geen of minder belastingen betaalt door zich buiten de toepassing van een bepaalde regel te plaatsen, of een belastingplichtige die geniet van een bepaald voordeel door zich binnen de toepassing te plaatsen, en dit telkens in strijd met de doelstelling van een specifieke bepaling.

Noteer meteen dat er geen fiscaal misbruik is indien wordt ingegaan tegen de doelstelling van een bepaling die is opgenomen in een bijzondere wet die niet is opgenomen in het geviseerde wetboek, of een ter uitvoering ervan genomen besluit.

Wanneer de administratie het bewijs leverde dat de kwalificatie tot doel had belastingen te ontwijken, dan kon op basis van het oude artikel de belastingplichtige het tegenbewijs leveren door te bewijzen dat de kwalificatie beantwoordde aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Op basis van het nieuwe artikel dient bij fiscaal misbruik bewezen door de administratie de belastingplichtige het tegenbewijs te leveren dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt door andere motieven is ingegeven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen en inzake registratie- en successierechten, het ontwijken van registratie- en successierechten respectievelijk. Het tegenbewijs op basis van de nieuwe tekst is minder

---

*De nieuwe antimisbruikartikelen handelen niet over fiscale fraude, maar over fiscale misbruiken die geen fiscale fraude uitmaken.*

---

10 Voor een eerste bespreking van de nieuwe tekst, zie onder meer: L. DE BROE, “Art. 344, § 1 WIB92. Regering herschrijft ontwerp van anti-misbruikbepaling: wordt bazooka een scherpshutterswapen?”, *Fisc.Act.* 2012, nr. 7, 1-5; L. DE BROE, “Het doel van de wetgever in de nieuwe fiscale anti-misbruikbepaling”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KU Leuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*; D. GARABEDIAN, “Nouvelles disposition fiscale anti-abus et ‘objectif’ des dispositions fiscales – Analyse de cas en matière de sociétés et en matière immobilière”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KU Leuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*; A. HAELTERMAN, “De doelstellingen van de fiscale bepaling bij de organisatie van privé-vermogen en het gebruik van management- en patrimonium-vennootschap”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KU Leuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*; K. JANSSENS, “Programmawet. Geen rulings over nieuw art. 344, § 1 (of toch niet rechtstreeks)”, *Fisc.Act.* 2012, nr. 10, 5. T. AFSCHRIJFT, “Le vrai danger de « l’abus fiscal »”, *Hebdo FiscalNet* 9 juni 2012, <http://www.fiscalnet.be/abonnes/display.php?page=2&File=/fr/doc/02/ht/20120609#FR1>; S.G. HÜRNER, “L’abus de droit fiscal : ne faut-il pas se calmer?”, *Hebdo FiscalNet* 16 juni 2012, <http://www.fiscalnet.be/abonnes/display.php?page=2&File=/fr/doc/02/ht/20120616#FR4>; W. PANIS, “Quick start guide voor een bazooka”, *TFR* 2012, nr. 424, 563-565; D. SEUTIN, “L’article 344 § 1er du CIR/92 : un « tigre de papier »?”, *Hebdo FiscalNet* 16 juni 2012, <http://www.fiscalnet.be/abonnes/display.php?page=2&File=/fr/doc/02/ht/20120616#FR4>; J. VAN DYCK, “Algemene anti-misbruikbepaling: niet bij duidelijke wettekst”, *Fiscoloog* 2012, nr. 1295, 5-8; J. VAN DYCK, “Nieuwe, meer ‘volwassen’ algemene anti-misbruikbepaling”, *Fiscoloog* 2012, nr. 1284, 3-8; V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d’abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l’approche économique ? » in Th. BLOCKERYE *et al.*, *La réforme fiscale 2012*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2012, 89-138; M. BOURGEOIS *et* A. NOLLET, « L’introduction d’une notion générale d’abus (de droit) fiscal » en matière d’impôts sur les revenus, de droits d’enregistrement et de droits de succession », *RGF* 2012/6, 4-20; B. CARDOEN, “Kruis over verschillende optimalisatieconstructies”, *Fiscoloog* 2012, nr. 1304, 5; A. VERBEKE, “Het Vlaamse decreet overdracht familiebedrijven. Illustratie van een ontspoorde samenleving”, *TEP* 2012/2-3, 51-64; M. BOURGEOIS *en* A. NOLLET, “De nieuwe fiscale antimisbruikregel en de gevolgen voor vermogensplanning”, *Fiscalnet Tijdschrift* 4 augustus 2012, <http://www.fiscalnet.be/abonnees/display.php?page=1&File=/nl/doc/02/ht/20120804#NL1>.

11 W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht*, I – algemeen deel, Antwerpen, Standaard Wetenschappelijke Uitgeverij, 1969, nr. 97, 281.

12 W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht*, I – algemeen deel, Antwerpen, Standaard Wetenschappelijke Uitgeverij, 1969, nr. 97, 281.

13 *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 113.

14 *Mutatis mutandis* geldt dezelfde regel in W. Reg. en in W. Succ.

## De nieuwe antimisbruikbepaling dient op een manier geïnterpreteerd te worden die haar conform het grondwettelijk legaliteitsbeginsel maakt.

zwaar dan de oude tekst. Enerzijds omdat het tegenbewijs ook kan bestaan in andere dan financiële of economische behoeften. Anderzijds omdat de bepaling enkel verwijst naar het ontwijken van één specifieke belasting.

9. Wat gebeurt er als het tegenbewijs niet kan worden geleverd? Op basis van het oude artikel, was enkel de juridische kwalificatie niet tegenstelbaar. Het Hof van Cassatie heeft beslist dat er enkel kon worden geherkwalificeerd als de juridische niet-fiscale rechtsgevolgen na herkwalificatie gelijksoortig zijn als degene voor herkwalificatie<sup>15</sup>.

Het nieuwe artikel bepaalt dat de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen zelf niet tegenstelbaar is, en dus niet enkel de juridische kwalificatie. Vervolgens zal de verrichting aan een belastingheffing worden onderworpen overeenkomstig het doel van de wet alsof het misbruik niet zou hebben plaatsgevonden.

### Detailbespreking

10. Om de kriteriën van de bepaling nader te omschrijven, kunnen we naast de wettekst nuttig gebruik maken van de parlementaire voorbereiding bij de nieuwe tekst (inclusief het advies van de Raad van State op het eerste ontwerp). Ook de parlementaire stukken bij de oude bepaling bieden relevante informatie voor de interpretatie van de nieuwe bepaling.

#### A. Vertrekpunt: het grondwettelijk legaliteitsprincipe en “doelstelling van een bepaling”

11. Het vertrekpunt bij de vraag “wat kan en wat kan niet in fiscale zaken”, is het grondwettelijke legaliteitsbeginsel<sup>16</sup>. Dit beginsel, vervat in de artikelen 170 en 172, tweede lid van de Grondwet, bepaalt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet in de formele zin, dit wil zeggen een wet die het resultaat is van de wetgevende macht, waarbij de wetgevende macht haar regelingsbevoegdheid niet mag opdragen aan een ander orgaan, bijvoorbeeld de uitvoerende macht<sup>17</sup>. Het is één van de meest fundamentele principes van het Belgisch belastingrecht. Op basis van dit beginsel dient de belasting-

wet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria te bevatten aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt wie belastingplichtig is en voor welk bedrag<sup>18</sup>. Het is de wetgever zelf die de “essentiële elementen” van de belasting dient vast te stellen<sup>19</sup>. “Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen”<sup>20</sup>. “Niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering, die uitsluitend bevoegd is om de belasting in te voeren en de essentiële elementen daarvan vast te stellen”<sup>21</sup>.

Een tweede basisbeginsel dat rechtstreeks op het grondwettelijk legaliteitsbeginsel teruggaat, is de fundamentele vrijheid van belasting van alle personen, zaken, feiten en handelingen: alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt<sup>22</sup>.

12. Het grondwettelijk legaliteitsbeginsel heeft een aantal belangrijke gevolgen. Dat gold in 1993, en is destijds expliciet opgenomen in de parlementaire voorbereiding<sup>23</sup>. Deze gelden vandaag nog steeds.

13. Een eerste is dat een belastingwet strikt moet worden geïnterpreteerd, wat een interpretatie naar analogie uitsluit<sup>24</sup>.

14. Een tweede gevolg is het beginsel *in dubio contra fiscum*: indien de tekst van de wet niet duidelijk is, en het raadplegen van de voorbereidende werken en andere interpretatiebronnen een twijfel laten bestaan over de draagwijdte van een fiscale bepaling, dan moet de interpretatie in het voordeel van de belastingplichtige voorrang krijgen<sup>25</sup>.

Een onduidelijke regel interpreteren in het nadeel van de belastingplichtige gaat ook in tegen het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en het Europees Recht. Zo oordeelde het Europees Hof van de Rechten van de Mens dat overeenkomstig artikel 1 van het 1<sup>ste</sup> Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens, de inmengingen in het eigendomsrecht (zoals via een belasting) dienen voorzien te zijn door een wet (in de materiële zin, d.i. elke algemene door een bevoegd overheidsorgaan uitgevaardigde rechtsregel) op een voldoende toegankelijke, precieze en voorzienbare manier<sup>26</sup>. Ook het Europees Hof van Justitie<sup>27</sup> oordeelde dat een regel het mogelijk moet maken om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en geen onzekerheid mag laten bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan. Zoniet is er niet voldaan aan de vereiste van rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig dienen te zijn en de gevolgen ervan voorzienbaar, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen.

15. Tot slot is ook de vrije keuze van de minst belaste weg een implicatie van het legaliteitsbeginsel. Dit belangrijk principe blijft bestaan, ook na de invoering van de nieuwe antimisbruikbepaling. Dat wordt bevestigd in de memorie van toelichting bij het nieuwe artikel<sup>28</sup>, en de minister van Financiën herbevestigde het in de Kamercommissie Financiën<sup>29</sup>, hoewel de keuze van de minst belaste weg

15 Cass. 21 april 2005, *Arr.Cass.* 2005, 917-922; Cass. 4 november 2005, *JF* 2006/21; Cass. 22 november 2007, Cass. 10 juni 2010, *RGF* 2011/3, 8.

16 Zie de parlementaire voorbereiding bij de oude antimisbruikbepaling: *Parl.St.* Senaat 1992-93, 1072/8, 93.

17 A. ALÉN en K. MUYLLE, *Handboek van het Belgisch staatsrecht*, Kluwer, Maklu, 2012, nr. 690-695.

18 GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.12.

19 Arbitragehof 3 juli 2002, nr. 117/2002, B.4.

20 GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.5.3.

21 GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.11.

22 I. CLAEYS BOUUAERT, “De interpretatie van de fiscale wet”, *T.Not.* 1961, 128; J.J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Het Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, nr. 11; E. KRINGS, “Les lacunes en droit fiscal” in *Le problème des lacunes en droit*, Brussel, Bruylant, 1968, 464; A. TIBERGHEN, *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 2010-2011, nrs. 0102-0107; S. VAN CROMBRUGGE, “De evolutie van het inkomstenbelastingrecht”, *RW* 1986-87, kol. 1521; J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, nr. 201.

23 *Parl.St.* Senaat 1992-93, 1072/8, p. 93.

24 Cass. 19 december 1948, *Arr.Verbr.* 1948, 620; Cass. 20 maart 1956, *Arr.Verbr.* 1965, (604), 605; Cass. 13 april 1978, *Arr.Cass.* 1978, 930; A. TIBERGHEN, o.c., nr. 0212; J. VAN HOUTTE, o.c., nr. 201.

25 Cass. 24 oktober 1938, *Pas.* 1938, I, 331; zie ook Cass. 28 mei 1942, *Pas.* 1942, I, 134.

26 Zie bijvoorbeeld EHRM, 7 juli 2011, inzake *Serkov t. Oekraïne*, *ECHR* 2011, 39766/05, in het bijzonder nr. 34 en 42 over de invloed van het bestaan van de regel *in dubio contra fiscum* in het interne recht.

27 HvJ C-318/10, *Siat*, 5 juli 2012, C-72/10 en C-77/10, *Costa en Cifone*, 16 februari 2012, C-17/03, *VEMW en anderen*, 7 juni 2005.

28 *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 111.

29 Verslag Commissie voor de financiën en begroting, ontwerp van programmawet (I), wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992 wat de antimisbruikbepaling betreft, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 2081/016, 69.

30 *Parl.St.* Senaat 1992-93, nr. 762-1, 81. Zie in dit verband ook de rechtspraak van het EHRM en het HvJ waarnaar wordt verwezen in punt 14.

noodzakelijkerwijze wordt beperkt door algemene antimisbruikbepalingen.

De Raad van State schreef in 1993 dat de keuze van de minst belaste weg eveneens wordt gerechtvaardigd door de eisen van rechtszekerheid, met name de belastingplichtige moet de fiscale gevolgen van zijn handelingen kunnen voorzien<sup>30</sup>.

Het toepassen van een antimisbruikbepaling op situaties waar de wetgever zelf de keuze biedt om te genieten van een fiscaal voordeel, is niet evident in het licht van de vrije keuze van de minst belaste weg. Getuige daarvan het citaat van een studie door de minister van Financiën in 1993 naar aanleiding van de bespreking van de oude antimisbruikbepaling: *“De theorie van de vrije keuze van de minst belaste weg onderstelt dat die vrije keuze niet bij de wet zelf is georganiseerd: door vrijstellingen in te voeren, voert de wet een belastingvermindering in. Als een vennootschap kiest voor een fusie onder het stelsel van belastingvrijstelling, gebruikt ze enkel een fiscale weg die de wetgever zelf heeft geopend, en daar is geen kritiek op mogelijk.(...) De keuze tussen beide door het belastingrecht zelf geopende wegen staat evenmin open voor kritiek”*<sup>31</sup>.

**16.** De nieuwe antimisbruikbepaling dient geïnterpreteerd te worden conform het grondwettelijk legaliteitsbeginsel. Een wettelijk moet immers in de mate van het mogelijke geïnterpreteerd worden op een manier die haar conform de hogere normen maakt<sup>32</sup>.

Zoals hoger aangegeven, is een cruciale schakel in de nieuwe antimisbruikbepaling de “doelstelling van een wetbepaling”. Deze dient zowel om te bepalen of er fiscaal misbruik is, alsook om de belastbare grondslag en de belastingberekening te bepalen eens er fiscaal misbruik is en geen tegenbewijs is geleverd.

Het legaliteitsbeginsel vereist dat enkel een doelstelling uitgedrukt door de wetgever in overweging mag worden genomen. In het andere geval, zou een belasting immers kunnen worden gevestigd zonder een formele wet als basis, wat strijdig is met het legaliteitsbeginsel. Bovendien mag enkel een zekere doelstelling in rekening worden genomen. Zoniet wordt het principe *in dubio contra fiscum* geschonden, wat een toepassing is van het legaliteitsbeginsel<sup>33</sup>.

Op basis hiervan kan er enkel sprake zijn van fiscaal misbruik, en bij gebrek aan tegenbewijs een herstellen van de belastbare grondslag en de berekeningsbasis, indien de tekst van de wet en de voorbereidende werken zonder enige redelijke twijfel de doelstelling van de ontweken of ingeroepen bepaling aangeven. Het is duidelijk dat dit niet steeds het geval was voor de bepalingen die het Parlement tot nu toe stemde. Bij gebreke hiervan kan de algemene antimisbruikbepaling niet worden toegepast zonder schending van de Grondwet<sup>34</sup>.

**17.** In dit kader haalt professor Garabedian aan dat het niet goed in te zien valt hoe een bepaalde handeling of geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, kan ingaan tegen de doelstelling van de wetgever, als de rechtshandeling(en) een vaststaande praktijk uit-

maakt die tot nu toe duidelijk werd toegelaten en een algemeen aanvaarde praktijk is. Geen enkele praktijk is ongenaakbaar, maar de wetgever dient zich klaar en duidelijk uit te spreken<sup>35</sup>.

**18.** Dat het grondwettelijk legaliteitsbeginsel strikte grenzen stelt aan een algemene antimisbruikbepaling in het Belgisch fiscaal recht, heeft de wetgever bij de bespreking van de oude antimisbruikbepaling al aangestipt: *“De theorie van de wetsontduiking zoals we dat kennen in Nederland kan niet”*<sup>36</sup>, vermits ons grondwettelijk recht verschilt van dat in Nederland. *“Uitgaan van de bedoeling van de wetgever is slechts denkbaar als de ratio legis eenduidig is.”*

## B. Doelstelling van een bepaling: bijkomende verduidelijkingen

**19.** Om te bepalen of er fiscaal misbruik is, moet de doelstelling van een bepaling gevonden worden. Niet de doelstelling van het wetboek of de fiscale wet in het algemeen. De wet is op dit vlak duidelijk.

Er is met andere woorden geen plaats voor een algemene doelstelling die aan de fiscale wet of een wetboek zou ter grondslag liggen. Nochtans bepaalt de memorie van toelichting en de circulaire dat *“belastingen heffingen zijn die worden opgelegd door de Staat volgens bepaalde rechtsregels met het oog op het verzamelen van financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemene belang”*<sup>37</sup>. Deze algemene doelstelling kan nochtans niet de doelstelling zijn waarnaar de antimisbruikbepaling verwijst. De tekst van de wet spreekt immers over doelstelling van een bepaling. Daarnaast is het zo dat het tweede geval van misbruik niet zou kunnen bestaan als deze algemene doelstelling wordt gehanteerd. Het algemene doel van deze bepalingen is immers juist om bepaalde vrijstellingen of aftrekken toe te staan, en niet om te belasten. De “algemene” doelstelling om vrij te stellen zou steeds vervuld zijn als een belastingplichtige beroep doet op vrijstellingsbepalingen, wat de tekst nietszeggend maakt.

**20.** De memorie van toelichting en de circulaire bepalen dat de strijdigheid met de doelstellingen van een bepaling dient begrepen te worden in licht van *“volstrekt kunstmatige constructies”*, zoals we dat ook terugvinden in de Europese rechtspraak. Er is sprake van een *“volstrekt kunstmatige constructie wanneer de verrichting niet de economische doelstel-*

---

*Er kan enkel sprake zijn van fiscaal misbruik, en bij gebrek aan tegenbewijs een herstellen van de belastbare grondslag en de berekeningsbasis, indien de tekst van de wet en de voorbereidende werken zonder enige redelijke twijfel de doelstelling van de ontweken of ingeroepen bepaling geven. Het is duidelijk dat dit niet steeds het geval was voor de bepalingen die het Parlement tot nu toe stemde. Bij gebreke hiervan kan de algemene antimisbruikbepaling niet worden toegepast zonder schending van de Grondwet.*

---

31 *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 1072/8, 95.

