

N°2

5^{ème} année
Février 2020
Mensuel sauf juillet et août

BUREAU DE DÉPÔT
BRUXELLES X
P-309273

Revue Générale de Fiscalité

et de
Comptabilité
Pratique

Éditorial

La taxe d'habitation française : un impôt archaïque, inique et contraire à la convention préventive de la double imposition franco-belge ainsi qu'au droit européen

2

Guy KLEYNEN

Droit fiscal

Action en restitution, l'impossible prescription ?

5

Aurélie SOLDAT

Alexander VANDENDRIES

Droit comptable

Le test d'actif net, le test de liquidité, le CSA et le professionnel du chiffre

15

Raymond GHYSELS

La taxe d'habitation française : un impôt archaïque, inique et contraire à la convention préventive de la double imposition franco-belge ainsi qu'au droit européen

Guy KLEYNEN¹,
Docteur en droit

1. Outre les droits de mutation, l'impôt sur la fortune immobilière qui est dû, le cas échéant, à charge des propriétaires d'un patrimoine immobilier français d'une valeur d'au moins 1.300.000 EUR ainsi que l'impôt potentiel sur les plus-values immobilières, les contribuables belges qui sont propriétaires d'une seconde résidence en France, y sont soumis, chaque année, à une **double imposition**, sous la forme d'une **taxe foncière** ainsi que d'une **taxe d'habitation**.

Lorsqu'on analyse la situation née de cette double imposition, force est de reconnaître que, même si les problèmes ci-après dénoncés ont été jusqu'à ce jour passés sous silence, on se trouve en présence d'une fiscalité archaïque, profondément inégalitaire, spoliatrice et surtout, en ce qui concerne l'application de la taxe d'habitation aux non résidents fiscaux de la France, manifestement contraire aux principes supérieurs découlant tant du droit européen que des conventions internationales préventives de la double imposition.

Qu'on en juge à la lecture des caractéristiques ci-après de ces deux impôts et plus spécialement de celles dont question aux points 5 et 6.

2. Tout d'abord, tant la taxe foncière que la taxe d'habitation sont perçues par les collectivités locales aux taux qu'elles fixent librement et elles sont appliquées sur la valeur locative des immeubles telle qu'elle a été fixée au départ d'une évaluation cadastrale qui remonte à 1970 et, donc, qui est fondée sur des spécificités locales remontant à près d'un demi siècle.

Depuis lors, les valeurs locatives cadastrales ont fait l'objet d'une revalorisation calculée forfaitairement au niveau départemental en 1980 et, depuis 1981, d'une actualisation annuelle calculée forfaitairement au niveau national (et non pas local) en fonction d'un coefficient fixé par la loi, sur la base de la hausse

moyenne des loyers et, depuis 2018, en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

Déjà, à ce stade, il en résulte les anomalies suivantes.

Tout d'abord, il est clair que l'habitat en France a connu depuis près de 50 ans des évolutions majeures qui ont rendu inadaptées la plupart des valeurs locatives de 1970.

En effet, en raison de leur caractère forfaitaire, les revalorisations qui ont été pratiquées depuis ne reflètent nullement l'évolution des marchés locatifs locaux et notamment le fait que des quartiers se sont dépréciés alors que d'autres ont pris de la valeur.

De même, des logements à l'époque vétustes peuvent avoir été complètement rénovés et être désormais en excellent état tandis que, inversement, d'autres, à l'époque neufs, peuvent avoir été dépréciés en raison ne serait-ce que d'un manque d'entretien.

Il en découle que les réévaluations qui ont été pratiquées depuis 1980 sont le résultat d'une moyenne, ce qui a pour effet que, comme c'est le cas de toute moyenne, il est vraisemblable que sans doute près de 50 % des valeurs locatives actuelles sont plus ou moins surévaluées tandis que la quasi-totalité des autres sont plus ou moins sous-évaluées.

3. A cela s'ajoute que les taux pratiqués par les collectivités locales varient considérablement d'une municipalité à l'autre en fonction de leur richesse respective.

Ainsi, lorsqu'on tient compte de toutes ses composantes et notamment de la taxe additionnelle sur les ordures ménagères, le taux de la taxe foncière applicable à la valeur locative **nette** potentielle est de

1. Dans le présent éditorial, l'auteur n'aborde pas les aspects belges de la fiscalité des secondes résidences des résidents fiscaux belges en France. Cette matière de la fiscalité belge des immeubles sis à l'étranger a été traitée en détail dans son article « Les effets cachés de deux arrêts de la C.J.U.E. condamnant la façon dont la Belgique taxe les revenus d'origine étrangère » paru dans cette revue de septembre 2019, p. 15 et suiv.

70,03 % à Tourcoing et de seulement 19,71 % à Paris, soit 3,55 fois moins.

Quant à la taxe d'habitation, son taux calculé cette fois sur la valeur locative **brute** (et non pas nette comme c'est le cas de la taxe foncière) est par exemple de 44,40 %, à Tourcoing, ce qui ramené, comme il se doit, à la valeur locative nette (laquelle correspond à 50 %) représente un prélèvement de 88,80 % de cette dernière valeur.

Au total donc, le taux de la taxe foncière cumulé avec celui de la taxe d'habitation atteint dans une ville telle que Tourcoing le niveau exorbitant et hautement spoliateur de 158,83 %.

Et si on refait le même exercice avec une ville telle que Dunkerque ou Roubaix, on obtient le résultat de 137,78 % à Dunkerque et de 134,19 % à Roubaix.

4. Les situations ci-avant décrites sont dès lors profondément inégalitaires et contraires au principe constitutionnel français selon lequel « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* » (article 13 de la déclaration de 1789).

Notamment, elles semblent en contradiction avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon laquelle un prélèvement qui atteint le taux de 75 % viole le principe en vertu duquel les impôts doivent être proportionnés aux facultés contributives du contribuable (Voyez à ce sujet les considérants 70 et 95 de la décision n° 2012-662 du 29 décembre 2012 du Conseil constitutionnel relative à la loi française de finances pour 2013).

5. Mais là n'est pas l'anomalie principale du système de taxation des non résidents en raison de leur seconde résidence en France.

Un autre vice, bien plus radical, apparaît lorsqu'on analyse les particularités de la taxe d'habitation au regard des principes qui doivent régir l'impôt des non résidents.

En effet, alors que la taxe foncière est, comme il se doit, due **par le propriétaire** et calculée sur la valeur locative **nette** de l'immeuble (laquelle correspond forfaitairement à 50 % de la valeur locative brute), la taxe d'habitation est quant à elle due **par l'occupant** de l'immeuble qu'il soit propriétaire, occupant à titre gratuit **ou même locataire** et, au surplus, elle est calculée **sur 100 % de la valeur locative brute**.

Il est ainsi permis de se demander à quelle capacité contributive correspond une taxe qui est perçue à charge des locataires, qui est appliquée sur le montant

brut de la valeur locative et qui, dans le chef des occupants propriétaires, se surajoute à la taxe foncière avec laquelle elle fait double emploi.

Certes, des exonérations et abattements tenant compte de la situation personnelle et familiale des occupants sont prévus par la loi mais ils ne s'appliquent que sur les résidences principales en sorte que les non résidents en sont d'office exclus.

Mais ce qu'il importe de souligner ici c'est que cette particularité étonnante explique que c'est à la suite d'une dérive injustifiable que la France en est arrivée à traiter la taxe d'habitation comme un impôt réel qu'elle peut percevoir à charge des non résidents.