32 *Cass.* 20 april 1950, *Pas.* 1950, I, 560; *Cass.* 20 november 1975, twee arresten, *Pas.* 1976, I, 347, met conclusie advocaat-generaal VEU, *RCJB* 1977, 446, met noot DELPÉRÉE; *Cass.* 8 oktober 2001, *Pas.* 2001, 530; Arbitragehof 5 maart 1997, nr. 11-97.

33 In dezelfde lijn D. GARABEDIAN, “Nouvelle disposition fiscale anti-abus et « objectif » des dispositions fiscales – Analyse en matière de sociétés et en matière immobilière”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KULeuven 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*.

34 *Ibid.*; zie ook L. DE BROE, “Het doel van de wetgever in de nieuwe fiscale anti-misbruikbepaling”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KULeuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*, en ook de vragen die A. HAELTERMAN zich hieromtrent stelt: “De doelstellingen van de fiscale bepaling bij de organisatie van privé-vermogen en het gebruik van management- en patrimonium-

vennootschap”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KULeuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*.

35 D. GARABEDIAN, “Nouvelle disposition fiscale anti-abus et « objectif » des dispositions fiscales – analyse en matière de sociétés et en matière immobilière”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KULeuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*.

36 *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 1072/8, 93.

37 *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 2081/016, 69; *Circ.* Nr. 3/2012 van 4 mei 2012, 7.

*De memorie van toelichting en de circulaire bepalen dat de antimisbruikbepaling ook van toepassing is voor verrichtingen die worden gesteld in het kader van het beheer van het privévermogen, naast de verrichtingen die worden gesteld in het kader van de economische sfeer. Dit was niet zo onder de oude bepaling. Het is bij uitstek deze uitbreiding die zorgt voor zeer veel onzekerheid.*

lingen onderliggend aan de fiscale wetgeving nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid, of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt. Het gaat met andere woorden om rechtshandelingen die alleen worden uitgevoerd om belastingen te ontwijken<sup>38</sup>. Deze precisering is niet terug te vinden in de wet.

### C. Het tegenbewijs

21. Eens het fiscaal misbruik is bewezen door de fiscus, kan de belastingplichtige het tegenbewijs leveren door aan te tonen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen (niet de verrichting) verantwoord is door “andere motieven dan ontwijken van inkomstenbelastingen” (of registratierechten, schenking-/successierechten zijn). Dit is een gemakkelijkere bewijslast dan onder de oude bepaling. Niet-economische of financiële belangen kunnen immers spelen. Ook andere belastingen dan deze gevisieerd door de bepaling kunnen een dergelijk motief zijn.

22. Op basis van de tekst van de wet is een ander motief, hoe klein ook, voldoende. Zoals gezegd moet het tegenbewijs evenwel slaan op de keuze van de rechtshandeling en niet op de keuze van de verrichting.

23. Ondanks de duidelijke wettekst (“andere motieven dan het ontwijken van”), bepaalt de memorie van toelichting, alsook de circulaire, dat er geen rekening mag worden gehouden met “niet-fiscale” motieven die zodanig verwaarloosbaar zijn dat de verrichting onmogelijk lijkt als er geen rekening wordt gehouden met de fiscale motieven” (eigen onderlijning). “De enige bedoeling is te vermijden dat [de bepaling] compleet inefficiënt wordt vanaf het moment dat de belastingplichtige met eender welke onwaarschijnlijke niet-fiscale motieven zijn rechtshandeling verantwoordt”<sup>39</sup> (eigen onderlijning).

Vervolgens worden drie voorbeelden ontleend aan de toepassing van artikel 183bis van het WIB inzake herstructurerings.

De drie toestanden zijn: “(1) de rechtshandelingen waarbij de belastingplichtige naar een zuiver fiscaal voordeel streeft; (2) de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type; (3) de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebben dat een redelijk persoon die verrichting niet zou realiseren omwille van die niet-fiscale motieven : in dat geval kan de administratie ervan uitgaan dat de ingeroepen niet-fiscale motieven, niet het werkelijke motief voor de verrichting is<sup>40</sup>” (eigen onderlijning). De memorie van toelichting en de circulaire preciseren dat het de bedoeling is te vermijden dat dit bewijsmiddel compleet inefficiënt wordt vanaf het moment dat de belastingplichtige met eender welke onwaarschijnlijke niet-fiscale motieven zijn rechtshandeling verantwoordt.

Deze voorbeelden zijn destijds gesuggereerd door professor Garabedian en worden door de ruingcommissie gebruikt in het kader van artikel

183bis van het WIB om uit te maken of er al dan niet sprake is van zakelijke overwegingen voor een verrichting, doch niet voor de keuze van een rechtshandeling. De toepassing van deze redenering op rechtshandelingen leidt tot absurde gevolgen. Veronderstel dat men een koop en geen huurcontract sluit juist omwille van de eigendoms-overdracht en de prijs die essentiële elementen zijn van de koop. Deze elementen zijn noodzakelijkerwijze aanwezig bij een koop want anders is er geen koop. Welnu, volgens de memorie van toelichting is dit geen geldig motief omdat deze er zijn bij iedere koop.

Het is duidelijk dat deze drie elementen opgenomen in de memorie van toelichting ingaan tegen de tekst van de wet.

### D. Ook in het kader van de privésfeer

De memorie van toelichting en de circulaire bepalen dat de antimisbruikbepaling ook van toepassing is voor verrichtingen die worden gesteld in het kader van het beheer van het privévermogen, naast de verrichtingen die worden gesteld in het kader van de economische sfeer. Dit was niet zo onder de oude bepaling. Het is bij uitstek deze uitbreiding die zorgt voor zeer veel onzekerheid. Nu is immers de vraag of handelingen in het kader van het beheer van privévermogen (optimalisatie privébeleggingen, organisatie van successie, etc.) de toets van het artikel doorstaan, waar dit vroeger niet hoefde.

### E. Louter bewijsmiddel? Rol van de ruingcommissie en bevoegde wetgever

24. De memorie van toelichting en de circulaire bepalen dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken zich enkel kan uitspreken over het tegenbewijs. Met name is de keuze van de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, door andere motieven verantwoord dan het ontwijken van de belastingen. Op deze wijze zou de rechtszekerheid voor de belastingplichtigen gewaarborgd blijven, aldus de memorie van toelichting en de circulaire.

25. Het is niet correct dat de Dienst zich niet kan uitspreken over de overige aspecten van de bepalingen (en in het bijzonder of er fiscaal misbruik is). Dit wordt nochtans zo gesteld door de memorie van toelichting en de circulaire omdat de antimisbruikbepaling een bewijsmiddel zou zijn, waarover de dienst zich op basis van het koninklijk besluit van 17 januari 2003 niet kan uitspreken.

Artikel 344, § 1 van het WIB is immers meer dan een bewijsmiddel, ook al staat het onder het hoofdstuk “bewijsmiddelen van de administratie”. Het is een artikel dat de belastbare grondslag en belastingberekening kan herstellen. Bijgevolg kan de Dienst zich wel uitspreken over het volledige artikel.

26. Bovendien stelt zich de vraag of de federale wetgever wel bevoegd was om een antimisbruikbepaling te stemmen inzake registratie- en successierechten zonder tussenkomst van de regionale wetgever, vermits de regel verder gaat dan een puur bewijsmiddel.

38 Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 114; Circ. nr. 3/2012 van 4 mei 2012, 7.

39 Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 114-115; Circ. nr. 3/2012 van 4 mei 2012, 8-9.

40 Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 114-115; Circ. nr. 3/2012 van 4 mei 2012, 8-9.

## F. Specifieke antimisbruikbepalingen

**27.** Zowel de memorie van toelichting als de circulaire bepalen dat de algemene antimisbruikbepaling wordt toegepast als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen, de speciale anti-ontwikkelingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden. De administratie kan dus de nieuwe antimisbruikbepaling toepassen als de andere specifieke middelen haar onvoldoende hebben kunnen helpen en ze van mening is dat ze genoeg redenen heeft om op die algemene maatregel een beroep te doen, aldus de circulaire en de memorie van toelichting<sup>41</sup>.

## G. Geen fraude

**28.** De nieuwe algemene antimisbruikartikelen handelen niet over fiscale fraude, maar over fiscale misbruiken die geen fiscale fraude uitmaken. Dit ondanks de titel van het hoofdstuk in de wet die de nieuwe algemene antimisbruikbepaling invoert, die luidt *“Strijd tegen de fiscale fraude”*. Dit wordt ook bevestigd door de circulaire<sup>42</sup>. Bijgevolg zijn de gewone aanslagtermijnen binnen dewelke de rechtzettingen op grond van de antimisbruikbepaling dienen te gebeuren, van toepassing. Dit is ook van belang voor de belastingverhogingen, waar niet de verhogingen voor fraude kunnen toegepast worden.

## H. Relatie met het Europees recht

**29.** Indien men zich bevindt in het toepassingsgebied van het Europees recht, kunnen de interne algemene antimisbruikbepalingen enkel toegepast worden indien de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen ook in het licht van het Europees recht een misbruik uitmaakt<sup>43</sup>. Fiscaal misbruik in het Belgisch recht is immers niet noodzakelijkerwijze gelijk aan rechtsmisbruik in het Europees recht.

## I. Inwerkingtreding

**30.** Inzake inkomstenbelastingen is het nieuw artikel van toepassing vanaf aanslagjaar 2013, alsmede op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad (6 april 2012), en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de inwerkingtreding. Zoals reeds vermeld, moeten bij een geheel van rechtshandelingen de opeenvolgende handelingen een reeks handelingen zijn die van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten<sup>44</sup>.

De circulaire bepaalt verder dat indien de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van 2012 gesteld is of gesteld wordt, onder de toepassing van artikel 344, § 1 van het WIB kan vallen. De wet bepaalt immers dat enkel indien de *“rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen”* (eigen onderlijning) worden gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op

de datum van bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad (op 6 april 2012), het artikel van toepassing is. *A fortiori* dienen ook alle rechtshandelingen plaats te vinden in aanslagjaar 2013 in het eerste geval gevisieerd door de wet.

**31.** Inzake registratie- en successierechten is het artikel van toepassing op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen dat éénzelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf 1 juni 2012. De circulaire bevestigt dit expliciet.

## J. Voorbeelden

**32.** Op 19 juli 2012 publiceerde de administratie een circulaire met aanvullende commentaar op de algemene antimisbruikbepalingen die van toepassing zijn in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en het Wetboek der successierechten (circulaire 8/2012). De circulaire geeft een aantal voorbeelden van de aanwezigheid, of niet, van fiscaal misbruik, doch enkel in het kader van registratie- en successierechten.

**33.** De circulaire bepaalt dat het geen exhaustieve lijst is van per se veilige of verdachte rechtshandelingen. Geval per geval dient immers te worden beoordeeld of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen een fiscaal misbruik vormt. *“Teneinde toch wat duidelijkheid te bieden en om tot eenvormig handelen te komen”*, worden echter toch een aantal rechtshandelingen opgesomd die ofwel zeker niet, ofwel duidelijk wel als misbruik worden beschouwd. De circulaire voegt er echter meteen aan toe dat *“er wordt benadrukt dat de volgende lijsten geenszins limitatief zijn (noch in de ene, noch in de andere zin). Rechtshandelingen of geheel van rechtshandelingen die niet opgenomen zijn in deze beide lijsten zijn noch ipso facto veilig noch ipso facto verdacht.”*

**34.** De circulaire lijst een aantal rechtshandelingen op die niet als fiscaal misbruik worden beschouwd, evenwel enkel voor zover ze geen deel uitmaken van een gecombineerde constructie: schenking door middel van een handgift of bankgift, schenking bij een akte verleden voor een niet-Belgische notaris, gefaseerde schenking van onroerende goederen met een tussenperiode van meer dan drie jaar, schenking onder last, schenking onder ontbindende voorwaarde, schenking door grootouders aan kind(eren) en kleinkind(eren), schenking met voorbehoud van vruchtgebruik of ander levenslang recht, schenking waarop een verlaagd registratierecht voor schenkingen van toepassing is, schenking die een in het wetboek registratierechten voorziene vrijstelling geniet, tontine- en aanwasclausules, testament met maximale benutting van gunstregimes, testament met zogenaamde *“generation skipping”*, kinderloos vrijgezel testament, en duo-legaat, voor zover dit na verrekening van de last, resulteert in een substantiële netto bevoordeling van de vereniging.

**35.** De circulaire lijst daarnaast de volgende rechtshandelingen op als fiscaal misbruik, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de keuze voor de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen verantwoord is door andere dan fiscale motieven: eenzijdige verblijvingsbedingen of bedingen van ongelijke verdelingen van de huwelijksgemeen-

41 Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 112-113, 2081/016, 70-79; Circ. nr. 3/2012 van 4 mei 2012, 7.

42 Circ. nr. 3/2012 van 4 mei 2012, 11.

43 D. GARABEDIAN, “Nouvelle disposition fiscale anti-abus et « objectif » des dispositions fiscales –] analyse en matière de sociétés et en matière immobilière”, Seminaire: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KULeuven op 1 juni 2012 te verschijnen in TFR.

44 Parl.St. Kamer 2011-12, nr. 2081/001, 113

schap, losgekoppeld van een overlevingsvoorwaarde (beter bekend als sterfhuisclausule), gesplitste aankoop (blote eigendom en vruchtgebruik) van goederen voorafgegaan door een al of niet geregistreerde schenking van de benodigde gelden door de verkrijger van het vruchtgebruik aan de verkrijger van de blote eigendom mits er eenheid van opzet aanwezig is, erfpachtconstructie (gesplitste aankoop van onroerend goed door gelieerde vennootschappen), inbreng door één echtgenoot in de huwelijksgemeenschap, gevolg door een schenking door beide echtgenoten, mits er eenheid van opzet is, uitbreng uit de huwelijksgemeenschap van roerende goederen gevolgd door een wederzijdse schenking tussen echtgenoten, meestal onder de ontbindende voorwaarde voor de schenking gedaan aan de eerst stervende echtgenoot, en het “ik-opa”-testament.

**36.** Het valt op dat de lijst met misbruiken rechtshandelingen bevat die de administratie tot nu toe expliciet aanvaardde (zoals erfpachtconstructies), en die ze nu blijkbaar plots aanziet als fiscaal misbruik. Uit de circulaire blijkt echter niet dat de administratie zeer nauwkeurig heeft onderzocht of de rechtshandelingen wel effectief strijdig zijn met de “doelstellingen van de bepalingen”. De circulaire beperkt zich tot het vermelden dat een bepaald artikel is “gefrustreerd” of de “progressiviteit, de heffingsgrondslag of het tarief” van een artikel is gefrustreerd.

**37.** De administratie publiceerde tot op heden geen circulaire met voorbeelden inzake de inkomstenbelastingen.

**38.** Om de toepassing van de tekst inzake inkomstenbelastingen te verduidelijken, worden hierna twee voorbeelden kort besproken<sup>45</sup>, die onder de vroegere bepaling reeds het voorwerp uitmaakten van rechtspraak van het Hof van Cassatie. Verrassend genoeg leidt de nieuwe bepaling tot hetzelfde resultaat als de oude.

Eerste voorbeeld: huur-onderhuur. Artikel 32, tweede alinea, 3° van het WIB bepaalt dat als een bestuurder van een vennootschap een gebouw onroerend goed verhuurt aan de vennootschap waarin hij de bestuurder is, een deel van de huur belast wordt als een beroepsinkomen, waarvan de hypothecaire interesten niet in mindering kunnen worden gebracht.

Om aan deze specifieke regel te ontkomen, verhuurt een bestuurder van vennootschap A het onroerend goed aan een derde vennootschap, die het op zijn beurt verhuurt aan vennootschap A.

De transactie is een per hypothese een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt in de zin van de nieuwe antimisbruikbepaling, waarmee de belastingplichtige zich buiten het toepassingsgebied plaats van artikel 32, tweede alinea, 3° van het WIB.

Gebeurt dit in strijd met de doelstelling van deze bepaling? De parlementaire voorbereiding bij de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen die deze bepaling invoerde, bevat klaar en duidelijk de doelstelling van de wetgever: “de regering stelt inderdaad maatregelen voor tegen technieken van belastingontwijking waarbij een

beroepsinkomen wordt omgezet in een onroerend (abnormaal hoge huur) of roerend inkomen (rente op voorschotten). De truc bestaat er in feite in een beroepsinkomen op te delen in verschillende inkomens die tot verschillende belastingcategorieën behoren, die aan veel lagere belastingtarieven onderworpen zijn en/of waarop geen sociale-zekerheidsbijdragen moeten worden betaald.”<sup>46</sup> De rechtshandelingen die worden gesteld zijn in strijd met deze doelstelling: de wetgever wenste immers juist te verhinderen dat een excessieve huur wordt betaald aan de bestuurder, terwijl de bestuurder nu juist rechtshandelingen stelt om hieraan te ontsnappen.

In de afwezigheid van andere dan fiscale overwegingen, en vermits we ons per hypothese buiten het toepassingsgebied van het Europees recht bevinden, zal de antimisbruikbepaling van toepassing zijn. Noteer meteen ook dat deze transacties geen vaststaande praktijk uitmaakt die tot nu toe duidelijk werd toegelaten en een algemeen aanvaarde praktijk is (zie *supra* nummer 17). Integendeel, deze techniek werd reeds op basis van de oude antimisbruikbepaling, en zelfs op basis van simulatie, succesvol aangevochten.

Tweede voorbeeld: vruchtgebruik. Het betreft een variatie op het eerste voorbeeld. Opnieuw om te ontsnappen aan artikel 32, alinea 2, 3° van het WIB geeft de bestuurder van vennootschap A zijn onroerend goed niet in huur, maar in vruchtgebruik met een periodieke betaling. Kan de bestuurder worden belast op een huur, met toepassing van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling?

De bestuurder plaatst zich via deze rechtshandeling buiten de toepassing van artikel 32, alinea 2, 3° van het WIB. Gebeurt dit zonder enige redelijke twijfel in strijd met de doelstelling van deze bepaling? Neen. In de Kamercommissie Financiën werd destijds besproken of een vruchtgebruik ook diende te worden gevisieerd door dit artikel, met als resultaat dat de wetgever oordeelde dat dit niet hoefde.<sup>47</sup> Bijgevolg kan niet worden geconcludeerd dat een vruchtgebruikconstructie zonder enige redelijke twijfel in strijd is met de doelstellingen van artikel 32, alinea 2, 3° van het WIB. Daarenboven is het zo dat wetgever zeer eenvoudig een vruchtgebruik had kunnen viseren door een loutere tekstaanpassing, wat ze niet heeft gedaan, en dus aantoonde dat dit niet haar bedoeling was.

## Besluit

**39.** De wetgever wenst met de invoering van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling fiscale misbruiken (en niet fiscale fraude) beter te kunnen bestrijden. Ook in de privésfeer.

Er is sprake van een fiscaal misbruik als de fiscale administratie bewijst dat een belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, stelt die de belastingplichtige al naar het gelang buiten of binnen het toepassingsgebied van een fiscale bepaling plaatsen en dit in strijd met de doelstelling van die fiscale bepaling.

Indien er fiscaal misbruik wordt aangetoond, kan de belastingplichtige het tegenbewijs leveren dat

45 De voorbeelden zijn ontleend aan de bespreking van D. GARABEDIAN op de studiedag aan de KULeuven op 1 juni 2012: zie D. GARABEDIAN, “Nouvelle disposition fiscale anti-abus et « objectif » des dispositions fiscales – analyse en matière de sociétés et en matière immobilière”, Seminarie: “De doelstellingen van fiscale bepalingen”, KULeuven op 1 juni 2012 te verschijnen in *TFR*.

46 *Parl.St.* Kamer 1991-92, nr. 444/1, 9; *Parl.St.* Kamer 1991-92, nr. 444/9, 12.

47 *Parl.St.* Kamer 1991-92, nr. 441/6, 110.

de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat eenzelfde verrichting tot stand brengt, verantwoord is door andere motieven dan ontwijken van inkomstenbelastingen (of registratierechten, schenking-/successierechten). Indien er geen tegenbewijs wordt geleverd, wordt de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft

plaatsgehad.

Het kernbegrip in de nieuwe bepaling is de “doelstelling van de bepaling”. Het grondwettelijk legaliteitsbeginsel vereist dat de tekst van de wet en de voorbereidende werken zonder enige redelijke twijfel de doelstelling van de ontweken of ingeroepen bepaling geven. Is dit niet het geval, dan kan de algemene antimisbruikbepaling niet worden toegepast zonder schending van de Grondwet.

## Résumé

Par l'introduction de la nouvelle disposition générale anti-abus fiscal, le législateur vise à mieux combattre les abus fiscaux (et non la fraude fiscale), y compris dans la vie privée.

Il y a abus fiscal lorsque l'administration fiscale démontre qu'un contribuable pose un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, qui, selon le cas, met le contribuable, dans ou en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale et ce contrairement à l'objectif de cette disposition fiscale.

Si l'abus fiscal est prouvé, il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques (pas l'opération) réalisant une même opération se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus (ou les droits d'enregistrement, de donation ou de succession). Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

Le concept fondamental de la nouvelle disposition est l'« objectif de la disposition ». Le principe constitutionnel de légalité requiert que le texte de loi et les travaux préparatoires livrent sans aucun doute raisonnable l'objectif de la disposition contournée ou invoquée. Dans le cas contraire, la disposition générale anti-abus ne peut être appliquée sans violation de la Constitution.

## Summary

By introducing the new general anti-abuse provision, the legislator wanted to combat tax abuses (and not tax fraud) more efficiently, also in the private sphere.

Abuse of tax law occurs when tax authorities can demonstrate that a taxpayer performs a legal act or a series of legal acts that constitute a single transaction that puts himself, according to the individual case, outside or within the scope of a tax provision in a way which is incompatible with its objectives.

If the existence of abuse of tax law is established, the taxpayer may invoke the existence of other underlying objectives for his legal act or series of legal acts (not the transaction) that constitute a single transaction, than avoidance of Belgian income tax (or registration duties, gift or inheritance taxes). If the taxpayer fails to prove non-tax motives for the legal act(s), the tax base and tax calculation are restored in order to submit the transaction to taxation according to the objective of the law, as if the abuse had not occurred.

The fundamental concept of the new provision is the “objective of the provision”. The constitutional principle of legality requires that the legislation and its preparatory works specify beyond reasonable doubt the objective of the avoided or invoked provision. Otherwise, the anti-abuse provision cannot be applied without constitutional violation.



## Réforme fiscale 2012 – modifications à l'impôt des sociétés<sup>1</sup>



**Pascal MINNE**

Associé PETERCAM SA  
Professeur ordinaire à l'ULB  
(Solvay Brussels School  
of Economics & Management)

### Introduction

La déclaration de politique générale du gouvernement Di RUPO, telle que publiée le 1<sup>er</sup> décembre 2011<sup>2</sup>, contient de nombreuses propositions fiscales destinées à augmenter les recettes budgétaires pour les années 2012 et suivantes. Combinées avec des réductions de dépenses publiques, ces mesures avaient pour objectif de ramener le déficit du budget fédéral à 2,8 % du PIB.

Les propositions visant à augmenter les recettes fiscales étaient disparates mais on peut les classer en quatre grandes catégories :

- réforme de l'imposition des revenus mobiliers (personnes physiques) ;
- dispositions relatives à l'imposition des revenus professionnels et à la déduction de certaines dépenses (personnes physiques) ;
- dispositions relatives à l'impôt des sociétés ;
- lutte contre la fraude fiscale et sociale.

Ces propositions ont pour la plupart été traduites dans des lois votées par le Parlement : loi du 28 décembre 2011<sup>3</sup>, loi du 29 mars 2012<sup>4</sup> et loi du 22 juin 2012<sup>5</sup> ; mais d'autres textes législatifs<sup>6</sup> sont encore attendus pour couvrir l'ensemble des propositions contenues dans la déclaration de politique générale du 1<sup>er</sup> décembre 2011. D'autre part, il faut remarquer que ces diverses lois ne traitent pas tous les thèmes des réformes proposées en même temps et que certaines dispositions votées ont déjà fait l'objet de précisions ou de corrections. Il n'y a donc pas une loi de réforme fiscale mais nous aurons sans doute à la fin de cette année un « corpus » législatif fiscal des réformes 2011-2012.

### Réforme de l'impôt des sociétés

Dans l'ensemble des mesures fiscales votées ou à voter, les dispositions relatives à l'impôt des sociétés sont relativement peu nombreuses (ce qui ne signifie pas qu'elles ne soient pas importantes).

Les matières qui font l'objet de modifications sont les suivantes :

- déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) ;
- plus-values sur actions ;
- déduction des intérêts et « *thin capitalisation rule* » ;
- divers (nouvelles dépenses non-admises ainsi que précisions sur certains taux).

### Déduction pour capital à risque (intérêts notionnels)<sup>7</sup>

La déduction pour intérêts notionnels (DIN) a été introduite dans le Code des Impôts sur les Revenus par la loi du 22 juin 2005<sup>8</sup> ; elle fait l'objet des articles 205bis à 205nonies CIR.

La DIN est une déduction extra-comptable notionnelle (« fictive ») qui, à l'époque, était justifiée par la volonté de mieux équilibrer le régime fiscal des fonds propres et des fonds empruntés d'une part, et de trouver un incitant fiscal pour pallier au démantèlement du régime fiscal des centres de coordination prévu pour fin 2010, d'autre part.

Cette déduction extra-comptable est calculée comme un pourcentage des fonds propres de la société à la fin de la période imposable précédente. Ces fonds propres sont eux-mêmes ajustés pour prévenir soit des doubles emplois soit des utilisations jugées abusives par le législateur. Le pourcentage à appliquer sur les fonds propres ajustés est enfin fixé par référence à la moyenne des OLO, sur 10 ans émis par l'Etat belge l'année précédente<sup>9</sup>.

1 Cette contribution a été finalisée le 21 septembre 2012. Elle comprend les modifications à l'impôt des sociétés approuvées par le Parlement de décembre 2011 à ce jour. De plus, un avant-projet de loi « portant des dispositions fiscales et financières » doit encore être déposé et voté par le Parlement. La présente contribution fait état des propositions de modifications connues au 21 septembre 2012.

2 Voir [http://www.premier.be/files/20111206/Accord\\_de\\_Gouvernement\\_1er\\_decembre\\_2011.pdf](http://www.premier.be/files/20111206/Accord_de_Gouvernement_1er_decembre_2011.pdf).

3 Loi du 28 décembre 2011 portant dispositions diverses, *Moniteur belge* du 30 décembre 2011, Ed. 4.

4 Loi-programme (I) du 29 mars 2012, *Moniteur belge* du 6 avril 2012, Ed. 3.

5 Loi-programme du 22 juin 2012, *Moniteur belge* du 28 juin 2012.

6 Une loi est attendue pour modifier le régime des intérêts notionnels ; un avant-projet a été approuvé par le Conseil des Ministres le 20 juillet 2012.

7 Pour un exposé de la déduction pour capital à risque, voyez notamment B. COLMANT, P. MINNE, Th. VANWELKENHUYZEN, « Les intérêts notionnels », *Cahiers Financiers*, Larcier, 2006 ; des mêmes auteurs, « Les déductions extra-comptables à l'impôt des sociétés », *Cahiers Financiers*, Larcier, 2008 ; W. VANDENBERGHE, « De notionele interestafrek, een denkbeeldige werkelijkheid », Gent, Larcier, 2006.

8 *Moniteur belge* du 30 juin 2005 – voir aussi diverses circulaires administratives dont la plus récente Ci.RH.840/592.613 (AFER 14/2008) dd. 20.06.2011 (2<sup>ème</sup> addendum).

9 Ces pourcentages ont été respectivement fixés comme suit : exercices d'imposition

|                |                 |
|----------------|-----------------|
| 2007 : 3,442 % | 2010 : 4,473 %  |
| 2008 : 3,781 % | 2011 : 3,8 %    |
| 2009 : 4,307 % | 2012 : 3,425 %. |

Rarement disposition fiscale n'aura été aussi contestée par certains partis qui l'avaient eux-mêmes votée. Le coût budgétaire de ces intérêts notionnels a fait l'objet d'études publiques et privées, sérieuses et fantaisistes qui démontreraient néanmoins que la mesure avait un coût élevé certain, mais difficilement chiffrable et aux retombées tout aussi difficilement chiffrables<sup>10</sup>.

C'est pourquoi les négociateurs aux divers conclaves de 2011 se sont vigoureusement attaqués à cette mesure. A l'instar d'autres incitants fiscaux et de déductions extra-comptables (par exemple la déduction pour investissement), les propositions gouvernementales n'ont pas supprimé la mesure mais l'ont limitée (on pourrait dire « ont raboté » les avantages). C'est la même technique qu'a subie la déduction pour investissement dans les années nonante. Mais les limitations devraient avoir des effets considérables : selon les estimations, l'impact budgétaire de la réforme de la DIN s'élèverait à 1,6 milliard EUR de recettes complémentaires, soit le plus gros effet de la réforme fiscale 2012 sur toutes les recettes fiscales nouvelles.

Les modifications à la DIN introduites ou à introduire sont en fait fort simples :

#### A. Taux

Le taux ne pourra être supérieur à 3 %<sup>11</sup>. La majoration de 0,5 % pour les petites sociétés reste toutefois d'application. C'est la seule modification déjà votée à ce jour ; les autres modifications annoncées à la DIN doivent encore faire l'objet d'un projet de loi à voter<sup>12</sup>. Nous en donnons un aperçu ci-après.

#### B. Report des intérêts notionnels

Les intérêts notionnels non utilisés ne pourront désormais plus être reportés pour déduction dans les exercices suivants (à partir de l'exercice d'imposition 2013).

#### C. Sort du « stock » d'intérêts notionnels non utilisés (avant-projet de loi portant dispositions fiscales et financières)

Toutefois, le « stock existant au 31 décembre 2011 » de déductions non utilisées pourra toujours être reporté, mais selon des modalités nouvelles. La déduction de ce stock « devient une opération à part entière » dans le calcul de l'impôt des sociétés et devient la « dernière » opération dans ce calcul<sup>13</sup>. Le montant repris au titre de déduction pour capital à risque, dans le cadre de cette opération, ne pourra pas dépasser 60 % « du résultat subsistant avant cette opération ». Cette limitation ne s'appliquera pas « au premier million d'EUR de ce résultat »<sup>14</sup>.

Les montants qui n'ont pas pu être déduits en raison de cette limitation à 60 % seront successivement déduits (toujours dans les mêmes conditions) des bénéfices des périodes imposables suivantes, même après l'échéance des sept ans (période limitée pour déduire la DIN), de telle sorte que la limitation n'ait pas pour effet de diminuer le montant qui aurait pu être déduit si la limitation n'avait pas existé. L'Exposé des Motifs de l'avant-projet de

loi donne des exemples d'application fort élaborés. Nous reprenons ci-après l'exemple présenté par le Fiscologue :

« - si le 'solde' des bénéfices d'une période imposable n'est pas supérieur à 1 million EUR, aucune limitation à 60 % ne doit être appliquée ;

- dans les autres cas, l'excédent des intérêts notionnels pouvant être déduit est limité à 1 million EUR + 60 % du 'solde' des bénéfices au-dessus d'un million EUR. Supposons que le 'stock' existant s'élève à 1.620.000 EUR et le 'solde' des bénéfices à 1.500.000 EUR. La limitation à 60 % va jouer, de sorte que le montant maximum à exonérer sera de 1.300.000 EUR (1.000.000 EUR augmenté de 60 % de 500.000 EUR, ou 300.000 EUR).

Dans notre exemple, pour la période imposable en question, le « stock » ne peut être utilisé à concurrence de 320.000 EUR, soit 200.000 EUR en raison de la limitation à 60 % et 120.000 EUR en raison de l'insuffisance des bénéfices. L'avant-projet de loi prévoit que, pour ce premier montant (et seulement pour ce montant), la limitation dans le temps (cf. les 'sept périodes imposables') ne s'applique pas (la reportabilité limitée dans le temps demeure applicable pour le deuxième montant de 120.000 EUR). En effet, selon l'avant-projet, les montants qui n'ont pas pu être déduits en raison de la limitation à 60 % (200.000 EUR dans notre exemple) sont « successivement déduits [...] des bénéfices des périodes imposables suivantes, même après l'échéance de la période de déduction [...], de telle sorte que la limitation n'ait pas pour effet de diminuer le montant qui aurait pu être déduit si la limitation n'avait pas existé ». Notons que seule la limitation dans le temps est mise hors-jeu ; la règle selon laquelle la déduction des 'excédents', ne peut être opérée qu'à concurrence du 'solde' des bénéfices de même que la limitation à 60 % restent intégralement d'application. »<sup>15</sup>

En résumé, la DIN est limitée dans son montant, ne pourra plus être reportée dans le temps, et verra son « stock » non utilisé des années précédentes « lissé » dans le temps.

Cette dernière modification demande quelques explications : pourquoi en effet en faire une déduction « à part entière » qui ne sera déductible qu'« en dernier lieu » (après les pertes fiscales des années antérieures) ? D'après nos informations, cela provient d'un lobby de certains secteurs et qui a trait à l'établissement des comptes consolidés en IFRS. Les normes IFRS permettent en effet la comptabilisation d'impôts différés à l'actif du bilan (*deferred tax assets*) si l'utilisation des éléments donnant lieu aux impôts différés comme les pertes des années antérieures, paraît raisonnable dans une période de 5 ans. Or, certaines sociétés qui ont des pertes fiscales très importantes craignent de perdre la possibilité de comptabiliser des impôts différés (et donc d'améliorer leur bilan) si le stock du DIN était imputé au préalable.

Quoiqu'il en soit, l'ordre de déduction des éléments extra-comptables dans la déclaration fiscale devrait désormais s'établir comme suit<sup>16</sup> :

---

*La DIN est limitée dans son montant, ne pourra plus être reportée dans le temps, et verra son « stock » non utilisé des années précédentes « lissé » dans le temps.*

---

10 Voir notamment Rapport de la BNP [www.nbb.be/doc/ts/Enterprise/Press/2008/Gouvernement080623FR.pdf](http://www.nbb.be/doc/ts/Enterprise/Press/2008/Gouvernement080623FR.pdf).

11 Art. 45 de la loi du 30 décembre 2011, modifiant l'article 205quater, § 5 CIR.

12 Un avant-projet a été approuvé par le gouvernement le 20 juillet 2012.

13 Voir Exposé des Motifs de l'avant-projet de loi.

14 Voir H. VANHULLE et N. VAN ROBBROECK, "Notionele interest-aftrek wordt ingeperkt", *Fiscale Actualiteit*, N° 12/08-01, p. 1 à 6.

15 *Fiscologue*, n° 1305, 24 août 2012, p. 6 et s.

16 Art. 77, 77/1, 77bis, 78 et 79 AER qui devront sans doute être modifiés.

*Le régime fiscal des plus-values et moins-values sur actions a connu une soudaine complexification ; la correspondance, déjà partielle, dans le traitement fiscal des plus-values et moins-values n'est plus cohérente.*

1. RDT<sup>17</sup> ;
2. DIN<sup>18</sup> (perdue si pas utilisée) ;
3. Déduction pour revenus de brevets (perdue si pas utilisée)<sup>19</sup> ;
4. Déduction pour investissement (illimitée mais « lissée »)<sup>20</sup> ;
5. Pertes antérieures<sup>21</sup> (report illimité) ; et
6. « Stock » de DIN.

Constatons que cet ordre des déductions extra-comptables n'est pas cohérent. S'il est logique que la DIN et la déduction pour revenus de brevets interviennent en premier lieu (puisque la déduction est perdue si elle n'est pas utilisée dans l'exercice), la place des RDT est anormale : en effet, depuis les arrêts Cobelfret et KBC<sup>22</sup>, la plupart des dividendes qui ne peuvent effectivement être déduits au titre de RDT voient cette déduction reportée indéfiniment dans le temps : placer la déduction RDT en tête des déductions extra-comptables n'est donc plus actuel. L'autre incohérence concerne le « stock » de DIN non utilisée avant le 31 décembre 2011 qui est placée en dernier lieu et qui pourrait s'épuiser dans le temps : on comprend à présent l'impact budgétaire de cette mesure.