En effet, lorsqu'on analyse l'origine de ces deux taxes, on découvre que tant la taxe foncière (qu'il s'agisse de la « *taxe foncière sur les immeubles bâtis* » ou de « *la taxe foncière sur les immeubles non bâtis* ») que la taxe d'habitation sont des impôts qui ont été instaurés par un décret révolutionnaire de 1791, la première – originellement dénommée « *contribution foncière* » – étant un impôt réel ayant pour objet de taxer le revenu attaché à l'immeuble tandis que la seconde – à l'origine dénommée « *contribution personnelle et mobilière* » – est un impôt personnel ayant pour objet de taxer **non pas la valeur locative envisagée en tant que telle** mais **le train de vie** révélé à titre indiciaire par ce signe extérieur de richesse que représente pour l'occupant de l'immeuble la valeur locative brute de celui-ci.

Voilà qui explique pourquoi ce dernier impôt est, malgré les apparences, un impôt personnel (et non pas réel) qui est perçu à charge du locataire lorsque le bien est loué et pourquoi il est calculé sur la valeur locative brute.

Mais voilà aussi qui interpelle quant à l'applicabilité d'un tel impôt à charge des non résidents de la France dès lors que les principes des conventions internationales préventives de la double imposition impliquent que, comme le prévoit d'ailleurs explicitement l'article 164 A du Code général des impôts français (« *CGI* »), la France ne peut percevoir d'impôt à charge des non résidents que sur les revenus (au demeurant nets) d'origine française.

Or, il est clair que dans le chef d'un non résident de la France, les revenus qui lui permettent d'assurer le train de vie révélé par la valeur locative de sa seconde résidence en France, sont extrinsèques à ce pays.

Il est clair aussi que, quelle que soit la philosophie à la base de la taxe d'habitation, il est un fait indiscutable que, au même titre que la taxe foncière, elle est due par le non résident exclusivement en raison de l'immeuble qui lui sert de seconde résidence et qui

constitue en principe son seul lien de rattachement avec la France.

Qui plus est, dans le chef d'un non résident qui dispose d'une seconde résidence française en tant que locataire ou en tant qu'occupant à titre gratuit, il n'existe en principe aucun revenu d'origine française susceptible d'être soumis à l'impôt des non résidents.

Par voie de conséquence, en percevant à charge des non résidents un impôt sur le train de vie révélé par la valeur locative brute de leur seconde résidence, la France viole le principe de droit fiscal international impliquant qu'elle ne peut taxer les non résidents que sur leurs revenus d'origine française.

6. Plus spécialement, la perception de la taxe d'habitation à charge des résidents fiscaux de la Belgique viole clairement la convention préventive de la double imposition franco-belge dont l'article 18 dispose :

« Dans la mesure où les articles précédents de la présente Convention n'en disposent pas autrement, les revenus des résidents de l'un des Etats contractants ne sont imposables que dans cet Etat. ».

Or, ladite convention – laquelle prime sur le droit français – ne permet à la France de taxer les revenus immobiliers des résidents fiscaux belges qu'à la « **taxe foncière sur les propriétés bâties** » ainsi qu'à « **la taxe foncière sur les propriétés non bâties** », ces deux taxes étant d'ailleurs reprises dans ladite convention sous leur appellation d'origine de « **contribution foncière...** ».

Au surplus, dans l'hypothèse où la Belgique appliquerait elle aussi un impôt similaire à la taxe d'habitation, c'est elle – et elle seule – qui, conformément audit article 18, serait en droit de taxer à titre indiciaire le train de vie révélé par la seconde résidence en France d'un contribuable belge.

7. Dans le même ordre d'idées, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne est fixée en ce sens qu'il doit être permis de défendre la thèse qu'il

est discriminatoire et contraire aux principes de la libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne d'appliquer à la catégorie des contribuables que sont les non résidents des impôts qui, de par leur nature, ne peuvent être perçus qu'à charge des résidents fiscaux français.

8. On observera aussi qu'une taxe de l'ampleur de la taxe d'habitation qui, comme son nom l'indique, a pour objet de taxer le fait d'habiter en France, constitue pour les résidents d'un autre pays de l'Union européenne une entrave au principe fondamental de la liberté de séjour et de circulation tel qu'il est reconnu explicitement par l'article 21 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

9. *A fortiori*, les problèmes ci-avant dénoncés vont-ils s'amplifier à partir du moment où, comme le confirme l'article 5 du projet de loi de finances n° 2272 pour 2020 qui a été déposé à l'Assemblée nationale le 27 septembre 2019, la France prévoit la disparition progressive de la taxe d'habitation sur la résidence principale tout en précisant qu'en 2023, plus aucun foyer ne paiera de taxe d'habitation sur sa résidence principale.

Cela signifie que la France espère faire supporter cette taxe par un pourcentage de plus en plus grand de non résidents, ce qui est susceptible d'être interprété par la Cour de justice de l'Union européenne comme étant une discrimination fondée indirectement sur la nationalité, laquelle est interdite par l'article 18 du traité européen.

Le comble, c'est que ce seront les personnes qui profitent le moins des services locaux financés par la taxe d'habitation qui, en définitive, seront les seules à la supporter.

10. Tous les ingrédients sont ainsi rassemblés pour permettre aux résidents de la Belgique qui sont redevables de la taxe d'habitation en France d'exercer contre cette taxe les voies de recours françaises et européennes fondées sur la primauté sur le droit interne des principes supérieurs dont il vient d'être question.

Action en restitution, l'impossible prescription ?

Aurélien SOLDAL¹

Alexander VANDENDRIES²

Introduction

Dans le régime TVA, l'assujetti intervient comme un collecteur d'impôts au profit de l'Etat. De manière synthétique, l'assujetti acquiert à l'entrée un bien ou un service grevé de TVA et porte en compte de la TVA sur sa propre opération à la sortie. A la fin de la période de référence – appelée période imposable – l'assujetti reporte dans une déclaration TVA périodique notamment les montants de TVA à l'entrée et les montants de TVA à la sortie. En vertu du droit à déduction, la TVA à l'entrée s'impute sur la TVA à la sortie générant ainsi une créance en faveur de l'Etat ou de l'assujetti, ce qui lui garantit la neutralité de la TVA.

Dans l'hypothèse où la période se clôture avec un solde de TVA en faveur de l'assujetti, le régime prévoit de manière générale un report de ce solde à la période ultérieure. A certaines conditions, l'assujetti peut néanmoins se voir effectivement rembourser cette créance. Cette possibilité est connue sous le nom d'action en restitution soumise à une prescription triennale.

La présente contribution reprend synthétiquement (1) le principe du droit à déduction et son exercice via la déclaration TVA périodique. Elle analyse ensuite la manière dont s'effectue (2) le report des crédits TVA et s'intéresse enfin à (3) l'action en restitution et, plus particulièrement, à la question débattue de sa prescription.

i. Droit à déduction

a) Principes

1. Seul et unique droit dont bénéficierait l'assujetti pour certains³, privilège au sens usuel du terme pour d'autres⁴, le droit à déduction consiste essentiellement « à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques »⁵. C'est cette possibilité qui fait ainsi en sorte que la TVA est neutre pour les assujettis⁶, à tout le moins pour ceux disposant d'un droit à déduction intégral.

Fondamentalement, le droit à déduction est réglementé par le titre X de la sixième directive TVA⁷ (ci-après « la directive TVA ») et a été implémenté par le législateur national aux articles 45 à 49 du Code de la TVA, mais également par l'Arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969⁸.

Sans revenir sur les conditions de fond à respecter par l'assujetti qui entend s'en prévaloir⁹, relevons que le mode d'exercice du droit à déduction est spécifiquement réglé par l'article 179 de la directive TVA lequel précise que « la déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période ».

Cette disposition a été transposée à l'identique à l'article 47 du Code de la TVA et à l'article 4 de l'Arrêté royal n° 3. A ce stade, retenons essentiellement que c'est la TVA de la période au cours de laquelle le droit à déduction est né qui s'impute en priorité sur la TVA due au cours de cette même période et que le droit à

1. Avocat au Barreau du Brabant wallon, membre du Comité de rédaction de la R.G.F.C.P.

2. Avocat au Barreau du Brabant wallon, assistant à l'Université Libre de Bruxelles.

3. P. WILLE, F. BORGER et M. GOVERS, *Handboek BTW: 2008-2009*, Anvers – Oxford, 2008, p. 313.

4. D. STAS, « Aftrek », in *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Bruges, Die Keure, 2007, p. 228, n° 551.

5. CJCE, 14 févr. 1985, arrêt *Rompelman*, 268/83, point 19 ; CJCE, 8 juin 2000, arrêt *Midland Bank plc*, C-98/98, point 19 ; CJUE, 22 oct. 2015, arrêt *Sveda*, C-126/14, point 17 ; CJUE, 2 mai 2019, arrêt *Sea Chefs Cruise Services GmbH*, C-133/18, point 35.

6. E. RIVERA et A. SOLDAL, *Manuel TVA*, 3^e éd., 2015, Limal, Anthemis, p. 211. Pour la Cour de justice, la TVA se caractérise notamment par le fait que cet impôt est neutre pour les assujettis et grève en définitive un consommateur final, ce qui permet de le distinguer d'autres impôts sur la consommation pouvant encore être adoptés par les Etats Membres. Pour les caractéristiques essentielles de la TVA et l'application de celles-ci à des impôts nationaux, voy. e.a. CJCE, 31 mars 1992, arrêt *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, C-200/90, points 11 et 14 (taxe invalidée) ; CJCE, 3 oct. 2006, arrêt *Banca popolare di Cremona*, C-475/03 (taxe validée) ; CJCE, 11 oct. 2007, arrêt *OTP Garancia Biztosító*, C-312/06 (taxe validée) ; CJUE, 7 août 2018, arrêt *Viking motors*, C-475/17 (taxe validée).

7. Dir. (CE) n° 2006/112 du Conseil du 28 nov. 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, du 11 déc. 2006, pp. 1-118.

8. Arrêté royal n° 3 du 19 déc. 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 12 déc. 1969.

9. Celles-ci ont fait l'objet d'abondantes analyses, voy. e.a. G. DEWIT, « Les délais de prescription en matière de T.V.A. », *R.G.C.F.*, 2004/5, pp. 3-8 ; E. RIVERA et A. SOLDAL, *Manuel TVA*, o.c., pp. 211-245 ; T. SAS, « Btw-aftrek in geval van een onregelmatige factuur », *R.A.B.G.*, 2017/9, pp. 720-724 ; V. SEPULCHRE « La prescription des impôts et taxes en cas d'instance en justice. Les dernières modifications en matière d'impôts sur les revenus et comparaison avec la T.V.A. », *R.G.C.F.*, 2004/2, pp. 17-32.

déduction peut ultimement être exercé dans une déclaration périodique déposée avant le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle le droit est né¹⁰.

La question du report dans le temps du solde TVA créditeur en compte courant et son remboursement seront examinés par la suite.

2. Concernant la période imposable, l'article 252, §2 de la directive TVA permet à chaque Etat membre d'en déterminer la durée qui peut être d'un, deux ou trois mois, voire d'un an au plus. Le législateur national a fait le choix de fixer cette période imposable sur une base mensuelle¹¹ avec la possibilité, pour l'assujetti qui en fait la demande (et rentrant dans les conditions)¹², d'opter pour une période trimestrielle¹³.

La période imposable est également un élément essentiel du système de la TVA notamment en raison du fait que (1) la TVA n'est due à son terme que sur les opérations pour lesquelles la cause d'exigibilité est survenue au cours de celle-ci¹⁴, (2) le droit à déduction s'exerce s'il a pris naissance au cours de celle-ci¹⁵ et (3) une déclaration TVA périodique doit être déposée à son terme qui détermine le montant de la taxe à payer au trésor ou éventuellement remboursable à l'assujetti¹⁶.

b) Exercice du droit à déduction via la déclaration TVA

3. Concrètement, cette déclaration périodique reprend essentiellement les informations suivantes :

- « le montant du chiffre d'affaires qu'il s'agisse d'opérations visées ouvrant droit à déduction ou non (v. cadre II de la déclaration, grilles 00 à 49) ;
- le montant de la taxe dont le déclarant est redevable (v. cadre IV de la déclaration, grilles 54 à 57) ;
- le montant des régularisations (v. cadres IV et V de la déclaration, grilles 61 à 64) ;
- le montant des opérations à l'entrée (v. cadre III de la déclaration, grilles 81 à 88) ;

- le montant de la taxe déductible (v. cadre V de la déclaration, grille 59) »¹⁷.

4. C'est donc à travers le dépôt de la déclaration périodique de l'article 53, §1^{er}, al. 1^{er}, 2^o du Code de la TVA que l'assujetti exerce son droit à déduction.

Selon V. SEPULCHRE, s'opère au sein de cette déclaration une compensation entre la TVA due (grilles 54 à 57) et la TVA déductible (grilles 59, 62, 64, 66) au cours de la période imposable : « *Les dettes réciproques des T.V.A. dues et des T.V.A. déductibles se trouvent éteintes (au moins jusqu'à concurrence de la plus faible d'entre elles), dès qu'elles existent dans les conditions [de la compensation légale]. (...) La compensation légale est cependant exclue en matière d'impôts et de taxes : c'est justement pour cela que les articles 45 à 47 du Code de la T.V.A. sont importants pour donner une base légale à cette imputation entre la T.V.A. due et la T.V.A. déductible* »¹⁸.

5. Suite à cette opération de compensation, le cadre VI de la déclaration TVA périodique reprend le solde de la compensation qui est reporté par l'assujetti en grille [71] ou [72] de ce cadre, selon que le solde soit dû à l'Etat ou à l'assujetti.

L'administration fiscale précise dans sa notice d'accompagnement à la déclaration périodique que :

« Une seule des deux grilles peut être remplie.

Au moment de compléter les grilles [71] ou [72], l'assujetti ne tient en aucun cas compte de la situation du compte courant que l'administration tient pour lui »¹⁹.

Dans la mesure où un solde de TVA subsiste en faveur de l'assujetti (grille [72]), il convient de s'interroger quant au sort de ce crédit²⁰, notamment au regard des règles de prescription.

6. A ce sujet, l'article 183 de la directive TVA confère aux Etats membres la possibilité de « *soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder*

10. E. RIVERA et A. SOLDAL, *Manuel TVA*, o.c., p. 221 ; S. RUYSSCHAERT, *Handboek BTW*, Anvers, Maklu, 2019, p. 213.

11. Art. 53, §1, 2^o du Code de la TVA.

12. Cette option sera souvent exercée via le dépôt du formulaire 604A de début d'activité. Voy. à ce titre la Circulaire n° 111 dd. 09.07.1971 et la Question parlementaire n° 157 de M. DE CLIPPELE du 25 mars 1983.

13. Art. 53octies, al. 1^{er} du Code de la TVA et art. 18, §2 de l'Arrêté royal n° 1 du 29 déc. 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, M.B., 29 déc. 1992. Le régime trimestriel est accordé à l'assujetti dont le chiffre d'affaires annuel hors TVA n'excède pas 2.500.000 € pour l'ensemble de son activité économique. Le même seuil doit également être analysé en ce qui concerne certaines livraisons de biens, comme des véhicules ou des ordinateurs.

14. Au sujet de l'exigibilité, voy. e.a. I. MASSIN, « Exigibilité de la TVA : nouvelles règles à partir du 1^{er} janvier 2016 », *Le Fiscologue*, 2 oct. 2015, n° 1445, p. 8 ; S. RUYSSCHAERT, « Points d'attention en matière de facturation et d'exigibilité de la TVA en cas de fournitures (nationales) de biens et de services », *Sem. Fisc.*, 2019/90, n° 404, pp. 2-4.