### Plus-values sur actions<sup>23</sup>

Dans les années nonante, le législateur avait tenté d'instaurer un régime cohérent pour les revenus des actions de sociétés belges et étrangères détenues en portefeuille par une société de droit belge. En résumé, ce régime était le suivant :

- dividendes : exonération à concurrence de 95 % (régime RDT) si les conditions des articles 202 et 203 CIR sont respectées ;
- plus-values : exonération totale si les conditions du seul article 203 CIR sont respectées<sup>24</sup> ;
- moins-values : aucune déduction au niveau fiscal sauf de manière limitée en cas de liquidation de société<sup>25</sup>.

La cohérence du système mis en place n'était donc que partielle : conditions différentes pour l'exonération des dividendes et des plus-values, plus-values immunisées sous certaines conditions mais moins-values quasi toujours non-déductibles, etc. Le système restait néanmoins fort attractif pour les sociétés belges.

La première note Di RUPO envisageait une réforme totale du régime d'imposition des plus-values sur actions et voulait abandonner l'idée même de l'exonération de celles-ci<sup>26</sup>. En final toutefois, seules les plus-values « spéculatives » furent visées.

La notion de spéculation étant toutefois difficile à cerner, le gouvernement a simplement décidé de ne taxer que les plus-values sur actions détenues depuis moins de 12 mois avant leur cession. Il en résulte un système d'imposition des revenus d'actions encore moins cohérent que celui mis sur pied dans les années nonante.

Toutes les modifications au régime d'imposition des plus-values sont contenues dans la loi-programme (I) du 29 mars 2012<sup>27</sup>.

Le nouveau régime peut se résumer comme suit :

#### A. Principes

Le principe de l'exonération des plus-values sur actions consacré par l'article 192, § 1<sup>er</sup>, CIR est maintenu, mais de nouvelles conditions sont requises.

Rappelons que l'exonération de la plus-value porte sur son montant net, c'est-à-dire après déduction des frais de cession<sup>28</sup>.

#### B. Nouvelles conditions

L'article 192, § 1<sup>er</sup> CIR est désormais complété par deux nouvelles conditions. Pour être exonérées, les plus-values doivent porter sur des actions :

- qui ont été détenues en *pleine propriété* ;
- pendant une période *ininterrompue d'au moins un an*.

La condition de pleine propriété semble répondre à un arrêt de la Cour de cassation qui avait dit pour droit que l'exonération des plus-values sur actions ou parts n'exige pas la cession de l'usufruit de la pleine propriété ; la contradiction n'est peut-être qu'apparente<sup>29</sup>. Cette condition de détention en pleine propriété est d'ailleurs identique à celle de l'article 202 CIR relatif au régime des RDT.

La condition de durée de détention d'au moins un an est également reprise de l'article 202 CIR. La loi ne donne aucune précision ni sur la manière de calculer la période de détention ni sur la manière « d'identifier » les actions achetées puis cédées : FIFO, LIFO, individualisation, choix du contribuable. En l'absence d'indication, nous estimons que le contribuable peut lui-même déterminer quelles actions sont cédées (et déterminer ainsi sa plus-value) mais il devra le prouver (*cf.* Com.I.R. 44/68)<sup>30</sup>.

Un prêt d'actions ou une certification d'actions n'interrompent pas la durée de détention prévue par la loi.

17 Art. 202, § 1<sup>er</sup> CIR.

18 Art. 205quinquies (en projet nouveau).

19 Art. 205/1 à 205/4 CIR.

20 Art. 72 CIR.

21 Art. 206, § 1<sup>er</sup> CIR.

22 CJCE, 12 février 2009, affaire Cobelfret, C-138/07 : CJCE, 4 juin 2009, affaire KBC, C-39/07.

23 Pour un exposé d'ensemble du régime ancien des plus-values voir J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Le régime fiscal des sociétés en Belgique », 3<sup>ème</sup>, Bruylant, 2003, p. 250 et s. ; P.F. COPPENS, « L'entreprise face au droit fiscal belge », Larcier, 2009, p. 485 et s. ; L. DEKLERCK et Th. BLOCKERYE, « Plus-values et Moins-values », Larcier, 2009. M. MARLIÈRE, « Nouveau régime des plus-values sur actions ou parts réalisées par des sociétés et thin capitalisation », in « La réforme fiscale », *Anthemis*, 2012, p. 57 et s.

24 Art. 192 CIR.

25 Art. 198, 7<sup>o</sup> CIR et 206, § 2 CIR.

26 La note envisageait ainsi l'imposition à 50 % des plus-values sur actions réalisées moins de 12 mois après leur acquisition, et à 25 % au-delà, avec une exonération après 8 ans.

27 Art. 146, 1<sup>o</sup> de la loi-programme (I) du 29 mars 2012.

28 Art. 43 CIR ; voir aussi L. DEKLERCK et Th. BLOCKERYE, *op.cit.*, p. 28 et s.

29 Cass. 16 décembre 2011, voir *Fiscologue*, n° 1285, p. 5 et s.

30 Y. DEWAELE, « Les mesures ISoc. de la (1<sup>ère</sup> ?) loi-programme 2012 », *Actualités fiscales*, 2012, n° 17, p. 2.

### C. Taux distinct

Les plus-values sur actions qui ne peuvent plus être immunisées (parce que ne répondant pas aux nouvelles conditions) seront désormais taxées à un taux distinct de 25 %<sup>31</sup>, auquel il faut ajouter la cotisation complémentaire de crise (C.C.C.) de 3 %, soit un taux effectif de 25,75 %.

Les modifications intervenues ne changent rien à la déduction des différents éléments extra-comptables déductibles sur le résultat imposable (RDT, DIN, etc.). Le taux de 25 % (ou 25,75 % avec C.C.C.) sera appliqué par une répartition du bénéfice subsistant après la déduction des diverses déductions fiscales<sup>32</sup>.

### D. Moins-values

Les moins-values sur actions détenues depuis moins d'un an restent non déductibles fiscalement. Cette non-déduction a d'ailleurs servi d'argument au gouvernement pour justifier le taux de 25 %.

### E. Plus-value de « trading »<sup>33</sup>

La combinaison de plus-values « à court terme » imposables avec des moins-values « à court terme » non déductibles aurait eu des effets désastreux pour les traders belges d'actions ou de parts (en ce compris les « market makers » ou « liquidity providers »). De nombreuses actions belges déjà peu liquides le seraient devenues encore moins ou auraient dû verser une commission plus élevée aux « market makers ».

Le législateur a tenu compte de ces préoccupations. Les opérations réalisées par des sociétés de trading sur des titres appartenant à leur portefeuille commercial seront exclues du champ d'application de l'article 192 CIR : les plus-values seront imposées aux taux ordinaires (tout comme les bénéfices des traders sur d'autres actifs). En revanche, les moins-values seront fiscalement déductibles (tout comme les pertes des traders sur d'autres actifs). Les sociétés de trading seront donc imposées sur leurs bénéfices nets « comptables ».

Toutefois, la solution choisie n'est que partielle car le régime prévu pour les sociétés de trading a été limité – sans aucune justification dans l'Exposé des Motifs – aux sociétés auxquelles s'applique l'A.R. du 23 septembre 1992 *relatif aux comptes annuels des établissements de crédit, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif*.

Pour ces sociétés (fondamentalement les banques et sociétés de bourse), les actions qui font partie de leur portefeuille commercial sont désormais considérées fiscalement comme du « stock » et les plus-values soumises au régime de droit commun. Selon l'article 35, § 1<sup>er</sup>, al. 2, de l'A.R. du 23 septembre 1992 :

*« Par titres appartenant au portefeuille commercial, il faut entendre « les titres à revenu fixe et à revenu variable acquis dans le cadre d'une émission en vue de leur placement auprès de tiers ainsi que les titres autrement acquis en vue de leur revente sur la base de considérations de rendement à court terme qui*

*n'excède normalement pas six mois et qui, dans le cas de titres à durée déterminée, couvre une période plus courte que la durée résiduelle des titres en cause. »*

Le régime spécifique prévoit qu'en cas d'aliénation d'actions ou parts appartenant au portefeuille commercial, la plus-value sera taxée aux taux ordinaires et la moins-value sera fiscalement déductible. La plus-value ou la moins-value sera calculée par rapport à la valeur d'acquisition (si les actions ou parts ont été acquises à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012) ou par rapport à la valeur d'acquisition (ou de placement) éventuellement diminuée des réductions de valeur si ces actions étaient déjà reprises dans les comptes de la société au 31 décembre 2011.

Enfin différentes règles sont prévues pour le passage d'actions du portefeuille commercial vers le portefeuille ordinaire et vice-versa<sup>34</sup>.

### F. Synthèse

Le régime fiscal des plus-values et moins-values sur actions a connu une soudaine complexification. Le tableau ci-après en donne une synthèse :

|    |                                                                                                                                                      |                                                                   |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| 1. | Actions répondant aux conditions des articles 202 et 203 CIR (sauf participation minimale de 10 % ou 2,5 millions EUR)                               | - plus-value : exonérée<br>- moins-value : non déductible         |
| 2. | Actions répondant aux conditions de l'article 203 CIR mais pas à la détention en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an | - plus-value : 25,75 %<br>- moins-value : non déductible          |
| 3. | Actions ne répondant pas aux conditions de l'article 203 CIR                                                                                         | - plus-value : I.Soc. (33,99 %)<br>- moins-value : non déductible |
| 4. | Actions faisant partie du portefeuille commercial des banques, sociétés de bourse et sociétés de gestion de SICAV                                    | - plus-value : I.Soc. (33,99 %)<br>- moins-value : déductible     |

### Déduction des intérêts et « thin capitalisation rule »

Le Code des Impôts sur les Revenus contient diverses règles portant sur la déductibilité des intérêts payés par des sociétés de droit belge<sup>35</sup>. Citons notamment :

- article 55 CIR : limitation de la déduction des intérêts à un taux normal ;
- article 18, 4<sup>o</sup> CIR : requalification des intérêts en dividendes ;
- article 54 CIR : présomption de non-déduction des intérêts payés à des sociétés bénéficiant d'un régime fiscal notablement plus avantageux qu'en Belgique ; et
- article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup> CIR : limitation de la déduction tenant compte d'un ratio dettes/fonds propres de 7/1 lorsque le bénéficiaire des intérêts n'est pas soumis à l'impôt ou est soumis à un régime notablement plus avantageux.

31 Art. 217, 2<sup>o</sup> CIR nouveau.

32 Y. DEWAELE, *op.cit.*, p. 3.

33 Art. 146, 2<sup>o</sup> de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 qui ajoute quatre alinéas à l'art. 192, § 1<sup>er</sup> CIR.

34 Cf. note Y. DEWAELE, *op.cit.*, p. 3 et s.

35 Cf. notamment J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op.cit.*, p. 168 et s.

*Il ne faut pas sous-estimer l'introduction d'un « debt equity ratio » dans le CIR. Beaucoup de groupes internationaux utilisaient l'absence de règles de sous-capitalisation pour la planification fiscale de leurs entités belges.*

Sauf cette dernière disposition<sup>36</sup>, notre Code ne connaissait pas de mesures établissant un « *debt-equity ratio* », ce qui permettait aux groupes de sociétés d'effectuer des planifications fiscales en structurant les sociétés belges avec peu de fonds propres mais avec d'énormes emprunts envers des sociétés tierces. Ce faisant, on pouvait aisément réduire voire éliminer le bénéfice de la société belge. La Belgique était d'ailleurs un des rares pays à ne pas connaître de « *thin capitalisation rule* », ce qui n'a pas échappé au gouvernement qui a réagi en élargissant et en modifiant l'article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11° CIR. Le nouvel article précise à présent que ne sont pas des frais professionnels :

*« sans préjudice de l'application des articles 54 et 55, les intérêts d'emprunt payés ou attribués si, et dans la mesure de ce dépassement, le montant total desdits emprunts, autres que des obligations ou autres titres analogues émis par appel public à l'épargne et autres que les emprunts octroyés à des établissements visés à l'article 56, § 2, 2°, excède cinq fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période lorsque les bénéficiaires effectifs de ceux-ci :*

- *soit ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicable en Belgique ;*
- *soit, lorsque les bénéficiaires effectifs de ceux-ci, font partie d'un groupe auquel appartient le débiteur ».*

Cette nouvelle disposition a été introduite dans notre Code par l'article 147, 2° de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 et a déjà été modifiée par l'article 89 de la loi-programme du 22 juin 2012.

Analysons à présent en détails cette disposition car si l'énoncé du premier alinéa paraît simple, l'article est complété par d'autres dispositions qui méritent quelques développements.

#### A. Principales modifications

Par rapport au texte antérieur, la loi du 29 mars 2012 apporte deux modifications majeures :

- le « *debt-equity ratio* » (ratio dettes/fonds propres) est ramené de 7/1 à 5/1. Ce ratio se compare encore favorablement par rapport aux ratios en vigueur à l'étranger ; et
- ensuite, pour déterminer si le nouveau ratio est atteint, il faudra ajouter aux emprunts reçus de personnes établies dans des pays à régime de taxation notablement plus avantageux, les prêts intragroupes. Cette mesure est une grande première en Belgique.

Soulignons aussi que le non-respect du ratio implique la non-déductibilité des intérêts concernés, mais uniquement « dans la mesure du dépassement ».

#### B. Champ d'application *ratione personae*

La nouvelle disposition s'applique évidemment aux sociétés soumises à l'impôt des sociétés, aux établissements soumis à l'impôt des non-résidents

sociétés, mais aussi aux ASBL ou autres fondations soumises à l'impôt des sociétés<sup>37</sup>.

Par contre, différents cas d'exclusion<sup>38</sup> ont été prévus. Il s'agit des :

- sociétés de leasing mobilier (telles que visées à l'art. 2 de l'A.R. n° 55 du 10 novembre 1967) et sociétés dont l'activité principale consiste en factoring ou leasing immobilier, et cela au sein du secteur financier et dans la mesure du capital emprunté effectivement utilisé pour les activités de leasing et de factoring ;
- sociétés dont l'activité principale consiste en la réalisation d'un projet de partenariat public-privé suite à une mise en concurrence conformément à la législation en matière de marchés publics.

Ces sociétés ne sont donc pas visées par le nouveau ratio et peuvent ainsi emprunter sans problèmes à des prêteurs établis dans des paradis fiscaux, comme l'ont relevé certains parlementaires<sup>39</sup>.

#### C. Sociétés établies dans des pays à fiscalité notablement plus avantageuse

Le texte de l'article 198, al. 1, 11° CIR n'est pas modifié sur ce point.

Comme le relèvent P. SMET et C. THOMPSON, « il s'agit d'une occasion manquée. En effet, la règle actuelle dépasse sans doute l'intention du législateur en ce qui concerne la catégorie d'investisseurs couverte. Font notamment partie des créanciers non ou faiblement imposés, les institutions internationales et supranationales de droit public qui bénéficient d'une exonération fiscale en vertu d'accords internationaux (comme la Banque Centrale Européenne), les fonds de pension et les fonds souverains, soit des investisseurs dont les capacités de financement seraient plus que bienvenues dans le contexte économique actuel<sup>40</sup>. »

#### D. Prêts intragroupes

C'est la grande nouveauté de la nouvelle disposition.

Pour définir un « groupe », l'article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11° CIR renvoie à l'article 11 du Code des Sociétés. Pour rappel, le Code des Sociétés inclut dans un groupe, l'ensemble des sociétés liées, à savoir :

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

Mais l'élargissement de la portée de l'article va bien au-delà d'un simple prêt intragroupe. Le nouvel alinéa 6 de l'article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11° CIR précise qu'« en cas d'emprunts garantis par un tiers ou d'emprunts pour lesquels un tiers a procuré les moyens au créancier en vue du financement des emprunts, et qu'il subit en tout ou en partie les risques liés aux emprunts, ce tiers est considéré comme le bénéficiaire effectif réel des intérêts de cet emprunt, lorsque cette garantie ou

36 Cf. C. DOCCLO, « La sous-capitalisation des sociétés », *RGF*, 1999, p. 215 et s.

37 Art. 198, § 1<sup>er</sup>, 11°, al. 8 CIR.

38 Art. 198, § 1<sup>er</sup>, 11°, al. 7 CIR.

39 *Doc. Parl.*, 53, 2081/006.

40 P. SMET et C. THOMPSON, « Déduction d'intérêts : la nouvelle règle « *thin cap* » », *Fiscologue*, n° 1300, p. 7 et s.

cette procuration de moyens a comme objectif principal l'évasion fiscale ».

Il s'agit ici d'une mesure anti-abus spécifique qui vise des situations dont l'évasion fiscale est le but principal.

En principe, cette disposition anti-abus ne peut trouver à s'appliquer dans les cas où la pratique de marché fait en sorte que le créancier externe (comme la banque) demande des garanties de la part des sociétés du groupe du débiteur.

Dans cette hypothèse, la garantie n'a pas l'évasion fiscale comme objectif principal, mais bien le renforcement de la position du créancier externe en termes de sûretés (et par conséquent ainsi l'amélioration du dossier-crédit du débiteur). A la suite de la constitution de sûreté(s), le débiteur bénéficie aussi bien souvent de conditions d'emprunt plus intéressantes, ce qui est tout autant un motif non-fiscal de l'opération.

Si la banque remplit correctement son rôle de banquier/baillleur de fonds, il ne devrait en principe pas y avoir de difficulté. Cela signifie que :

- le crédit doit être octroyé conformément aux conditions de marché et aux procédures habituelles ;
- le risque crédit doit surtout être évalué en tenant compte de la situation de la société (emprunteuse) et non sur la base des garanties dont on dispose ; et
- la capacité de remboursement propre de cette société doit être suffisante pour respecter ses engagements liés au crédit (tant en ce qui concerne le paiement des intérêts qu'en ce qui concerne le remboursement de capital).