15. C'est-à-dire que la TVA dont la déduction est postulée doit être devenue exigible dans le chef de l'assujetti qui effectue l'opération taxable à l'assujetti qui entend la déduire, conformément à l'article 2, 1^o de l'Arrêté royal n° 3 (E. RIVERA et A. SOLDAL, *Manuel TVA*, o.c., pp. 214-215).

16. Art. 250 de la directive TVA transposé par l'art. 53, §1^{er}, al. 1^{er}, 2^o du Code de la TVA.

17. *Manuel de la TVA*, n° 453.

18. V. SEPULCHRE, « Le compte courant et la T.V.A. », *Le compte courant dans la vie des affaires, aspects juridiques, fiscaux et comptables*, Limal, Anthémis, 2013, p. 163.

19. *Notice d'accompagnement à la déclaration périodique à jour au mois de septembre 2015*, p. 11, <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/165-62-5-directives-2016.pdf>

20. Pour la faculté d'utilisation de la TVA historique, voy. e.a. S. RUYSSCHAERT, « Exercice du droit à déduction (historique) et extinction du droit à déduction : partie 1 », *Sem. Fisc.*, 2017/38, n° 304, pp. 2-5 ; S. RUYSSCHAERT, « Exercice du droit à déduction (historique) et extinction du droit à déduction : partie 2 », *Sem. Fisc.*, 2017/38, n° 304, pp. 5-8.

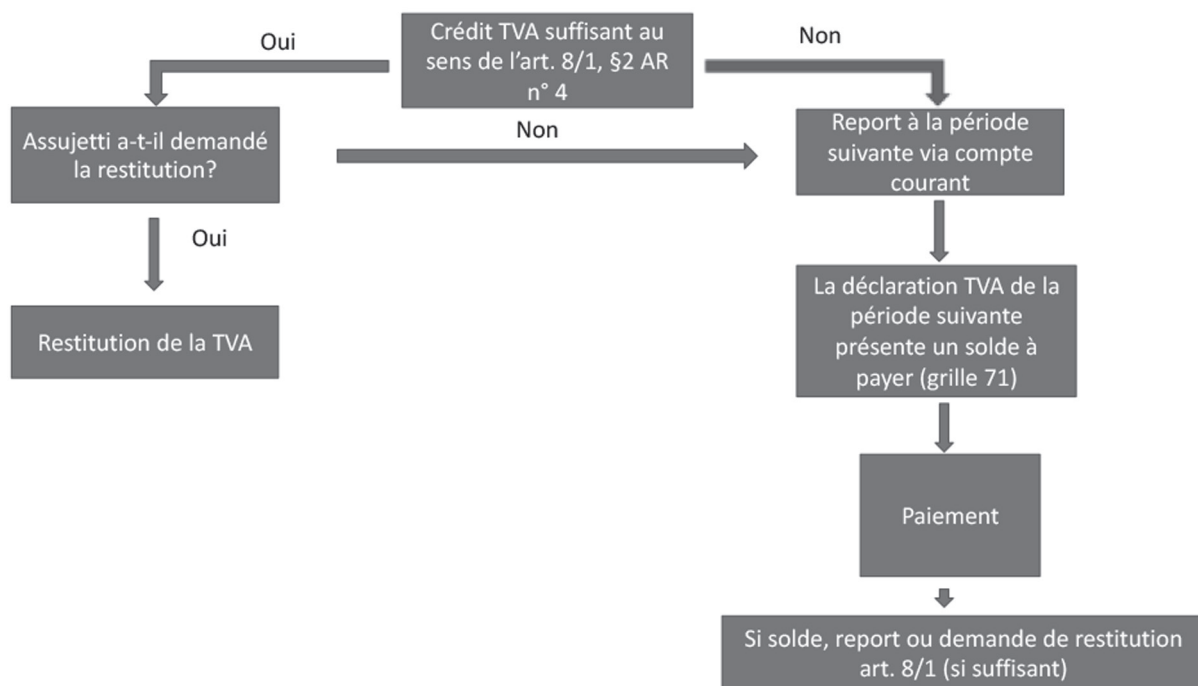
au remboursement selon les modalités qu'ils fixent ». Ce que confirme la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « la Cour de justice ») : « la mise en œuvre du droit au remboursement de l'excédent de TVA prévu à l'article 183 de la directive TVA relève, en principe, de l'autonomie procédurale des Etats membres »²¹.

La Cour de justice estime également que : « en ce qui concerne la possibilité, en vertu de l'article 183 de la directive TVA, de prévoir que l'excédent de TVA soit reporté sur la période d'imposition suivante ou qu'il soit remboursé, la Cour a précisé que les modalités fixées par les Etats membres à cet égard ne peuvent pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou en partie, le poids de cette taxe (arrêt du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie, C-274/10, Rec. p. I-7289, point 45).

La Cour a souligné que de telles modalités doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA, cela impliquant que le remboursement soit effectué dans un délai raisonnable (arrêt Commission/Hongrie, précité, point 45)²². Ces précisions ont surtout été adressées par la Cour de justice à l'encontre de systèmes nationaux prévoyant de longs délais de remboursement des soldes TVA.

Le législateur national a organisé à la fois un report généralisé du crédit TVA sur les périodes suivantes et le remboursement de ce crédit, dont les modalités (seuils, époque, etc.) sont régies par l'Arrêté royal n° 4²³. Pour la Cour de justice, le cumul des deux voies est permis par la directive TVA²⁴.

Pour en revenir au crédit TVA en fin de période, les situations suivantes peuvent schématiquement dès lors se produire :



ii. Report du crédit TVA dans le temps

7. Cette situation se produit lorsque l'assujetti n'a pas demandé (ou n'était pas encore dans les conditions légales pour le faire²⁵) la restitution effective au sens de l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4.

8. Le report du crédit TVA est prévu à l'article 47, 2° alinéa du Code de la TVA qui précise que : « quand le montant des déductions autorisées dépasse celui des taxes dues pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par l'assujetti, l'excédent est reporté sur la période suivante ».

21. CJUE, 12 mai 2011, arrêt *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, point 29 ; CJUE, 19 juil. 2012, arrêt *Littlewoods Retail et al.*, C-591/10, point 27 ; CJUE, 24 oct. 2013, arrêt *Ra-finăria Steaua Română*, C-431/12, point 20.

22. CJUE, 26 janv. 2012, arrêt *Kraft Foods Polska*, C-588/10, points 30 et 31. Dans le même sens, CJUE, 6 juil. 2017, arrêt *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, point 20 ; CJUE, 28 févr. 2018, arrêt *Nidera*, C-387/16, point 24.

23. Arrêté royal n° 4 du 29 déc. 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, M.B., 31 déc. 1969.

24. « En effet, l'article 183 de la directive TVA ne saurait être interprété en ce sens que le remboursement et le report s'excluent mutuellement. Sinon, un Etat membre ayant choisi le report en tant que voie de restitution de l'excédent de TVA serait empêché, en contradiction avec les principes rappelés aux points 29 à 33 du présent arrêt, de rembourser cet excédent si dans la période d'imposition durant laquelle il a été reporté le montant de la taxe due est insuffisant pour permettre l'imputation dudit excédent » (CJUE, 12 mai 2011, arrêt *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, point 47).

25. Comme nous le verrons, cela peut se produire lorsque les montants *minima* n'étaient pas encore atteints ou encore, en régime de dépôt mensuel, lorsque le crédit est apparu au cours des deux premiers mois du trimestre mais n'est restituable que via la déclaration du dernier mois du trimestre en cause.

Ce que confirme l'article 8/1, §1^{er} de l'Arrêté royal n° 4 : « lorsque les données de la déclaration visée à l'article 53, § 1, alinéa 1^{er}, 2°, du Code, font apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur la période de déclaration suivante ».

Conformément à l'article 5 de l'Arrêté royal n° 24²⁶, l'administration fiscale suit le solde TVA en tenant un « compte courant » au nom de l'assujetti « dans lequel sont inscrits au fur et à mesure de leur enregistrement :

1° au crédit :

- a) le montant de tous les paiements effectués au compte courant postal n° 679-2003000-47, qui sont enregistrés au nom de l'assujetti ;
- b) les soldes du mois ou du trimestre, en faveur de l'assujetti, accusés par les déclarations qu'il a déposées.

2° au débit :

- a) le montant des taxes, intérêts de retard et amendes fiscales visés à l'article 1, 1° à 3° ;
- b) les sommes restituées à l'assujetti conformément à l'article 7 du présent arrêté ».

9. Quant au report dans le temps, la Cour de justice a déjà précisé que ceci n'était « pas nécessairement incompatible avec l'article 183, premier alinéa, de la directive TVA (arrêt du 18 octobre 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, point 25 et jurisprudence citée) », pour autant que le remboursement demandé s'effectue dans un délai raisonnable²⁷.

10. Pour chaque période subséquente, l'assujetti peut donc être confronté aux situations suivantes. Si la nouvelle période fait apparaître un solde créditeur en sa faveur (case [72]) : (1) il peut le reporter à la période suivante ou (2), s'il entre dans les conditions, en réclamer la restitution. Si cette même période fait apparaître un solde créditeur en faveur de l'Etat (case [71]) : (3) il peut payer la TVA par virement sur le compte *ad hoc*²⁸ ou (4) laisser l'administration opérer une compensation au sein du compte courant²⁹. Dans ces deux dernières hypothèses, rien n'empêche

l'assujetti, entrant dans les conditions, d'également réclamer la restitution du solde créditeur résiduaire éventuel.

iii. Les restitutions

a) Remboursement

11. L'article 75 du Code de la TVA a conféré aux assujettis la faculté d'être remboursés de l'excédent de déduction dans les « cas prévus par le Code », ce remboursement est connu en droit belge sous le nom d'« action en restitution ».

Concernant les soldes reportés, deux cas de figure sont envisagés par l'article 76, §1^{er} du Code de la TVA :

- soit « lorsque le montant des déductions prévues par les articles 45 à 48 excède à la fin de l'année civile le montant des taxes dues par l'assujetti identifié à la taxe sur la valeur ajoutée conformément à l'article 50, qui est tenu au dépôt de la déclaration visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, l'excédent est restitué, aux conditions fixées par le Roi, dans les trois mois sur demande expresse de l'assujetti (...) » (mis en œuvre par l'article 8/1, §2, 1° de l'Arrêté royal n° 4) ;
- soit, « Le Roi peut prévoir la restitution de l'excédent avant la fin de l'année civile dans les cas qu'il détermine et aux conditions qu'il fixe » (mis en œuvre par l'article 8/1, §2, 2° et 3° du même Arrêté).

12. Pour pouvoir exercer l'action en restitution, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes : (1) En faire la demande expresse en cochant la case idoine « demande de restitution » du cadre I de sa déclaration périodique³⁰ ; (2) s'être acquitté de ses obligations en matière de dépôt des déclarations périodiques et de paiement³¹ ; (3) avoir donné un mandat à un organisme financier d'encaisser le remboursement³² ; (4) atteindre les seuils de montants prévus par l'article 8/1 ; (5) l'exercer dans la déclaration adéquate en fonction de son régime de dépôt.

26. Arrêté royal n° 24 du 29 déc. 1992 relatif au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 déc. 1992.

27. CJUE, 16 mars 2017, arrêt *Bimotor*, C-211/16, point 20.

28. Conformément à l'article 2 de l'Arrêté royal n° 24 précité.

29. C'est en ce sens que l'article 6 de l'Arrêté royal n° 24 précise que « les sommes inscrites au crédit du compte courant visé à l'article 5, §1^{er} et §2, sont, nonobstant toute déclaration contraire de l'assujetti, imputées dans l'ordre suivant : d'abord sur les frais, ensuite sur les intérêts de retard, puis sur les amendes fiscales et enfin sur les taxes restantes dues ».

30. Dans les deux cas de figure, l'article 8/1, §4 de l'Arrêté royal n° 4 précise bien que l'assujetti qui entend obtenir la restitution des sommes ainsi reportées en compte courant « doit en faire la demande par une mention expresse », la déclaration contenant « cette mention tient lieu de demande de restitution ». L'assujetti doit donc marquer d'une croix la case *ad hoc* du cadre I de sa déclaration périodique article 53, alinéa 1^{er}, 2° du Code de la TVA puisque « le défaut de croix fait obstacle à la restitution » (V. SEPULCHRE et PH. PRÉGARDIEN, *Questions pratiques en T.V.A.*, Bruxelles, Kluwer, 2000, p. 266). Ceci est logique puisque que le crédit TVA est restituable sur demande expresse de l'assujetti, comme le précise l'article 8/1, §2 de ce même Arrêté, laquelle est extériorisée par l'apposition d'une croix dans la case adéquate de la déclaration.

31. A défaut, rappelons le mécanisme de retenue des soldes créditeurs prévu par l'article 8/1, §3 de l'Arrêté royal n° 4 permettant à l'administration de compenser la dette d'impôt que l'assujetti a à son égard avec le crédit TVA reporté en compte courant. Pour des commentaires de cette disposition, voy. R. FORESTINI, note sous civ. Bruxelles (32° ch.), 10 janv. 2002, *R.G.C.F.*, 2003/1, pp. 54-56 ; N. PIROTTE, « Le recouvrement à charge des tiers de l'impôt sur les revenus et les poursuites fiscales simplifiées », *R.G.C.F.*, 2015/6, p. 367-412, spéc. pp. 401-407. Quant à la jurisprudence européenne quant à la faculté du fisc de procéder à pareille retenue, voy. e.a. CJCE, 18 déc. 1997, arrêt *Garage Molenheide et al.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96.

32. Voy. l'article 12 de l'Arrêté royal n° 4.

13. Trois situations sont envisagées par l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4 : la restitution peut intervenir (1) sur une base annuelle, (2) sur une base trimestrielle, (3) sur une base mensuelle moyennant autorisation préalable.

Sur une base annuelle (article 8/1, §2, 1°), pour autant que la déclaration TVA de la dernière période de l'année fasse apparaître un crédit reporté d'au moins 245 €. C'est donc dans sa déclaration du quatrième trimestre ou de décembre à déposer pour le 20 janvier de l'année qui suit que l'assujetti doit cocher la demande de restitution.

Sur une base trimestrielle (article 8/1, §2, 2°), en fonction du régime de dépôt de la déclaration périodique. Pour les assujettis déposants trimestriels, le crédit est restituable s'il atteint à la fin de chaque trimestre 615 €. Pour les mensuels, le crédit doit atteindre 1.485 € à la fin du dernier mois de chacun des trois premiers trimestres.

Enfin, sur une base mensuelle (article 8/1, §2, 3° et 8/1, §5), cette possibilité fait l'objet de la circulaire n° AFER n° 9/2009 dd 03.03.2009 et concerne essentiellement les assujettis dont l'activité est exemptée avec maintien du droit à déduction³³. Le but du régime de restitution mensuel est d'alléger le préfinancement de la TVA pour des assujettis se trouvant quasi systématiquement en situation de crédit TVA à l'égard de l'Etat en raison de leurs activités.

Depuis le 1^{er} janvier 2020, l'article 8/1, §2, 4° nouveau prévoit également une restitution mensuelle spécifique ouverte aux assujettis « *starter* » pour les vingt-quatre premiers mois de leur activité³⁴.

Une fois la restitution intervenue, l'administration fiscale inscrit au débit du compte courant les sommes ainsi restituées conformément à l'article 7 de l'Arrêté royal n° 24³⁵. Relevons utilement que la législation TVA n'offre pas à l'assujetti la possibilité de solliciter une restitution partielle du crédit TVA inscrit en compte courant. Un arrêt du 5 juin 2014 de la Cour d'appel de Bruxelles³⁶ doit être approuvé sur ce point.

b) Restitution par imputation ?