L'autre cas visé concernera surtout des structures « *back to back* » : des sociétés du groupe pourraient remplacer de manière artificielle leurs emprunts par des emprunts bancaires. La banque jouerait ainsi le rôle « d'homme de paille » alors qu'une société du groupe serait le pourvoyeur de crédit effectif<sup>41</sup>.

Cette nouvelle disposition anti-abus pourrait donc susciter quelques problèmes dans son application : la preuve ne sera pas toujours aussi facile à obtenir et dans certains cas, l'administration fiscale ne pourra-t-elle pas prétendre que la garantie a pour but d'échapper au ratio de 5 à 1 ?

41 Il s'agit :

- soit d'une forme de simulation par interposition de personne(s) ;
- soit d'un abus comme indiqué dans la règle de transparence. Les fonds sont octroyés et le risque est supporté par un tiers.

Lorsque la garantie est le reflet du crédit (emprunt/dépôt selon la structure « *back to back* »), il y a une forte indication que l'on tombe sous l'application de la règle « de transparence » (voire un risque de simulation et partant de fraude). Les éléments suivants peuvent être une indication :

- lorsque les montants du crédit et du dépôt sont parfaitement identiques ;
- lorsque la différence entre les intérêts payés et les intérêts reçus est minime (lorsque par exemple cette différence est exprimée sous la forme d'un pourcentage fixe) ;

## E. Emprunts visés

L'article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11° CIR ne donne aucune indication sur la notion d'emprunt ; l'article vise dans sa version actuelle comme dans l'ancienne, les intérêts payés. Il faut donc se référer à la définition donnée par l'article 19 CIR<sup>42</sup>.

Comme dans l'ancienne version, deux types d'emprunts ne sont pas concernés dans le nouveau « *debt/equity* » ratio :

- les obligations et autres titres analogues émis par appel public à l'épargne ;
- les emprunts octroyés par les institutions visées à l'article 56, § 2, 2° CIR ; il s'agit ici de tous les emprunts (ordinaires et obligataires) octroyés par les établissements de crédit établis dans l'Espace économique européen (EEE)<sup>43</sup>.

## F. Cash pooling

La loi-programme du 22 juin 2012<sup>44</sup> a apporté un complément au dispositif pour tenir compte de la situation des entreprises centralisant des activités de financement en Belgique. On prévoit un « *netting* » des intérêts, c'est-à-dire que les intérêts payés seront diminués des intérêts reçus pour l'application de la règle de « *thin-cap* ». Cette règle – en faveur du contribuable – ne s'appliquera qu'aux opérations de financement ayant lieu dans le cadre d'une convention-cadre de gestion centralisée de trésorerie d'un groupe d'entreprise (activité de *cash-pooling*). Dans les autres cas, la règle de *thin-cap* s'appliquera sans *netting* des intérêts<sup>45</sup>.

## G. Debt/equity ratio

Le ratio est à présent abaissé à 5 sur 1.

Rappelons que suite à une question parlementaire relative à l'application de l'ancien article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11° CIR, le Ministre des Finances avait déclaré que si, « à un moment quelconque de la période imposable, ce ratio est dépassé, la déductibilité des intérêts, dans la mesure de ce dépassement ne sera pas admise »<sup>46</sup>.

Comme l'indiquent, G. MAHAUX et J.C. VAN HEURCH, « il s'agira d'analyser le dépassement de ce ratio au moment de l'attribution ou du paiement des intérêts en question (Com.I.R. 18/52). En d'autres mots, il s'agira d'analyser, à n'importe quel mo-

*Les modifications à l'impôt des sociétés sont justifiées par des motifs budgétaires et ne s'inscrivent pas dans un cadre de réforme globale de cet impôt.*

- lorsque les dates de paiement et de réception correspondent ;
- lorsque les conditions de rémunération du crédit ne sont pas en ligne avec les conditions du marché ;
- lorsque le paiement d'intérêts en rapport avec le dépôt dépend du paiement des intérêts du crédit ;
- etc.

Cf. *Febelfin* – Circulaire 24.07.2012 – P 10229.

42 Les articles 19, 19bis et 19ter CIR donnent une longue liste de revenus pouvant être qualifiés « d'intérêts ». L'article 19, § 1<sup>er</sup>, 1° donne la définition suivante des intérêts au sens strict : « les intérêts, primes et tous autres produits de prêts, y compris de conventions constitutives de sûreté réelle portant sur des instruments financiers, de dépôts d'argent et de toute autre créance ». Pour un exposé du nouveau régime cf. *Fiscologue*, n° 1282, p. 1 et s.

43 Cf. aussi l'intéressant encart du *Fiscologue* 1300, p. 10 et s., qui examine l'application de la nouvelle disposition sur l'abus fiscal à ces deux cas de figure.

44 Art. 89, 1<sup>er</sup> al., 12° de la loi du 22 juin 2012.

45 Cf. *Fiscologue* 1300, p. 9 et s., ainsi que *Actualités fiscales*, n° 25 – 2012, p. 2.

46 Q. n° 238 du Sénateur CALUWÉ, 9 mai 1997, Q&R, Sénat, 96-97, Bull. ; n° 777, p. 2781.

ment où des intérêts sont attribués ou payés, si cette année-là, le ratio d'endettement est dépassé et ce, même si les intérêts ont trait à une dette contractée lors d'années précédentes »<sup>47</sup>.

## H. Conclusions

Ainsi que nous le mentionnions ci-dessus, cette disposition en apparence simple pourrait réserver des problèmes dans certains cas d'application.

En outre, il ne faut pas sous-estimer son importance. Beaucoup de groupes internationaux utilisaient l'absence de règle de sous-capitalisation pour la planification fiscale de leurs entités belges. Combinée aux modifications en matière de DIN, la nouvelle disposition amènera ces groupes à revoir la structure fonds propres/fonds empruntés de leurs sociétés belges.

## Divers

Quelques autres modifications à l'impôt des sociétés méritent d'être mentionnées :

### A. Nouvelle dépense non admise (DNA) – Avantage de toute nature « voitures »

La loi du 28 décembre 2011 a fondamentalement revu le mode de calcul de l'avantage de toute nature « voiture », c'est-à-dire résultant de la mise à la disposition gratuite d'un véhicule par un employeur à un employé ou dirigeant.

Faisant partie du nouveau système, la loi a créé une nouvelle dépense non admise, à ajouter au résultat imposable de la société qui accorde l'avantage de toute nature. En l'occurrence, un montant égal à 17 % du total des avantages de toute nature « voitures » sera ajouté à la base imposable de la société<sup>48</sup>.

### B. Nouvelle dépense non admise (DNA) – Cotisation sur provisions de pensions constituées au sein de l'entreprise<sup>49</sup>

La loi du 22 juin 2012 contient de nombreuses mesures fiscales en matière de pensions complémentaires et d'assurance-vie. Ces mesures feront l'objet d'un examen approfondi dans un prochain article de cette revue.

Relevons une disposition qui ne ressort pas de l'impôt des sociétés mais qui était prévue dès la conclusion de l'accord gouvernemental de décembre 2011, à savoir décourager la constitution de provision de pension au sein de l'entreprise et favoriser leur externalisation. C'est ainsi que l'article 66 de la loi du 22 juin 2012 établit une cotisation distincte sur les provisions constituées en exécution d'engagements individuels de pension complémentaire en faveur des travailleurs et des dirigeants d'entreprise visés à l'article 30 du CIR.

La cotisation est établie sur le montant total des provisions existant à la fin de la dernière année comptable se clôturant avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Le taux de la cotisation est fixé à 1,75 % ; l'entreprise peut toutefois opter d'étaler le paiement de la cotisation sur 3 ans, auquel cas la cotisation sera portée à 0,60 % par an.

Cette cotisation distincte constituera une nouvelle dépense non admise.

## C. Déduction pour investissement

Depuis 1982, cette déduction extra-comptable vise à encourager les investissements nouveaux en permettant à une entreprise de déduire de son bénéfice imposable une quotité du prix d'acquisition tout en permettant à la société de continuer à calculer les amortissements du bien sur la totalité du prix.

Les conditions de cette déduction sont multiples et ont été modifiées à de nombreuses reprises au cours des ans. Pour les sociétés, la déduction est aujourd'hui d'une application assez limitée.

L'avant-projet de loi « portant dispositions fiscales et financières »<sup>50</sup> propose de modifier une de ces conditions. Selon l'article 75, 3<sup>o</sup> CIR, la déduction ne s'appliquait pas aux immobilisations dont le droit d'usage a été cédé à un contribuable, à moins que cette cession n'ait été faite à une personne physique qui affecte ces immobilisations à la réalisation de bénéfices ou de profits et qui n'en cède pas l'usage à une tierce personne en tout ou en partie. Or la Cour constitutionnelle a décidé en 2008 que cette exclusion était discriminatoire.

C'est pourquoi l'avant-projet de loi modifie le CIR en précisant que la déduction est maintenue lorsque la « *cession a été effectuée à une personne physique ou à une société qui satisfait elle-même aux conditions, critères et limites d'application de la déduction pour investissement à un pourcentage identique ou supérieur, [...]* ».

Cette adaptation est totalement justifiée mais elle n'aura qu'un impact limité.

## D. Taux de l'impôt des sociétés

Deux modifications mineures sont à signaler à l'article 216 CIR :

- le remplacement de l'Office belge de l'économie et de l'agriculture par le Bureau d'intervention et de restitution belge (BIRBB) en tant qu'organisme de droit public pouvant bénéficier d'un taux de 21,5 % (!)<sup>51</sup> ;
- la suppression du 1<sup>o</sup>bis de l'article 216 (« *exit tax* » pour les SICAFI, PRICAF ou PRICAF privée) et reclassement de ce taux de 16,5 % à l'article 217 CIR<sup>52</sup>.

## E. Entrée en vigueur

Toutes les modifications reprises ci-dessus sont en principe d'application à partir de l'exercice d'imposition 2013.

Toutefois, la loi du 29 mars 2012 a précisé que pour le régime des plus-values sur actions, les nouvelles dispositions sont applicables aux plus-values et aux opérations ou transferts effectués à partir du 28 novembre 2011 (ainsi qu'aux moins-values réalisées et réductions de valeur comptabilisées à partir du 28 novembre 2011)<sup>53</sup> au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de la publication de la loi au Moniteur belge (soit le

47 G. MAHAUX et J.C. VAN HEURCK, « Limite à la déduction des intérêts d'emprunts intragroupe : élargissement du champ d'application de l'article 198, al. 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup> du Code des impôts sur les revenus », *Actualités Fiscales*, 2012, n<sup>o</sup> 25, p. 5.

48 Art. 198, al. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup> CIR nouveau.

49 Cf. *Fiscologue* n<sup>o</sup> 1300, p. 1. et s., et n<sup>o</sup> 1298, p. 1 et s.

50 Cf. note 1.

51 Art. 148 de la loi-programme du 29 mars 2012.

52 Art. 149 de la loi-programme du 29 mars 2012.

53 Art. 153 de la loi-programme du 29 mars 2012. Pour répondre à une remarque du Conseil d'Etat sur l'entrée en vigueur « rétroactive » de ces dispositions, le gouvernement a expliqué que, même pour les plus-values réalisées à partir du 28 novembre 2011, en raison du lien avec une période imposable non encornée clôturée, il n'y a pas de rétroactivité au sens des principes définis par la Cour constitutionnelle en ce sens qu'une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur (*Exposé des Motifs*, Doc. 53, 2081/001, p. 93).

54 L'art. 147, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> de la loi-programme entre en vigueur à la date fixée par le Roi et au plus tard, le 1<sup>er</sup> juillet 2012.

6 avril 2012) et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012.

Enfin, les nouvelles mesures relatives à la déduction des intérêts intra-groupe sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2012<sup>54</sup>.

## Conclusion

Les modifications à l'impôt des sociétés votées en 2011-2012 s'inscrivent dans la lignée des modifications déjà intervenues précédemment. Elles ont naturellement toutes un objectif budgétaire avec des justifications comme la volonté de combattre certaines pratiques jugées abusives (*thin capitali-*

*sation*) ou de « raboter » certains avantages fiscaux (DIN).

Ce sont des mesures de compromis politique, prises dans l'urgence, qui donneront sans doute lieu à des litiges fiscaux.

Souhaitons que le gouvernement, délivré de ses préoccupations institutionnelles, mette rapidement en œuvre une vraie réforme de l'impôt des sociétés, réforme qui répondrait aux besoins budgétaires et aux obligations européennes, et qui proposerait un impôt des sociétés adapté au XXI<sup>ème</sup> siècle.

## Summary

Since December 2011, several provisions amending the corporate income tax have been introduced into the Belgian Income Tax Code. While these new measures are not numerous, they are nevertheless important.

The amendments to the notional interest deduction should be pointed out first. As from assessment year 2012, it will be impossible to carry forward this non-accounted deduction to the income of the subsequent years, and the notional interests that have not been used on 31 December 2011 shall be subject to rather complex restrictions. There is concern that this tax incentive will face the same slow death as another non-accounted deduction, namely the investment deduction.

Another measure of great importance for corporate groups is the implementation in Belgium of a rule of thin capitalisation, i.e. the interests paid between related companies will only be allowable with a debt/equity ratio of 5/1. This provision, that is new for Belgium, will have implications for the tax structure and planning of corporate groups.

The tax treatment of capital gains on shares has also been changed. These gains have to be made on shares owned for a continuous period of one year in order to qualify for a tax exemption. The remaining conditions to obtain a tax exemption are maintained.

Various other amendments have been made to the Income Tax Code, like new disallowed expenses and text grooming.

These new measures are all justified by budgetary needs and they do not fit within a framework of a major corporate tax reform.

## Samenvatting

Sinds december 2011 werden er meerdere bepalingen tot wijziging van de vennootschapsbelasting ingevoegd in het Wetboek van inkomstenbelastingen. Deze maatregelen zijn niet talrijk, maar niettemin belangrijk.

Allereerst dient te worden gewezen op de wijzigingen van de aftrek voor notionele intrest. Vanaf aanslagjaar 2012 zal deze extracomptabele aftrek niet meer kunnen worden overgedragen op de winst van de volgende boekjaren en zal de notionele intrest die niet gebruikt werd tegen 31 december 2011 onderhevig zijn aan vrij ingewikkelde beperkingen. Men kan vrezen dat deze fiscale stimulans dezelfde langzame ondergang wacht als een andere extracomptabele aftrek, namelijk de investeringsaftrek.

Een andere maatregel die van groot belang zal zijn voor de vennootschapsgroepen is de invoering in België van een regel van "thin capitalisation": de intrest betaald tussen verbonden ondernemingen zal enkel aftrekbaar zijn met een schuld/kapitaal-ratio van 5/1. Deze bepaling, die nieuw is voor België, zal gevolgen hebben op de fiscale structuur en planning van de vennootschapsgroepen.

De belastingheffing over de meerwaarden op aandelen werd eveneens gewijzigd. Opdat deze meerwaarden vrijgesteld zouden worden, moeten de aandelen voortaan aangehouden zijn voor een ononderbroken periode van één jaar. De andere vrijstellingsvoorwaarden worden gehandhaafd.

Verschillende andere wijzigingen, zoals nieuwe verworpen uitgaven en tekstverzoorgingen, werden eveneens aangebracht aan het Wetboek van inkomstenbelastingen.

Deze nieuwe maatregelen zijn allemaal gerechtvaardigd door begrotingsbehoeften en passen niet in het kader van een grote hervorming van de vennootschapsbelasting.

## Samenvatting van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van juli en augustus 2012 *Résumé d'avis publiés sur le site web de l'ICCI en juillet et août 2012*

### Boekhoudkundige behandeling van een niet-gerealiseerde meerwaarde op een onroerend goed van een vennootschap in vereffening en van de eventuele latente belastingen op deze meerwaarde

- Boekhoudkundige behandeling van een niet-gerealiseerde meerwaarde op een onroerend goed van een vennootschap in vereffening

Een vennootschap (zelfs in vereffening) heeft steeds de mogelijkheid (maar niet de verplichting) materiële vaste activa te herwaarderen op basis van artikel 57 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, "wanneer de waarde van deze activa, bepaald in functie van hun nut voor de vennootschap, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde". Aangezien er, in het kader van een vereffening (en dus de stopzetting van de activiteiten van de vennootschap), geen sprake meer is van "de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap", wordt de rentabiliteitsvoorwaarde irrelevant. De herwaarderingsmeerwaarde zal geboekt worden in rubriek III van het passief en in geen enkel geval via de resultatenrekening. Men dient uiterst voorzichtig te zijn bij het bepalen van het bedrag van de niet-gerealiseerde meerwaarde teneinde te vermijden dat er achteraf bij realisatie een minderwaarde zou moeten worden vastgesteld.

- Eventuele latente belastingen op de niet-gerealiseerde meerwaarde van een onroerend goed van een vennootschap in vereffening

De problematiek van de latente belastingen op herwaarderingsmeerwaarden is delicaat omdat deze op een onvolledige manier wordt behandeld in het Belgisch boekhoudrecht. Aangezien het niet mogelijk is binnen de bepalingen van het Belgisch boekhoudrecht om latente belastingen op herwaarderingsmeerwaarden te boeken in de jaarrekening, wordt voorgesteld dat bij het bepalen van het bedrag van de niet-gerealiseerde meerwaarde impliciet rekening wordt gehouden met de belastingen die ten laste van de vennootschap zullen vallen op het moment dat het onroerend goed effectief verkocht wordt. Trouwens wordt in voetnoot 16 van het CBN-advies 2011-14 over herwaarderingsmeerwaarden, evenwel in een andere hypothese, ook rekening gehouden met de latente belastingen.

### Verenigbaarheid van een specifieke opdracht met het commissarismandaat binnen een vzw

Artikel 183ter, 5° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen stelt dat de commissaris zich niet onafhankelijk kan verklaren ingeval hij deelneemt aan de interne auditfunctie. Door het "grondig" evalueren van de opvolging van de projecten en het "voorstellen van verbeteringen" kan de commissaris in moeilijkheden worden gebracht wanneer hij, in het kader van zijn mandaat, de kwaliteit van de interne controle dient te beoordelen. In dit geval is er een vrij groot risico op zelfcontrole.

### Traitement comptable d'une plus-value non réalisée sur un bien immobilier d'une société en liquidation et des éventuels impôts latents sur cette plus-value

- Traitement comptable d'une plus-value non réalisée sur un bien immobilier d'une société en liquidation

L'ICCI est d'avis qu'une société (même en liquidation) a toujours la possibilité (mais pas l'obligation) de procéder à la réévaluation d'immobilisations corporelles conformément à l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, « lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable ». Etant donné que, dans le cadre d'une liquidation (et donc de la cessation des activités de la société), « la poursuite de l'activité de la société » n'a plus lieu, la condition de la rentabilité perd sa pertinence. La plus-value de réévaluation sera portée sous la rubrique III du passif et en aucun cas dans le compte de résultats. Il convient de faire preuve d'une grande prudence lors de la détermination du montant de la plus-value non réalisée afin d'éviter qu'une moins-value ne soit constatée par la suite en cas de réalisation.

- Eventuels impôts latents sur la plus-value non réalisée sur un bien immobilier d'une société en liquidation

La problématique des impôts latents sur des plus-values de réévaluation est épineuse car elle est traitée de manière incomplète en droit comptable belge. Vu qu'il est impossible, conformément au droit comptable belge, de comptabiliser des impôts latents sur les plus-values de réévaluation dans les comptes annuels, il est proposé que les impôts qui seront à charge de la société au moment de la vente effective du bien immobilier soient implicitement pris en compte lors de la détermination du montant de la plus-value non réalisée. D'ailleurs, la 16<sup>e</sup> note en bas de page de l'avis CNC 2011-14 sur les plus-values de réévaluation, dans le cadre toutefois d'une autre hypothèse, tient également compte des impôts latents.

### Compatibilité d'une mission spécifique avec le mandat de commissaire au sein d'une ASBL

L'article 183ter, 5° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés dispose que le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsqu'il participe à la fonction de contrôle interne. Le fait d'évaluer « en profondeur » le suivi des projets et de « proposer des améliorations » risque, selon l'ICCI, de mettre le commissaire en difficulté lorsqu'il aura à juger la qualité du contrôle interne dans le cadre de son mandat. Le risque d'auto-révision est assez élevé dans ce cas.

## Commissarissen in een Autonom Gemeentebedrijf

Het is toegelaten dat een commissaris van een Autonom Gemeentebedrijf (AGB) die lid is van het IBR antwoordt op de vragen van een andere commissaris van hetzelfde AGB die geen lid is van het IBR, omdat zij samen een college vormen (*cf.* art. 263<sup>quater</sup> Nieuwe Gemeentewet). Binnen een college van commissarissen is er geen beroepsgeheim. Toch dienen de mededelingen beperkt te blijven tot deze die voor de uitoefening van de opdracht strikt noodzakelijk zijn.

## Wijziging van de vorige jaarrekening

Wanneer de vorige jaarrekening moet worden gewijzigd, is het de taak van de commissaris in functie om voormelde gewijzigde jaarrekening te controleren en, in voorkomend geval, in zijn controleverslag te vermelden dat in de loop van het betrokken boekjaar een andere commissaris benoemd was. Evenzo moet de commissaris in functie op de eerste pagina van de gewijzigde jaarrekening worden vermeld als zijnde de commissaris die dit controleverslag heeft opgesteld.

## Opstellen van de jaarrekening van een ivzw in USD

Op grond van artikel 53, § 3 van de wet van 27 juni 1921 zijn de grote en zeer grote ivzw onderworpen aan de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen. Artikel 14 van laatstgenoemde wet voorziet in de mogelijkheid om hiervan af te wijken teneinde hen in staat te stellen de boekhouding te voeren en hun jaarrekening op te stellen in een andere valuta dan de euro en dit overeenkomstig de in dit artikel beschreven procedure. Bijgevolg kunnen deze grote en zeer grote ivzw, mits het verkrijgen van een afwijking, hun boekhouding voeren en hun jaarrekening opstellen in USD.

## Adviesrol van de bedrijfsrevisor

Artikel 9 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 verbiedt de bedrijfsrevisor om een "adviesfunctie" uit te oefenen ten behoeve van zijn echtgenoot minderheidsaandeelhouder van een vennootschap indien deze "adviesfunctie" de uitvoering van revisorale opdrachten omvat.

## Toepassingsgebied van een quasi-inbreng

De wetgeving die een quasi-inbreng kadert, is niet enkel van toepassing op inbreng van aspecten van het vermogen van natuurlijke personen in een vennootschap. De artikelen van het Wetboek van vennootschappen omtrent quasi-inbreng beogen ook rechtspersonen, zoals vennootschappen (*cf.* term "*personen*"). Rechtspersonen die bestuurder zijn (*cf.* art. 61, § 2 W.Venn.) van de vennootschap waar de inbreng gebeurt vallen dus ook onder het toepassingsgebied van de quasi-inbreng indien ook aan alle andere voorwaarden voldaan is. Desgevallend is een revisoraal verslag over de quasi-inbreng dus vereist.

## Commissaires dans une régie communale autonome

Un commissaire d'une régie communale autonome (RCA) qui est membre de l'IRE peut répondre, selon l'ICCI, aux questions d'un autre commissaire de la même RCA qui n'est pas membre de l'IRE car ils constituent ensemble un collège (*cf.* art. 263<sup>quater</sup> de la nouvelle loi communale). Il n'y a pas de secret professionnel au sein d'un collège. Les communications doivent néanmoins rester limitées à celles qui sont strictement nécessaires pour l'exercice de la mission.

## Modification des comptes annuels précédents

Lorsque des comptes annuels précédents doivent être modifiés, l'ICCI est d'avis qu'il incombe au commissaire en fonction de contrôler lesdits comptes annuels modifiés et de mentionner dans ses rapports de contrôle, le cas échéant, qu'un autre commissaire était nommé au cours des exercices comptables concernés. De même, le commissaire en fonction doit figurer en première page des comptes annuels modifiés, en qualité de commissaire ayant rédigé les rapports de contrôle.

## Etablissement des comptes annuels d'une AISBL en USD

En vertu de l'article 53, § 3 de la loi du 27 juin 1921, les grandes et les très grandes AISBL sont soumises à la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité des entreprises. Or l'article 14 de cette loi prévoit la possibilité d'obtenir une dérogation en vue de permettre d'établir la comptabilité dans une devise autre que l'euro, conformément à la procédure décrite dans cet article. Par conséquent, ces grandes et très grandes AISBL peuvent, selon l'ICCI, moyennant l'obtention d'une dérogation, établir leur comptabilité en USD.

## Rôle de « conseil » du réviseur d'entreprises

L'article 9 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 interdit au réviseur d'entreprises d'exercer la fonction de « conseil » au profit de son conjoint actionnaire minoritaire d'une société si cette « fonction d'avis » inclut l'exercice de missions révisorales.

## Champ d'application d'un quasi-apport

La législation encadrant un quasi-apport ne s'applique pas uniquement à l'apport d'éléments du patrimoine de personnes physiques dans une société. L'ICCI est d'avis que les articles du Code des sociétés relatifs au quasi-apport visent également les personnes morales, telles que les sociétés (*cf.* le terme « *personnes* »). Les personnes morales nommées administrateur (*cf.* art. 61, § 2 C. Soc.) de la société bénéficiaire de l'apport tombent donc aussi sous le champ d'application du quasi-apport lorsque toutes les autres conditions sont également remplies. Le cas échéant, un rapport révisoral sur le quasi-apport est donc requis.

## Nieuw artikel 184, § 5 van het Wetboek van vennootschappen

Mededeling 2012/11 van het IBR (p. 3) verduidelijkt dat de notie “passiva” in punt 2° van de nieuwe vijfde paragraaf van artikel 184 van het Wetboek van vennootschappen het voorwerp zal uitmaken van een later advies van de Raad van het Instituut. Het ICCI is van oordeel dat deze nieuwe bepaling ongelukkig geformuleerd is en dat, in afwachting van een eventuele aanpassing van de wetteksten, de ontbinding en vereffening in één akte vereist dat alles betaald wordt vóór het opstellen van de bij het voorstel tot ontbinding te voegen staat van activa en passiva. Het gaat hier meer bepaald om de eventuele belastingen door middel van voorafbetalingen, de kosten verbonden aan de ontbinding, enz. Indien de in artikel 184 van het Wetboek van vennootschappen beoogde staat van activa en passiva nog schulden bevat, bevelen sommigen aan om de schulden te betalen vóór de dag van de algemene vergadering waarop het besluit over het voorstel tot ontbinding moet worden genomen en om aan de notaris een recentere door een bedrijfsrevisor of accountant geattesteerde staat zonder schulden voor te leggen. Aangezien deze mogelijke oplossing niet met de letter van de wet overeenstemt en, overeenkomstig artikel 181, § 4 van het Wetboek van vennootschappen, na onderzoek het aan de notaris toekomt het bestaan en de externe wettigheid van de rechtshandelingen en formaliteiten te bevestigen, is het passend om vooraf met de optredende notaris na te gaan of hij deze oplossing aanvaardt.

## Termijn waarbinnen de commissaris de algemene vergadering moet bijeenroepen overeenkomstig artikel 532 van het Wetboek van vennootschappen

De termijn waarbinnen de algemene vergadering door de commissaris kan of moet worden bijeengeroepen, is niet schriftelijk geregeld. Dit hangt af van de beoordeling van de situatie door de beroepsbeoefenaar. Het ICCI is van oordeel dat in ieder geval blijkt dat naarmate de redenen voor de vertraging ernstiger zijn of gevolgen met zich kunnen brengen, de commissaris sneller moet reageren.

## Door de leiding te verstrekken informatie aan de ondernemingsraad

Het is de taak van de leiding om de nodige informatie te verstrekken aan de ondernemingsraad en te beslissen welke informatie zij meedeelt met, in voorkomend geval, vermelding van de reden hiervoor. Het is de taak van de commissaris (of bedrijfsrevisor), naast zijn didactische toelichtende rol, om te attesteren of de gegeven informatie juist en volledig is in vergelijking met de vereisten van de regelgeving.

## Ontbinding en vereffening van een vennootschap

Ingeval het boekjaar van een vennootschap wordt afgesloten na de in artikel 181 van het Wetboek van vennootschappen voorgeschreven termijn voor het opstellen van de staat van activa en passiva maar vóór dat de algemene vergadering zich heeft uitgesproken over de ontbinding en vereffening van de vennootschap, is het ICCI van mening dat deze vennootschap haar jaarrekening zoals gebruikelijk moet vaststellen, deze door haar commissaris moet laten controleren en aan de algemene vergadering moet voorleggen vóór haar ontbinding.

## Le nouvel article 184, § 5 du Code des sociétés

La communication 2012/11 de l'IRE (p. 3) précise que la notion de passif de l'article 184, § 5, 2° du Code des sociétés fera l'objet d'un avis ultérieur du Conseil de l'Institut. L'ICCI estime que cette nouvelle disposition est maladroitement écrite et que, dans l'attente d'une éventuelle adaptation des textes légaux, il faut considérer que la dissolution et la liquidation en un acte nécessitent que tout soit payé avant l'établissement de la situation à joindre à la proposition de dissolution, notamment les impôts éventuels par le biais de versements anticipés, les frais liés à la dissolution, etc. Si la situation visée à l'article 184 du Code des sociétés comporte encore des dettes, d'aucuns recommandent de payer les dettes avant la date de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution et de présenter au notaire une situation plus récente, sans dettes, attestée par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable. Comme cette solution éventuelle ne correspond pas à la lettre de la loi et que conformément à l'article 181, § 4 du Code des sociétés, il appartient au notaire de vérifier et d'attester l'existence et la légalité externe des actes et formalités, il convient de vérifier préalablement avec le notaire instrumentant s'il accepte cette solution.

## Le délai dans lequel le commissaire doit convoquer l'assemblée générale en application de l'article 532 du Code des sociétés

Le délai dans lequel l'assemblée générale peut ou doit être convoquée par le commissaire n'est réglé par aucun texte. C'est une question d'appréciation de la situation par le professionnel. L'ICCI est d'avis qu'il paraît en tout cas que plus les raisons du retard sont sérieuses ou susceptibles de conséquences, plus rapide doit être la réaction du commissaire.

## Information à fournir par la direction au conseil d'entreprise

C'est à la direction de fournir l'information au conseil d'entreprise et de décider ce qu'elle communique tout en s'en justifiant le cas échéant. Le rôle du commissaire (ou du réviseur d'entreprises), outre son rôle didactique d'explication, est d'attester si l'information donnée est correcte et complète par rapport à ce que la réglementation requiert.

## Dissolution et liquidation de société

Lorsque l'exercice social d'une société se clôture après la date d'établissement de la situation active et passive prescrite à l'article 181 du Code des sociétés, mais avant que l'assemblée générale ne se soit prononcée sur la dissolution et la liquidation de la société, l'ICCI est d'avis que cette société se doit d'arrêter ses comptes annuels comme à l'accoutumée, les faire contrôler par son commissaire, et les soumettre à l'assemblée générale préalablement à sa dissolution.

## Aanvaarding van het commissarismandaat na waardering van aandelen van deze vennootschap

De vraag wordt voorgelegd of een bedrijfsrevisor al dan niet een mandaat van commissaris kan opnemen in een vennootschap waarvan hijzelf, of een met hem verbonden entiteit (vennootschap, medewerker, enz.) een aantal maanden daarvoor een waardering van de aandelen van deze vennootschap heeft uitgevoerd. Een dergelijke opdracht is niet opgenomen in de lijst van de opdrachten die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen. Overeenkomstig punten 4.1 tot 4.3 van de normen van het IBR inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris, dient de bedrijfsrevisor evenwel in concreto te oordelen of de diensten die in het verleden geleverd werden een risico op schending van de onafhankelijkheid creëren en de nodige veiligheidsmaatregelen te nemen om dit risico in te perken.

## Het opstellen van een inbrengverslag naar aanleiding van een fusie tussen twee vennootschappen op basis van boekhoudstaten vastgesteld op verschillende data

Het Wetboek van vennootschappen verbiedt volgens het ICCI niet dat de boekhoudkundige staten op basis waarvan het inbrengverslag in het kader van een fusie door overname is opgesteld, op verschillende data zijn opgesteld, in dit geval 31 december voor de overnemende vennootschap en 31 maart eerstkomend voor de overgenomen vennootschap.

## Fiscale en sociale certificaten in het kader van een inbreng in natura of quasi-inbreng

Er bestaat volgens het ICCI geen standaardvermelding die een bedrijfsrevisor in zijn verslag over een inbreng in natura of quasi-inbreng kan opnemen indien hij, bij het opstellen van dit verslag, niet zou beschikken over de fiscale en sociale certificaten waarvan sprake in omzendbrief 2012/07 van het IBR.

## Inbreng van aandelen van een bedrijfsrevisorenkantoor (burgerlijke bvba) in een burgerlijke maatschap

Geen enkele wettelijke bepaling of deontologisch voorschrift verhindert volgens het ICCI een bedrijfsrevisor om de aandelen van zijn bedrijfsrevisorenkantoor met rechtsvorm burgerlijke BVBA (waarvan hij de enige vennoot is) in te brengen in de burgerlijke maatschap tegen debetbewijzen over de burgerlijke maatschap. De voorwaarden opgenomen in artikel 6 van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953 dienen uiteraard onverminderd vervuld te blijven.

## De meerderheid van de stemrechten van een auditkantoor dient *rechtstreeks* in het bezit te zijn van auditkantoren en/of wettelijke auditors

Het volstaat niet dat de meerderheid van de stemrechten van een auditkantoor slechts *onrechtstreeks* in het bezit is van auditkantoren en/of wettelijke auditors om aan de voorwaarde van artikel 6, § 1, 2° van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953 te kunnen voldoen. Dit artikel bepaalt namelijk niet dat de stemrechten van een auditkantoor *onrechtstreeks* in het bezit mogen zijn van auditkantoren en/of wettelijke auditors.

## Acceptation du mandat de commissaire après évaluation des actions de cette société

La question se pose de savoir si un réviseur d'entreprises peut accepter un mandat de commissaire dans une société dont lui-même, ou une entité qui lui est liée (société, collaborateur, etc.), a effectué une évaluation des actions de cette société quelques mois auparavant. Une telle mission n'est pas visée par la liste des missions mettant en cause l'indépendance du commissaire. Toutefois, conformément aux points 4.1 à 4.3 des Normes de l'IRE relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, le réviseur d'entreprises doit apprécier in concreto si les prestations effectuées dans le passé créent un risque d'atteinte à son indépendance et les mesures de sauvegarde pour réduire ce risque.

## L'établissement d'un rapport sur l'apport en nature suite à la fusion de deux sociétés basée sur des états comptables arrêtés à des dates différentes

Le Code des sociétés n'interdit pas selon l'ICCI que, dans le cadre d'une fusion par absorption, les situations comptables sur lesquelles le rapport sur l'apport est établi soient établies à des dates différentes, en l'occurrence le 31 décembre pour la société absorbante et le 31 mars qui suit pour la société absorbée.

## Certificats fiscaux et sociaux dans le cadre d'un apport en nature ou d'un quasi-apport

Selon l'ICCI, il n'existe pas de mention-type qu'un réviseur d'entreprises puisse reprendre dans son rapport relatif à un apport en nature ou un quasi-apport dans l'hypothèse où, au moment de la rédaction de ce rapport, il ne disposerait pas des certificats fiscaux et sociaux dont il est question dans la circulaire 2012/07 de l'IRE.

## Apport d'actions d'un cabinet de révision (SPRL civile) à une société de droit commun

Aucune disposition légale ni règle déontologique n'empêche selon l'ICCI un réviseur d'entreprises d'apporter les actions de son cabinet de révision ayant la forme juridique d'une SPRL civile (dont il est le seul associé) à une société de droit commun en échange de parts de la société de droit civil. Les conditions reprises à l'article 6 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 doivent cependant être respectées.

## La majorité des droits de vote d'un cabinet d'audit doit être détenue *directement* par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux

Il ne suffit pas que la majorité des droits de vote d'un cabinet d'audit soit détenue *indirectement* par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux pour satisfaire à la condition de l'article 6, § 1, 2° de la loi coordonnée du 22 juillet 1953. En effet, cet article ne dispose pas que les droits de vote d'un cabinet d'audit puissent être détenus *indirectement* par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux.