14. Les situations précitées concernent le remboursement des crédits d'impôts résultant essentiellement de l'exercice du droit à déduction par un assujetti tenu à déclaration périodique de l'article 53, alinéa 1^{er}, 2° du Code de la TVA³⁷.

La restitution prévue par l'article 76, §1^{er} du Code de la TVA diffère de celle établie pour les cas visés à l'article 77 du Code de la TVA propres à des situations où l'assujetti a payé un « trop plein » de TVA au cours d'une période antérieure, par exemple en cas de rabais ou de résiliation de la convention avant l'exécution de la prestation de services ou la livraison de biens concernée.

Dans ces situations, le législateur a spécialement précisé à l'article 78 du Code de la TVA que la restitution devait avoir lieu par voie d'imputation « *sur la taxe exigible pour les opérations faites ultérieurement* ».

Conformément à l'article 80 du Code de la TVA, les modalités de la restitution par imputation sont réglées par les articles 1 à 7 de l'Arrêté royal n° 4 qui ne sont hélas pas des plus clairs ni quant à leur forme ni quant à leur portée.

Se calquant sur le régime des déductions, l'article 7 dispose que les sommes restituables par imputation « *s'ajoutent aux taxes pour lesquelles le droit à déduction est exercé conformément à l'article 4 de l'arrêté royal n° 3 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

En outre, l'assujetti ne pourrait prétendre à procéder à une restitution par imputation via sa déclaration TVA périodique sur la base du crédit TVA reporté en son compte courant. Ceci ressort à la fois du libellé de l'article 78 du Code de la TVA qui n'autorise pareille imputation que pour les cas de l'article 77 et des modalités de l'article 5 de l'Arrêté royal n° 4 qui précise que seule la cause de restitution *au cours* de la période imposable permet pareille imputation ; or le crédit reporté TVA trouve bien sa cause dans une période antérieure³⁸.

33. Sont essentiellement visés les assujettis actifs dans le commerce international qui effectuent des livraisons et des prestations intracommunautaires au sens des articles 39 et suivants du Code de la TVA, soit des opérations exemptées avec maintien du droit à déduction.

34. Pour l'analyse des conditions de ce régime, voy. la Circulaire 2019/C/128 du 11 décembre 2019 concernant les restitutions en matière de TVA aux assujettis qui débutent leur activité économique.

35. Laquelle disposition prévoit que « *le solde en faveur de l'assujetti qui est accusé par le compte courant après les imputations opérées conformément à l'article 6, est remboursé aux moments, aux conditions et selon les modalités fixées par les articles 8(1), 12, § 1^{er} et 13, de l'arrêté royal n° 4 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée. La demande de restitution doit être introduite par l'assujetti de la manière prévue à l'article 8(1), § 4, de l'arrêté royal n° 4 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée* ».

36. Bruxelles, 5 juin 2014, R.G. n° 2009/AR/3217 (disponible sur fisconetplus).

37. Soit la plupart des assujettis, à l'exclusion des assujettis franchisés, des exploitants agricoles et les autres catégories reprises par l'administration fiscale. A ce sujet, voy. *Manuel TVA*, n° 449.

38. Ceci n'est vrai que pour autant que les seuils de l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4 aient été atteints au cours de la période précédente. Si le seuil devait être atteint grâce au solde de la période en cours, il n'en est pas moins vrai que la restitution par imputation ne pourrait avoir lieu pour les soldes visés à l'article 76 du Code de la TVA, l'article 78 réservant spécifiquement la restitution par imputation aux seuls cas de figure de l'article 77 du Code. En outre, une autre lecture de l'Arrêté royal n° 4 impliquerait que le Roi aurait dépassé les limites de la délégation de l'article 80 du Code de la TVA en prévoyant un cas non prévu par la loi. Il est cependant constant que l'administration fiscale elle-même pourrait demander en justice l'application de l'article 159 de la Constitution qui permet d'écarter tout acte de valeur réglementaire contraire à la loi (M. PÂQUES, *Principes de contentieux administratif*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 145, n° 79). En tout état de cause, les restitutions prévues à l'article 8/1, §2 (anciennement article 8) de l'Arrêté royal n° 4 se sont toujours opérées « *par virement au compte courant postal* » de l'assujetti (J. MAES et J. GHYSBRECHT, *Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et ses arrêtés d'exécution. Commentaire législatif*, Bruxelles, Bruylant, 1971, p. 148).

A ce titre, bien que tenue à la sécurité juridique³⁹, l'administration fiscale a précisé de manière générale que « les sommes à restituer, à quelque titre que ce soit, sont imputées sur le montant de la TVA due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie pour la période de déclaration »^{40, 41}. L'expression « à quelque titre que ce soit » n'est pas heureuse et potentiellement source de confusion. Il est en outre particulièrement dommageable que le législateur réunisse sous le vocable unique « d'action en restitution » deux institutions pourtant fondamentalement différentes tant dans leur exercice que dans leur principe.

Enfin, étant traitée comme de la TVA déductible, il est logique que le crédit éventuel résultant de la restitution par imputation soit reporté sur la période suivante ou effectivement restitué conformément à l'article 8/1. Cette position est confirmée par l'administration fiscale dans son commentaire⁴².

c) Prescription de l'action en restitution en tant que telle

15. Au niveau de la prescription⁴³, les articles 82 et 82bis du Code de la TVA disposent respectivement que : « l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît » et que « la prescription de l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue ». La version actuelle de ces deux dispositions trouve son origine dans une modification législative introduite par la loi du 15 mars 1999⁴⁴ dont les travaux préparatoires sont muets quant à la notion de « cause de restitution », qui n'est pas définie telle quelle par le Code.

Cette notion se retrouve également sous forme de lapalissade à l'article 3 de l'Arrêté royal n° 4 lequel précise de manière générale que « l'action en restitution prend naissance à la date où survient la cause de la restitution ». L'action en restitution naît donc quand sa cause survient, soit quand elle est elle-même née...

Afin de bien cerner le débat, la problématique posée par le libellé de l'article 82bis du Code de la TVA se situe moins au niveau du délai de trois ans⁴⁵, qu'au niveau du point de départ de celui-ci ou de son terme exact.

16. L'administration fiscale considère quant à elle que « lorsque le droit à restitution a pour cause le dépôt d'une déclaration périodique visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, dans laquelle le montant de la TVA déductible et susceptible d'être restituée excède le montant de la TVA due, l'action en restitution naît alors à la date du dépôt de la déclaration précitée »⁴⁶. Ainsi, l'action en restitution serait prescrite au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle une déclaration mensuelle ou trimestrielle aurait fait apparaître un solde restituable au regard de l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4⁴⁷.

Comme le relève S. RUYSSCHAERT, « selon l'administration de la TVA, le transfert automatique d'un avoir de TVA sur le compte courant constitue donc aussi une demande de restitution sur laquelle le délai de prescription de trois ans est d'application »⁴⁸.

Deux nuances doivent cependant être apportées à cette affirmation⁴⁹.

17. La première concerne les soldes de TVA reportés qui n'atteignent pas les seuils requis pour prétendre à la restitution au sens de l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4 : ceux-ci sont naturellement imprescriptibles à défaut de quoi le système serait impraticable dans un certain nombre de situations.

Ceci a bien été confirmé par le Ministre des Finances en réponse à une question parlementaire puisque « dans cette situation, l'assujetti se trouve dans l'impossibilité réglementaire d'exercer une action en restitution. Il ne saurait évidemment alors être question d'une quelconque prescription de cette action, quel que soit le temps pendant lequel ce crédit d'impôt reste inscrit au compte courant de l'assujetti »⁵⁰.

39. A ce sujet, P. HAUTFENNE remarquait que « le contribuable doit pouvoir se fier aux avis, aux accords et aux circulaires dans lesquels l'administration fiscale donne son interprétation de la loi » (« Droit fiscal et principes de bonne administration », J.L.M.B., 1999/26, pp. 1124-1132).

40. Manuel TVA, n° 546.

41. Cette remarque est néanmoins atténuée par le fait que l'administration fiscale précise, dans sa Notice pour la rédaction des déclarations périodiques à la TVA 2016 que « le montant du solde créditeur du compte courant que l'administration tient pour l'assujetti, ne peut, EN AUCUN CAS, être repris dans la déclaration ».

42. Commentaire de la TVA, Livre VII – Contrôle et recouvrement a posteriori, Chapitre 19, section 12, §2, A.

43. Pour les restitutions par imputation, la cause de restitution est plus aisément déterminable de sorte que les problématiques liées au point de départ de la prescription se posent avec moins d'acuité que pour les restitutions des soldes TVA reportés en compte courant. Néanmoins, la position développée *infra* (n° 21) quant au caractère potentiellement illégal de l'Arrêté royal n° 4 peut s'appliquer *mutatis mutandis* aux restitutions par imputation.

44. Loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, M.B., 27 mars 1999.

45. Délai validé par Cour de justice (21 janv. 2010, arrêt *Alstom Power Hydro*, C-472/08, point 16).

46. Commentaire de la TVA, Livre IV – Paiement de la taxe, Chapitre 14, section 5, §1^{er}.

47. Cette position est classiquement défendue par l'administration, voy. à cet égard la circulaire n° 78 dd. 24.11.1970.

48. S. RUYSSCHAERT, « Y a-t-il une prescription pour l'avoir de TVA sur le compte courant ? », o.c., pp. 5-8.

49. A ce sujet, « la question de droit, quant à elle, n'est jamais close, et donc pas davantage le processus de l'interprétation. Il ne saurait y avoir, en matière d'interprétation, de pontificat infailible. Tout interprète, y compris la juridiction la plus haute, est toujours susceptible de se tromper et d'induire ainsi le droit en erreur » (B. FRYDMAN, *Le sens des lois*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 675).

50. Question parlementaire n° 1409 du 11 septembre 2006 de M. Van der Maelen.

18. La seconde concerne les soldes reportés qui atteignent les seuils fixés par l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4.

A cet égard, nous examinerons : (1) si le délai de prescription pourrait être modulé en raison de l'existence d'un compte courant au sens contractuel entre l'assujetti et l'Etat ; si le délai de prescription ne serait pas en fait de dix ans, en raison du fait que (2) l'action en restitution s'exercerait par le simple report de solde en compte courant ou que (3) le Roi aurait en fait outrepassé son pouvoir de délégation de l'article 76, §1 du Code de la TVA ; (4) si le point de départ de la prescription ne serait pas en fait le dépôt d'une déclaration *ad hoc* reprenant la demande de restitution et non le simple report du solde au compte courant de telle sorte que la prescription ne peut commencer à courir préalablement à son dépôt.

19. En premier lieu, la qualification de compte courant pourrait ne pas être anodine et non dénuée d'effets juridiques. Au sens contractuel, le compte courant est défini comme « *un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent que les créances et les dettes réciproques naissant de leurs opérations entreront en compte afin d'en faire masse et d'en suspendre la liquidation jusqu'à la clôture du compte. La compensation générale effectuée à ce moment fera apparaître une créance exigible de l'une des parties et au profit de l'autre* »^{51, 52}.

Contrairement à la notion de « compte à vue » non définie en droit belge, le compte courant n'est pas une notion exclusivement bancaire⁵³ et peut exister dans des relations d'affaires entre parties⁵⁴, pour autant qu'elles soient convenues de constituer une telle relation entre elles⁵⁵.

Les caractéristiques du compte courant TVA pourraient-elles correspondre à celles du compte courant « contractuel » ? En effet, l'administration fiscale est tenue d'inscrire au crédit du compte courant « *les soldes du mois ou du trimestre, en faveur de*

l'assujetti, accusés par les déclarations qu'il a déposées » (créances) et au débit le montant de la TVA due (dettes)⁵⁶, ce qui ressemble au fonctionnement d'un compte courant « contractuel ». La réponse implique nécessairement de s'attarder sur les deux effets du compte courant contractuel.

Premièrement, un effet novatoire est attaché au compte courant « contractuel », ce qui « *signifie que la créance qui entre en compte s'éteint, disparaît. Elle est remplacée par un article de compte, au crédit ou au débit. La remise en compte courant emporte extinction de la créance considérée comme si elle avait été payée* »⁵⁷. La conséquence majeure réside dans le fait que « *la créance perd le délai particulier de prescription qui lui était éventuellement attaché. Il est en effet admis que c'est la prescription applicable au solde du compte, après la clôture de celui-ci, qui seule entre en jeu* »⁵⁸.

Deuxièmement, le compte courant est également régi par un principe d'indivisibilité suspendant la liquidation des créances réciproques jusqu'à la clôture dudit compte⁵⁹.

La problématique centrale que pose l'assimilation du compte courant TVA au compte courant « contractuel » réside évidemment dans le fait que de la TVA due à l'Etat se retrouvera un moment ou à un autre inscrite au débit du compte courant TVA, laquelle devra légalement être acquittée dans le délai pour déposer la déclaration de la période à laquelle elle se rapporte⁶⁰. Tout ceci semble aller à l'encontre du principe d'indivisibilité.

Néanmoins, dans le cadre du compte courant « contractuel », notre droit connaît certains tempéraments quant au principe d'indivisibilité en ce qu'il est admis qu'une saisie peut être effectuée sur un solde créateur provisoire⁶¹ ou en cas de contre-passation⁶².

Ainsi, l'existence d'une dette TVA inscrite en compte courant TVA dont le paiement est exigible pourrait

51. C. ALTER, « Droit bancaire général – Réglementation – Devoirs du banquier – Comptes – Services de paiement », *Rép. not.*, Tome IX, Contrats divers, Livre 11/1, Bruxelles, Larcier, 2010, n° 287.
52. La notion ne se confond pas avec le « compte courant associé » tel qu'il peut ressortir d'un bilan comptable. Comme l'exprime la Cour d'appel de Liège : « *le compte d'associé ne constitue pas vraiment un compte courant. C'est une inscription purement comptable, dénuée d'effet novatoire et qui n'implique nullement l'intention des parties de créer une situation d'indivisibilité telle que celle qui résulterait d'un véritable compte courant* » (Liège (14^e ch.), 30 oct. 2014, R.G. n° 2013/AR/1478, D.A./O.R., 2015/2, n° 114, pp. 120-121). A ce sujet, voy. G. DE SONVILLE, « 416.000 : le Compte Courant du chef d'entreprise (de mauvaise foi ?), un « petit jeu » amusant en comptabilité ? », *In foro*, 2018/1, pp. 29-34.
53. C. ALTER, « Droit bancaire général – Réglementation – Devoirs du banquier – Comptes – Services de paiement », *Rép. not.*, Tome IX, Contrats divers, Livre 11/1, o.c., n° 215.
54. Un courant jurisprudentiel antérieur admettait la possibilité d'établir un compte courant entre un employeur et un travailleur (trib. trav. Bruxelles, 13 janv. 1984, J.T.T., 1984, pp. 100 et s. ; trib. trav. Bruxelles, 6 déc. 1988, R.G. n° 8355, www.juridat.be). La jurisprudence moderne semble néanmoins estimer cette faculté contraire à la loi du 12 avril 1965 sur les rémunérations, notamment en ce que la rémunération du travailleur doit lui être payée à intervalles réguliers (Cour Trav. Bruxelles (4^e ch.), 28 janv. 2009, J.T.T., 2009/24, n° 1048, p. 383).
55. Com. Dendermonde (2^e ch.), 14 févr. 2013, D.A./O.R., 2013/3, n° 107, p. 276.
56. Article 5, §1^{er}, 1^o b) et 2^o de l'Arrêté royal n° 24.
57. C. PARMENTIER, « L'article 1154 du code civil et le compte courant bancaire — Une énigme juridique », *J.L.M.B.*, 2000/1, pp. 28-31.
58. C. ALTER, « Droit bancaire général – Réglementation – Devoirs du banquier – Comptes – Services de paiement », *Rép. not.*, o.c., n° 295. Voy. ég. J.-P. BUYLE et P. PROESMANS, « Le compte producteur de l'intermédiaire d'assurances : nature juridique et compensation », *R.D.C.-T.B.H.*, 2013/6, pp. 503-507, spéc. note n° 11.
59. G.-L. BALLON, « De bewijskracht van de boekhouding van een handelsonderneming », *D.A./O.R.*, 2007/2, nr. 82, p. 264.
60. Article 53, §1^{er}, 3^o du Code de la TVA.
61. La saisie ainsi réalisée permettant de « bloquer » le solde créateur tel qu'il existe au moment où celle-ci est pratiquée.
62. Soit « *la radiation comptable d'une écriture antérieure. C'est l'opération par laquelle on annule une écriture portée en compte par l'inscription d'une écriture en sens inverse* » (Luxembourg, 28 janv. 1998, D.A./O.R., 2005/4, n° 76, p. 373).