# IBR-Berichten

## Werkzaamheden van de Algemene vergadering

### 28 september 2012 – Buitengewone algemene vergadering van het IBR

De Buitengewone Algemene Vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren is op 28 september 2012 in het Auditorium van de Nationale Bank bijeen gekomen. 371 bedrijfsrevisoren waren hierbij aanwezig of vertegenwoordigd.

Het enig onderwerp van deze vergadering was de eventuele splitsing van het IBR, zoals voorzien in het regeerakkoord.

Na afloop van deze vergadering stelt de Raad vast dat de algemene vergadering:

- a) rekening houdende met de internationale en Europese context, niet inziet wat de toegevoegde waarde is van een dubbele groep aan beroeps- en deontologische normen in België, of van een verschillende toepassing ervan;
- b) een impactstudie wenst te realiseren omtrent de mogelijke evoluties van de huidige interne structuren van het Instituut (impactstudie uit te voeren in overleg met de sociale partners); en
- c) open staat, in functie van voormelde impactstudie, voor een eventuele evolutie van de structuren van het Instituut.

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren vraagt derhalve om samen met de Minister van Economie, de mogelijke verbeteringen in haar structuren te bestuderen met inachtneming van de samenhang van de deontologische en beroepsnormen en de toepassing ervan in België.

*Dit bericht vormt niet de notulen van de beslissingen. Enkel de notulen, zoals die worden goedgekeurd door de Raad, gelden als dusdanig.*

# Info IRE

## Travaux de l'Assemblée Générale

### 28 septembre 2012 – Assemblée générale extraordinaire de l'IRE

L'assemblée générale extraordinaire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est réunie le 28 septembre 2012 dans l'auditorium de la Banque nationale de Belgique. 371 réviseurs étaient présents ou représentés à cette occasion.

Le seul objet de celle-ci concernait la proposition de scission éventuelle de l'IRE prévue dans l'accord gouvernemental.

A l'issue de cette réunion, le Conseil de l'IRE constate que l'assemblée générale :

- a) n'identifie pas, compte tenu du contexte international et européen, la valeur ajoutée d'un double corps de normes professionnelles et déontologiques en Belgique, ou d'une application différenciée de celles-ci ;
- b) souhaite la réalisation d'une étude d'impact sur les possibles évolutions des structures internes actuelles de l'Institut (étude d'impact à mener en concertation avec les partenaires sociaux) ; et
- c) est ouverte, en fonction de ladite étude d'impact, à une éventuelle évolution des structures de l'Institut.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises demande dès lors d'étudier, avec le Ministre de l'Economie, les possibles améliorations de ces structures dans le respect de la cohérence des normes déontologiques et professionnelles et de leur application en Belgique.

*Ce communiqué ne vaut pas procès-verbal des décisions. Seul le procès-verbal, lorsqu'il sera approuvé par le Conseil, fait foi.*





## Werkzaamheden van de Raad

### Vergadering van 31 augustus 2012

**Tegenstelbaar karakter van de voorstellen van conclusies van de Commissie Kwaliteitscontrole** – Naar aanleiding van een beslissing van de Kamer van verwijzing en instaatstelling welke de weigering inhield een voorstel tot tuchtverwijzing goed te keuren wegens het ontbreken van een voorafgaand contradictoires debat op het niveau van de Raad, heeft de Raad beslist om aan de KVI een voorstel voor aanpassing van de huidige procedure voor te leggen. Er zal ook met de KVI worden overlegd omtrent nieuwe maatregelen om gevallen te vermijden waarin kwesties aan de orde zijn gesteld door de Commissie Kwaliteitscontrole, die niet vooraf door de inspecteur op contradictoires wijze zouden zijn onderzocht.

**"MiFID"-opdrachten** – De Raad heeft kennis genomen van de stand van zaken met betrekking tot het overleg met de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) inzake de medewerking door de bedrijfsrevisoren aan het toezicht door de FSMA op de goede toepassing van de MiFID-gedragsregels.

**Toetsing goodwill op impairment overeenkomstig de IFRS** – De Raad heeft een brief ontvangen van de FSMA aangaande de vooruitgang geboekt in de beschrijving door de genoteerde vennootschappen van de toetsing op impairments. De effectieve impairments blijven echter marginaal.

**Stage-inhoud** – De Raad nodigt de Stagecommissie uit om opnieuw na te denken over de opdrachten die in aanmerking zouden kunnen komen voor de berekening van de 1000 uren stage per jaar, alsook over de medewerking van de stagiaires aan bepaalde niet-klassieke opdrachten.

**Anti-witwassen** – De Financial Action Task Force (FATF) zal de verwezenlijkingen van België in 2014-2015 op het gebied van witwasbestrijding evalueren. Dit zou, nog vóór voormelde evaluatie, kunnen leiden tot controles ter plaatse in de kantoren.

**Bestek voor overheidsopdrachten** – Het Waals Gewest heeft beslist om een licht aangepaste versie van het door het ICCI voorgesteld model van bijzonder bestek in het kader van een overheidsopdracht te steunen.

**Platform voor de culturele diversiteit op het gebied van financiële verslaggeving, financiën en audit** – De Raad heeft beslist om deel te nemen aan het door de FIDEF gelanceerde platform.

**Voortgang van de kwaliteitscontroles** – De Raad verheugt zich over het feit dat aangaande de in 2010 uitgevoerde kwaliteitscontroles slechts 13 op 299 dossiers nog door de Commissie Kwaliteitscontrole moeten worden behandeld en dat meer dan de helft van de controles 2011 reeds werd beëindigd op het niveau van de Commissie.

**Onmiddellijke aangifte van mandaten** – De Raad is verheugd over de 2385 mandaatmeldingen ingediend d.d. 29 augustus 2012 maar is bezorgd over de duidelijk uitblijvende meldingen vanwege een aantal confraters.

## Travaux du Conseil

### Réunion du 31 août 2012

**Caractère contradictoire des propositions de conclusions de la commission de contrôle de qualité** – A la suite d'une décision de la Chambre de renvoi et de mise en état refusant une proposition de renvoi en discipline pour manque de débat contradictoire préalable au niveau du Conseil, ce dernier a décidé de soumettre à la CRME une proposition d'aménagement de la procédure actuelle. Une concertation avec la CRME aura également lieu en vue de trouver des mécanismes permettant de réduire les situations dans lesquelles des questions sont soulevées par la commission contrôle de qualité, qui n'auraient pas été examinées au préalable, de manière contradictoire, par l'inspecteur.

**Missions « MiFID »** – Le Conseil a pris connaissance de l'état de la concertation avec la FSMA en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises à la surveillance par la FSMA de la bonne application des règles de conduite MiFID.

**Dépréciation des « goodwill » en IFRS** – Le Conseil a reçu une lettre de la FSMA relevant les progrès intervenus dans la description par les sociétés cotées des tests de dépréciation effectués. Les dépréciations effectives demeurent cependant marginales.

**Contenu du stage** – Le Conseil invite la Commission du stage à réfléchir à nouveau sur la prise en compte, au titre des 1000 heures annuelles de travaux éligibles, la participation des stagiaires à certains types, non classiques, de travaux.

**Anti-blanchiment** – Le GAFI évaluera les réalisations de la Belgique en la matière en 2014-2015. Ceci pourrait conduire, avant même l'évaluation, à des contrôles sur place dans les cabinets.

**Cahier des charges des marchés publics** – La Région wallonne a décidé de soutenir une version légèrement amendée de l'exemple de cahier des charges proposé par l'ICCI.

**Plateforme pour la diversité culturelle en matière de comptabilité, de finance et d'audit** – Le Conseil a décidé de participer à la plateforme, lancée par la FIDEF.

**Etat d'avancement des contrôles de qualité** – Le Conseil se réjouit que des contrôles de qualité 2010, il ne reste plus que 13 dossiers sur 299 à traiter par la commission contrôle de qualité, et que plus de la moitié des contrôles 2011 sont déjà finalisés au niveau de la commission.

**Déclaration immédiate des mandats** – Le Conseil s'est réjoui des 2385 déclarations introduites au 29 août 2012, mais s'inquiète des retards manifestes de déclaration de la part de certains confrères.



## Vergaderingen van 10 en 17 september 2012

De Raad heeft twee buitengewone vergaderingen gehouden naar aanleiding van de aankondiging door de minister van Economie van de voorbereiding van een wetsontwerp dat tot doel heeft uitwerking te geven aan het regeerakkoord welke de splitsing van de beroepsorden en dus van het IBR beoogt.

De Raad heeft met een zeer ruime meerderheid beslist om zijn eerder ingenomen standpunt ten voordele van het behoud van de huidige federale structuren te handhaven en op 28 september 2012 een buitengewone algemene vergadering bijeen te roepen.

## Vergadering van 28 september 2012

**Europese hervormingen** – De Raad juicht het toe dat de Juridische Commissie van het Europees Parlement niet langer het voorstel draagt om de verplichte audit van middelgrote ondernemingen op Europees niveau af te schaffen. Met betrekking tot de richtlijn en de eventuele verordening inzake audit, heeft de Raad kennis genomen van de voorstellen van verslag welke thans bij de commissies van het Europees Parlement ter onderzoek voorliggen. Deze voorstellen zetten de keuzemogelijkheden van de Commissie fundamenteel op de helling. Daarnaast blijkt er op Belgisch niveau een consensus te groeien om slechts in beperkte mate gebruik te maken van de aan de Lidstaten toegekende keuzemogelijkheid om een specifiek boekhoudkundig stelsel voor micro-ondernemingen in te voeren.

**Norm inzake fusies en splitsingen** – De Raad heeft beslist om een ontwerp tot herziening van de norm inzake fusies en splitsingen ter openbare raadpleging voor te leggen. Het betreft voornamelijk een bijwerking op basis van de ontwikkelingen op het gebied van de wetgeving.

**Afschaffing van de effecten aan toonder** – Er wordt overwogen om aan de economische beroepsbeoefenaars een opdracht toe te vertrouwen met als doel het bevestigen van de effectieve uitvoering van de wettelijke bepalingen door de betrokken vennootschappen. Het Interinstitutencomité is van oordeel dat voor deze opdracht passende honoraria dienen te worden voorzien.

**Splitsing van de beroepsorden** – De Raad heeft zijn werkzaamheden hieromtrent voortgezet. De conclusies getrokken uit de buitengewone algemene vergadering, georganiseerd op dezelfde dag van de Raadsvergadering, werden uiteengezet in een afzonderlijk bericht.

**IFAC** – De IFAC heeft het mandaat van confrater Inge Saeys als lid van zijn "SME/SMP"-Comité (*small and medium enterprises / small and medium practices*) met een periode van drie jaar verlengd. De Raad wenst onze confrater hiermee te feliciteren.

*Deze berichten vormen niet de notulen van de beslissingen van de Raad. Enkel de notulen, zoals die worden goedgekeurd door de Raad, gelden als dusdanig.*

## Réunions des 10 et 17 septembre 2012

Le Conseil a tenu deux sessions extraordinaires à la suite de l'annonce de la préparation par le ministre de l'économie d'un projet de loi visant à traduire l'accord gouvernemental en ce qu'il prévoit la scission des ordres professionnels, et donc de l'IRE.

Le Conseil a décidé, à une très large majorité, de maintenir sa position antérieure en faveur du maintien des structures fédérales actuelles, et de convoquer une assemblée générale extraordinaire le 28 septembre.

## Réunion du 28 septembre 2012

**Réformes européennes** – Le Conseil se réjouit que la commission juridique du Parlement européen ne propose plus la suppression, au niveau européen, de l'audit obligatoire des moyennes entreprises. En ce qui concerne la directive et l'éventuel règlement en matière d'audit, le Conseil a pris connaissance des propositions de rapport actuellement à l'examen des commissions du Parlement européen – ces propositions remettent fondamentalement en cause les options de la Commission. Par ailleurs, au niveau belge, un consensus semble se dessiner pour ne pas utiliser de manière significative l'option conférée aux Etats membres d'organiser un régime comptable particulier pour les micro-entreprises.

**Norme sur les fusions et scissions** – Le Conseil a décidé de soumettre à consultation publique un projet de révision de la norme sur les fusions et les scissions. Il s'agit essentiellement d'une mise à jour en fonction de l'évolution de la législation.

**Suppression des titres au porteur** – Il est envisagé de confier une mission aux professionnels des chiffres visant à confirmer que les dispositions légales sont bien exécutées par les sociétés concernées. Le comité inter-instituts considère que cette mission mérite des honoraires appropriés.

**Scission des ordres professionnels** – Le Conseil a poursuivi ses travaux à ce sujet. Les conclusions qu'il a tirées de l'assemblée générale extraordinaire organisée le même jour ont fait l'objet d'un communiqué séparé.

**IFAC** – La consœur Inge SAEYS a été reconduite par l'IFAC, pour trois ans, comme membre de son comité « SME/SMP » (*small and medium enterprises/small and medium practices*). Le Conseil la félicite.

*Ces communiqués ne valent pas procès-verbal des décisions du conseil. Seul le procès-verbal, lorsqu'il sera approuvé par le Conseil, fait foi.*



## Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

In augustus 2012 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende **mededelingen, omzendbrieven en adviezen** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd onder het hoofdstuk "Documentatie" en eveneens kunnen worden gedownload:

### Mededelingen

Mededeling 2012/15: Begeleidingsplan inzake de invoering van de ISA's: "ISA-coach".

Mededeling 2012/16: Openbare raadpleging over het ontwerp van normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen (termijn: 15 december 2012).

### Adviezen

Advies 2012/03: Artikel 206 van het Sociaal strafwetboek.

## Wijzigingen in het register augustus – september 2012

### Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

*Overlijden erebedrijfsrevisor:*

DAERDEN Michel (A00521)

*Inschrijving in het register op voorlegging van het uittreksel van het proces-verbaal van de eedaflegging – art. 5 van de wet van 22 juli 1953 en art. 2 van het erkenningsreglement:*

VILLAIRE Emmanuel (A02382)

*Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:*

DELCOUR Vincent (A02356), JOIRIS Jean-Marie (A00791), MAS Jan (A00428), MOTMANS Tom (A02015)

*Titel van erebedrijfsrevisor – art. 11, § 2 van de wet van 22 juli 1953 en art. 4, § 1 huishoudelijk reglement:*

DODEMONT Jean (A00692), MAEYNINCKX Roger (A01513), (A01513), MAS Jan (A00428)

## Communications, circulaires et avis adressées aux réviseurs d'entreprises

Les **communications, circulaires et avis** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de août et septembre 2012, le cas échéant par courriel :

### Communications

Communication 2012/15 : Plan d'accompagnement concernant la mise en œuvre des normes ISA en Belgique : « coach ISA ».

Communication 2012/16 : Consultation publique sur le projet des normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales (délai : 15 décembre 2012).

### Avis

Avis 2012/03 : Article 206 du Code pénal social.

## Modifications apportées au registre août - septembre 2012

### Réviseurs d'entreprises personnes physiques

*Décès réviseur honoraire :*

DAERDEN Michel (A00521)

*Inscription au registre sur présentation de l'extrait du procès-verbal de la prestation de serment – art. 5 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 2 du règlement d'agrément :*

VILLAIRE Emmanuel (A02382)

*Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :*

DELCOUR Vincent (A02356), JOIRIS Jean-Marie (A00791), MAS Jan (A00428), MOTMANS Tom (A02015)

*Titre honorifique – art. 11, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 4, § 1er du règlement d'ordre intérieur :*

DODEMONT Jean (A00692), MAEYNINCKX Roger (A01513), (A01513), MAS Jan (A00428)



*Bedrijfsrevisoren die zich tijdelijk verhinderd verklaarden om revisorale opdrachten uit te voeren overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:*

CEULEMANS Vincent (A02347), PAPS Eric (A01140), VERMEERSCH Ellen (A01971), VERVOORT David (A02308), VESSIE Bénédicte (A01744), WILLIAUME Alain (A02054)

*Bedrijfsrevisoren die verklaarden niet langer verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te voeren:*

VANDENABEELE Liesbet (A02306)

*Bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:*

BERLAMONT Philippe (A02176)

#### Bedrijfsrevisorenkantoren

*Inschrijvingen – art. 6 van de wet van 22 juli 1953 en art. 3 van het erkenningsreglement:*

B00822 – BVBA Dirk Beunen  
B00823 – SPRL DANVOYE & C°

*Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:*

B00099 – SPRL DENEBOURG, SCHOOLS & Cie  
B00613 – CVBA SALUSTRO REYDEL

## IBR-Evenementen

### 11 juli 2012 – Helen BRAND (ACCA) – Londen

De Voorzitter, M. DE WOLF, heeft de *Chief Executive* van de ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), H. BRAND, ontmoet in het kader van de lancering van het Platform voor de culturele diversiteit op het gebied van financiën, financiële verslaggeving, en audit. De ACCA toonde zich bereid om het initiatief te steunen.

### 7 augustus 2012 – Congres van het CECCAR – Sinaia (Roemenië)

Voorzitter M. DE WOLF en de heer P. VAN GEYT, Expert bij het IBR, hebben deelgenomen aan het congres van het Roemeense instituut voor accountants. De Voorzitter heeft een uiteenzetting gegeven over de bijdrage van het publiek toezicht aan een goed beheer van onze beroepen. De heer P. VAN GEYT heeft een uiteenzetting gegeven over de Belgische ervaring met het openbaar maken van de jaarrekening.

*Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré être momentanément empêchés d'exercer des missions de révision conformément à l'art. 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 :*

CEULEMANS Vincent (A02347), PAPS Eric (A01140), VERMEERSCH Ellen (A01971), VERVOORT David (A02308), VESSIE Bénédicte (A01744), WILLIAUME Alain (A02054)

*Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :*

VANDENABEELE Liesbet (A02306)

*Réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons que celles visées à l'art. 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 :*

BERLAMONT Philippe (A02176)

#### Cabinets de révision

*Inscriptions – art. 6 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 3 du règlement d'agrément :*

B00822 – BVBA Dirk Beunen  
B00823 – SPRL DANVOYE & C°

*Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :*

B00099 – SPRL DENEBOURG, SCHOOLS & Cie  
B00613 – CVBA SALUSTRO REYDEL

## Evénements IRE

### 11 juillet 2012 – Helen Brand (ACCA) – London

Le Président M. DE WOLF a rencontré la *Chief Executive* de l'ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), H. BRAND, dans le cadre du lancement de la Plateforme pour la diversité culturelle dans les domaines de la finance, de la comptabilité et de l'audit. L'ACCA s'est montrée ouverte à soutenir l'initiative.

### 7 août 2012 – Congrès du CECCAR – Sinaia (Roumanie)

Le Président M. DE WOLF et Monsieur P. VAN GEYT, expert auprès de l'IRE, ont participé au congrès de l'Ordre roumain des experts-comptables. Le Président a fait un exposé sur la contribution de la supervision publique à une bonne gouvernance de nos professions et Monsieur P. VAN GEYT a fait un exposé sur l'expérience belge en matière de publication des comptes annuels.



### 13 augustus 2012 – Ontmoeting met de heer F. LERNOUX (Kefik)

De Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, ontmoette op 13 augustus F. LERNOUX, Afgevaardigd Bestuurder van het Kenniscentrum voor Financiering van KMO (KeFiK), op initiatief van deze laatste. De Algemeen Directeurs van respectievelijk het IAB en het BIBF waren eveneens aanwezig op deze bijeenkomst. Het IBR wordt in het sturingscomité van het KeFiK vertegenwoordigd door confrater E. MATHAY.

### 23 augustus 2012 – Ontmoeting met het Directiecomité van de Nationale Kamer van Notarissen

In het verlengde van hun gesprek met de Voorzitter en de Directrice van de Nationale Kamer van Notarissen dat plaatsvond op 29 november 2011, ontmoetten de Voorzitter, M. DE WOLF, en de Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, op 23 augustus 2012 het directiecomité van de Nationale Kamer teneinde de volgende onderwerpen te bespreken: evolutie van de revisorale controle van notariskantoren naar een volkomen controle (risicoanalyse en interne controle, vóór de gegevensgerichte controles); evaluatie van de notariskantoren; het niveau van de honoraria.

Een bilaterale werkgroep van het IBR en de Nationale Kamer van Notarissen zal worden opgericht.

### 28 augustus 2012 – Vergadering met de Voorzitter van de ISACA Belgium

De Voorzitter, M. DE WOLF, en de Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, ontvingen de nieuwe Voorzitter van de ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*), M. VAEI, en stelden voor om, onder andere, de communicatie tussen het IBR en ISACA opnieuw een boost te geven, alsook om een infosessie te organiseren omtrent de samenwerking tussen de bedrijfsrevisoren en de IT-auditoren in concrete gevallen.

### 28 augustus 2012 – Vergadering met de Voorzitter van de IESBA

De Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, ontving op 28 augustus de nieuwe Voorzitter van *The International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) van de IFAC en voormalig Directeur-generaal van het Directoraat-generaal Interne markt en financiële diensten van de Europese Commissie, J. HOLMQUIST, in de kantoren van het IBR.

De volgende onderwerpen kwamen aan bod: standpunt van het IBR met betrekking tot de Europese voorstellen aangaande audit en de link met de Ethische Code van de IESBA; ontwerp van deontologische Code van het IBR.

### 14 september 2012 – Vergadering met de Voorzitters van de professionele instituten van wettelijke controle van de rekeningen te Berlijn

Voorzitter M. DE WOLF heeft op 14 september 2012 deelgenomen aan een "Meeting of the Presidents and Experts of the European Chambers of Public Accountants and similar institution" in Berlijn. Deze bijeenkomst werd georganiseerd door de *Wirtschaftsprüferkammer* (WPK). Talrijke vertegenwoordigers van ons beroep, afkomstig van

### 13 août 2012 – Rencontre avec F. LERNOUX (Cefip)

Le Secrétaire général D. SZAFRAN a rencontré le 13 août F. LERNOUX, administrateur délégué du Centre de financement des PME (Cefip), à l'initiative de celui-ci, avec les Directeurs généraux de l'IEC et de l'IPCF. L'IRE est représenté dans le Comité de pilotage du Cefip par le confrère E. MATHAY.

### 23 août 2012 – Rencontre avec le Comité de direction de la Chambre Nationale des Notaires

Le Président M. DE WOLF et le Secrétaire général D. SZAFRAN ont rencontré le Comité de direction de la Chambre Nationale des Notaires le 23 août 2012 afin d'évoquer les sujets suivants, dans la continuation de leur entretien avec le Président et la Directrice de la Chambre Nationale le 29 novembre 2011 : évolution du contrôle révisoral des études notariales vers un contrôle plénier (analyse des risques et contrôle interne, avant les tests substantifs) ; évaluation des études notariales ; niveau des honoraires.

Un groupe de travail bilatéral entre l'IRE et la Chambre nationale des notaires sera constitué.

### 28 août 2012 – Réunion avec le Président d'ISACA Belgium

Le Président M. DE WOLF et le Secrétaire général D. SZAFRAN ont reçu le nouveau Président d'ISACA (Institut des auditeurs informatiques) M. VAEI et ont proposé entre autres de relancer la communication entre l'IRE et l'ISACA ainsi que d'organiser une séance d'information sur la collaboration des réviseurs d'entreprises et des auditeurs informatiques dans des dossiers concrets.

### 28 août 2012 – Réunion avec le Président de l'IESBA

Le Secrétaire général D. SZAFRAN a reçu le 28 août à l'IRE le nouveau Président du Comité éthique de l'IFAC (IESBA), J. HOLMQUIST, ancien Directeur général Marché intérieur et services financiers à la Commission européenne.

Les thèmes suivants ont été évoqués : position de l'IRE concernant les propositions européennes en matière d'audit et lien avec le Code éthique de l'IESBA ; projet de Code de déontologie IRE.

### 14 septembre 2012 – Réunion des présidents d'ordres professionnels de contrôleurs légaux des comptes à Berlin

Le Président M. DE WOLF a participé à un « Meeting of the Presidents and Experts of the European Chambers of Public Accountants and similar institutions » à Berlin le 14 septembre 2012. Cet événement a été organisé par la *Wirtschaftsprüferkammer* (WPK). Beaucoup de représentants de notre profession, origi-

de Oostelijke landen, waren aanwezig, alsook de CNCC (Frankrijk). Er werden brede raakvlakken geïdentificeerd in de doelstellingen ten aanzien van boekhoudkundige hervorming en audit in Europa, behalve voor wat de colleges van commissarissen betreft (Frankrijk en Duitsland tonen zich echter duidelijk voorstander daarvan). Het probleem ten aanzien van het niveau van de erelonen wordt in vele landen als uiterst belangrijk beschouwd.

### 14 september 2012 – IAASB Roundtable on Auditor Reporting

Secretaris-generaal, D. Szafran, en mevrouw I. VANBEVEREN, IBR-adviseur, hebben op 14 september 2012 deelgenomen aan de Europese ronde tafel van de IAASB over het controleverslag, die plaatsvond in Brussel. De heer M. PICKEUR, (BNB) was aanwezig als lid van de IAASB.

Het merendeel van de deelnemers (opstellers, auditors, investeerders, regelgevers, Europese Commissie, enz.) hebben zich uitgesproken voor het toevoegen van een “*auditor commentary*” in het model van controleverslag.

### 18 september 2012 – FEE Conference: Corporate reporting of the future

De Ondervoorzitter, D. KROES, de Secretaris-generaal, D. SZAFRAN, en de Adjunct-Secretaris-generaal, I. MEUNIER, hebben de conferentie bijgewoond die de FEE op 18 september heeft gehouden. Tijdens deze bijeenkomst werden de twee volgende thema's aangesneden: “Waar zou bedrijfsverslaggeving op moeten lijken in de toekomst? Uitbouw van een langetermijnvisie voor bedrijfsverslaggeving, met inbegrip van resultatenverslaggeving en de wisselwerking met geïntegreerde verslaggeving” en “Hoe moet het nu verder? Van theorie naar praktijk. Welke maatregelen dient men te nemen op korte en middellange termijn om de langetermijnvisie te verwezenlijken?”.

### 20 september 2012 – Verwelkoming van de Congolese stagiairs

Voorzitter M. DE WOLF heeft de nieuwe Congolese stagiairs en hun stagemeeesters verwelkomd, die gedurende twee jaar hun opleiding zullen volgen in België. Het IBR doet een oproep voor het begeleiden van andere Congolese stagiairs begin 2013.

naires des pays de l'Est, étaient présents, ainsi que la CNCC (France). De larges convergences ont été constatées sur les objectifs en matière de réforme comptable et de l'audit en Europe, à l'exception de la question des collèges de commissaires (la France et l'Allemagne s'en montrant toutefois nettement partisans). La question du niveau des honoraires est considérée comme de la plus haute importance dans beaucoup de pays.

### 14 septembre 2012 – IAASB Roundtable on Auditor Reporting

Le Secrétaire général D. SZAFRAN et Madame I. VANBEVEREN, Conseiller IRE, ont participé à la table ronde européenne de l'IAASB sur le rapport d'audit le 14 septembre 2012 à Bruxelles. Monsieur M. PICKEUR, (BNB) était présent en qualité de membre de l'IAASB.

La plupart des participants (préparateurs, auditeurs, investisseurs, régulateurs, Commission européenne, etc.) se sont montrés favorables à l'introduction d'un « *auditor commentary* » dans le modèle de rapport d'audit.

### 18 septembre 2012 – FEE Conference: Corporate reporting of the future

Le Vice-Président D. KROES, le Secrétaire général D. SZAFRAN et le Secrétaire général adjoint I. MEUNIER ont assisté à la conférence organisée par la FEE le 18 septembre 2012 et durant laquelle les deux thèmes suivants ont été abordés : « A quoi devrait ressembler le *reporting* d'entreprise dans le futur ? Développement d'une vision à long terme pour le *reporting* d'entreprise, y compris le *reporting* sur la performance et l'interaction avec le *reporting* intégré » et « Quelle est la marche à suivre ? De la théorie à la pratique. Quelles mesures peuvent être prises à court et moyen terme pour concrétiser la vision à long terme ? ».

### 20 septembre 2012 – Accueil des stagiaires congolais

Le Président M. DE WOLF a accueilli la nouvelle promotion de stagiaires congolais, arrivés en Belgique pour deux ans, et leurs maîtres de stage. L'IRE lance, par ailleurs, un appel pour l'accueil d'autres stagiaires congolais à la rentrée 2013.



## 24 september 2012 – Informatiesessie “Ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE en ISRS normen en Ontwerp van bijkomende norm met betrekking tot het commissarisverslag”

Op maandag 24 september 2012 vond een informatiesessie getiteld “Ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE en ISRS normen en Ontwerp van bijkomende norm met betrekking tot het commissarisverslag” plaats in de lokalen van het IBR.

Deze samenkomst met vooral een informatief karakter, bood de confraters de mogelijkheid om hun standpunt aangaande deze materie bekend te maken in een open debat. Michel DE WOLF, Voorzitter van het IBR, Daniel KROES, Ondervoorzitter, Patricia LELEU, Raadslid, en Marc PICKEUR, Lid van de Board van de IAASB en Adviseur – Prudentieel Beleid en Financiële Stabiliteit NBB, leidden de sessie.

De openbare raadplegingen aangaande deze normen liepen tot 15 oktober 2012. De teksten zijn beschikbaar op de website van het IBR; rubriek “Regelgeving”, onder “Normen en Aanbevelingen”/“Ontwerpen”.

## 24 septembre 2012 – Session d'information « Projet de norme relative à l'application des normes ISAE/ISRS et Projet de norme complémentaire concernant le rapport du commissaire »

Le lundi 24 septembre 2012, une session d'information « *Projet de norme relative à l'application des normes ISAE/ISRS et Projet de norme complémentaire concernant le rapport du commissaire* » s'est déroulée dans les locaux de l'IRE.

Cet événement, surtout d'un caractère informatif, permettait aux confrères de partager leurs points de vue. Michel DE WOLF, Président de l'IRE, Daniel KROES, Vice-Président, Patricia LELEU, Membre du Conseil, et Marc PICKEUR, Membre du Conseil de l'IAASB et Conseiller – Politique prudentielle et stabilité financière BNB, ont dirigé la session.

Les consultations publiques relatives à ces normes se sont poursuivies jusqu'au 15 octobre 2012. Les textes sont disponibles sur le site internet de l'IRE, rubrique « Réglementation », sous-rubrique « Normes et recommandations »/« projets ».



Patricia LELEU, Marc PICKEUR, Michel DE WOLF et Daniel KROES voor een leergierig publiek.

Patricia LELEU, Marc PICKEUR, Michel DE WOLF et Daniel KROES face à une assemblée studieuse.

## Nieuws in het kort

### België

#### *De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde volgende adviezen:*

**Advies 2012/11 van 5 september 2012:** “Overdracht van eigen vermogen in het kader van een fusie, splitsing of partiële splitsing in boekhoudkundige continuïteit en fiscale continuïteit en artikel 78, § 8 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen”.

**Advies 2012/12 van 5 september 2012:** “Vrijstelling van subconsolidatie”.

## Actualités en bref

### Belgique

#### *La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :*

**Avis 2012/11 du 5 septembre 2012 :** « Transfert de fonds propres dans le cadre d'une fusion, scission ou scission partielle réalisée en continuité comptable et en continuité fiscale et article 78, § 8 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés ».

**Avis 2012/12 du 5 septembre 2012 :** « Exemption de l'obligation de sous-consolidation ».



### **Indexering van de omvangcriteria voor vzw's, internationale vzw's en stichtingen**

Het koninklijk besluit van 25 augustus 2012 heeft de omvangcriteria voor vzw's, internationale vzw's en stichtingen aangepast aan de evolutie van het indexcijfer van de consumptieprijzen. Deze criteria bepalen of een vereniging of stichting "klein", "groot" of "zeer groot" is, en bepalen de reikwijdte van hun verplichtingen met betrekking tot de boekhouding. De nieuwe criteria gelden vanaf 27 september 2012 (BS, 17/9/2012, p. 57752-57754).

### **Een nieuw boekhoud-KB voor verenigingen van mede-eigenaars**

Het Belgisch Staatsblad van 3 augustus 2012 publiceerde het lang verwachte koninklijk besluit van 12 juli 2012 tot vaststelling van een minimum genormaliseerd rekeningenstelsel voor verenigingen van mede-eigenaars. Voortaan moet elke mede-eigendom die minstens 20 kavels omvat zijn boekhouding voeren gebruikmakend van het rekeningenstelsel dat in bijlage bij het KB van 12 juli 2012 is opgenomen. Dit KB is van toepassing op de boekjaren die starten vanaf 1 januari 2013 (BS, 3/8/2012, p. 45961-45974 en *erratum*, 13/8/2012, p. 46945-46946).

## **Internationaal**

### **Samenwerkingsakkoord tussen Amerikaanse en Spaanse toezicht-houders**

De Amerikaanse toezichthouder *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) en het Spaanse *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas* (ICAC) hebben op 19 juli 2012 een overeenkomst gesloten over een gezamenlijk toezicht op auditkantoren. Eerder al maakte de PCAOB soortgelijke afspraken met het VK, Zwitserland, Noorwegen, Nederland en Duitsland. De eerste gezamenlijke inspecties gaan al dit jaar van start (Press Release PCAOB, 19/7/2012).

### **IFAC pleit voor wereldwijde harmonisatie van wet- en regelgeving**

De *International Federation of Accountants* (IFAC) heeft zijn *Policy Position Paper 6*, getiteld *Global Regulatory Convergence and the Accountancy Profession*, gepubliceerd. Hierin pleit de organisatie voor wereldwijde convergentie van wet- en regelgeving die te maken heeft met het accountancyvak. Ian BALL: "Successful global solutions require national governments and regulators to avoid the temptation to implement legislative and regulatory reforms without considering the global agenda, and without a serious commitment to cooperating with national and international counterparts. Reforms that have extra-territorial impacts, or regulatory actions that require entities to potentially violate or bypass the laws of other countries, exacerbate current problems in the global financial system."

Meer actualiteit vindt u op onze website [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) onder de rubriek "Het Instituut - Actualiteit".

### **Adaptation des critères de taille des ASBL, AISBL et fondations à l'indice des prix à la consommation**

L'arrêté royal du 25 août 2012 adapte les critères de taille pour les ASBL, les associations internationales sans but lucratif et les fondations à l'évolution de l'indice des prix à la consommation. Ces critères classent les associations et fondations en trois catégories (« petites », « grandes » ou « très grandes ») qui déterminent l'étendue de leurs obligations en matière de comptabilité. Les nouveaux critères de taille sont applicables à partir du 27 septembre 2012 (M.B., 17/9/2012, pp. 57752-57754).

### **Un nouvel AR comptable pour les associations de copropriétaires**

Le Moniteur belge du 3 août 2012 a publié l'arrêté royal, attendu de longue date, du 12 juillet 2012 fixant un plan comptable minimum normalisé pour les associations de copropriétaires. Désormais, toute copropriété comptant au moins vingt lots devra tenir sa comptabilité en faisant usage du plan comptable annexé à l'A.R. du 12 juillet 2012. Cet AR comptable s'appliquera aux exercices comptables qui débiteront à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (M.B., 3/8/2012, p. 45961-45974 et *erratum*, 13/8/2012, p. 46945-46946).

## **International**

### **Les régulateurs américain et espagnol concluent un accord de coopération**

Le 19 juillet 2012, l'autorité de contrôle américaine *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) et l'Institut espagnol *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas* (ICAC) ont conclu un accord sur la supervision conjointe des cabinets de révision. Le PCAOB avait déjà conclu des accords similaires avec le Royaume-Uni, la Suisse, la Norvège, les Pays-Bas et l'Allemagne. Les premiers contrôles conjoints sont prévus pour cette année (Press Release PCAOB, 19/7/2012).

### **L'IFAC milite en faveur d'une harmonisation mondiale des lois et règlements**

L'*International Federation of Accountants* (IFAC) a publié son *Policy Position Paper 6*, intitulé "Global Regulatory Convergence and the Accountancy Profession". La fédération y plaide pour une convergence mondiale des lois et règlements relatifs à la profession. Ian BALL précise: "Successful global solutions require national governments and regulators to avoid the temptation to implement legislative and regulatory reforms without considering the global agenda, and without a serious commitment to cooperating with national and international counterparts. Reforms that have extra-territorial impacts, or regulatory actions that require entities to potentially violate or bypass the laws of other countries, exacerbate current problems in the global financial system."

Notre site web [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut - Actualités ».