constituer un solde intermédiaire ne faisant pas totalement obstacle à l'indivisibilité et à l'effet novatoire classiquement attachés à pareil compte. Outre le cas de la cessation des activités de l'assujetti, la clôture du compte courant TVA serait alors effectuée soit par l'assujetti en raison d'une demande de restitution conformément à l'article 8/1, §4 de l'Arrêté royal n° 4, soit par l'administration fiscale en cas d'établissement d'un compte spécial⁶³. Entre-temps, il conviendrait de considérer la prescription comme ne courant pas à l'égard du solde créateur reporté en compte courant TVA.

Le fait que de la TVA serait effectivement exigible en faveur de l'Etat pourrait être constitutif d'un tempérament d'une telle importance que le mécanisme normal du compte courant s'en trouverait affecté, ce qui n'est bien entendu pas permis⁶⁴.

Tout au plus, pourrait-il être défendu qu'existerait un compte courant de type « contractuel » dans la situation où l'assujetti disposant d'un crédit TVA reporté décide de ne pas « éponger » celui-ci sur la dette TVA nouvelle inscrite en compte courant. En conséquence de quoi, l'assujetti maintiendrait un solde créateur en compte courant TVA, la dette étant apurée par un paiement « externe ». Le solde créateur deviendrait quant à lui exigible par la clôture du compte lors de l'introduction d'une demande de restitution via la déclaration *ad hoc*.

De là à supposer que le législateur ait entendu conférer un effet novatoire au compte courant TVA, rien n'est cependant moins sûr.

Cette piste ne peut dès lors être sérieusement défendue surtout dans la mesure où il est plus vraisemblable que la véritable relation de compte courant « contractuel » existe en cours de période imposable pendant laquelle les créances réciproques (TVA déductible et TVA due) ne s'éteignent à concurrence de la plus faible qu'à la clôture de ladite période par le dépôt de la déclaration périodique (ou, à défaut, par l'établissement d'un compte spécial).

20. Une autre argumentation développée par S. RUYSSCHAERT s'appuie sur le fait que la législation de la TVA ne prévoit aucune limitation temporelle quant au report du crédit TVA en compte courant. En conséquence, « *le report d'un avoir de TVA sur le compte courant constitue déjà une restitution et qu'il ne doit dès lors plus être réclamé comme tel. L'assujetti à la TVA a alors une créance (personnelle) sur l'administration de la TVA. Le raisonnement est*

le suivant : la prescription d'un avoir de TVA sur le compte courant d'un assujetti n'est actuellement visée nulle part par une disposition dans la Code de la TVA. En droit commun, les actions en justice personnelles se prescrivent au bout de 10 ans (voir l'article 2262bis du Code civil). C'est la raison pour laquelle la demande de restitution de l'avoir de TVA sur un compte courant se prescrit après l'écoulement de 10 ans »⁶⁵.

Cette vision est cohérente puisque l'Arrêté royal n° 24 organise systématiquement le report des soldes créateurs au sein du compte courant TVA. Du reste, au lieu d'effectuer un paiement sur le compte bancaire *ad hoc* de l'administration fiscale, il est loisible à l'assujetti d'éponger de la TVA due d'une période ultérieure grâce au crédit TVA reporté en compte courant.

21. Par ailleurs, comme nous l'avons vu, le Roi a créé un régime où l'action en restitution des soldes créateurs s'exerce par le dépôt d'une déclaration périodique munie d'une demande de restitution en bonne et due forme. Dans ce contexte, l'assujetti ne peut exercer son action qu'à la fin d'un trimestre par le dépôt de la déclaration y relative. Hormis le cas spécifique des restitutions mensuelles, l'action s'exercera soit sur une base annuelle dans le dépôt de la déclaration du quatrième trimestre pour le 20 janvier de l'année qui suit, soit sur une base trimestrielle via les déclarations à déposer le 20 avril, le 20 juillet et le 20 octobre.

Pourtant, l'article 82bis du Code de la TVA précise que « *la prescription de l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue* » et l'article ne précise que ça. Or, l'administration fiscale estime qu'une action en restitution exercée via le dépôt pour le 20 janvier suivant le 31 décembre de la troisième année de la cause de restitution (encore faut-il s'entendre sur la cause de restitution comme nous le développerons) est... prescrite !

Les faits étant toujours plus forts qu'un lord-maire, un assujetti ne pourra en conséquence ultimement exercer son action en restitution qu'à travers sa déclaration du troisième trimestre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la cause de restitution s'est produite, à déposer au plus tard le 20 octobre de celle-ci. Il est donc impossible pour l'assujetti d'exercer son action en restitution au-delà de ce délai, le

63. Pour rappel, le compte spécial est une faculté de l'administration fiscale prévue à l'article 8 de l'Arrêté royal n° 24 et est établi par l'administration fiscale à la suite de manquements de l'assujetti. Concrètement, cette opération « *s'effectue toujours en une fin de mois, par une procédure de mise à zéro, qui consiste à compenser le solde éventuel (positif ou négatif) de telle manière que le compte courant se retrouve le lendemain avec « zéro débit, zéro crédit* » » (V. SEPULCHRE, « Le compte courant et la T.V.A. », *Le compte courant dans la vie des affaires, aspects juridiques, fiscaux et comptables*, Limal, Anthémis, 2013, p. 171).

64. C. ALTER, « Droit bancaire général – Réglementation – Devoirs du banquier – Comptes – Services de paiement », *Rép. not., o.c.*, n° 305.

65. S. RUYSSCHAERT, « Y a-t-il une prescription pour l'avoir de TVA sur le compte courant ? », *o.c.*, pp. 5-8.

système INTERVAT n'acceptant (par exemple) pas le dépôt d'une déclaration au 31 décembre puisque – pour le système – la période n'est pas terminée⁶⁶.

Tout ceci pour constater que le Roi a calqué les modalités d'exercice de l'action en restitution sur celui des déductions TVA qui s'exerce aussi via la déclaration périodique. Sans en venir au crime de lèse-majesté, il nous semble que le Roi s'est fourvoyé dans cette manière de procéder.

En ce qui concerne le droit à déduction, le législateur a laissé une liberté totale au Roi en ce que l'article 49 du Code de la TVA lui a délégué le soin de déterminer la durée de prescription et les modalités d'exercice du droit à déduction, ce qu'il a fait via l'Arrêté royal n° 3. Le Roi a donc logiquement (re)précisé que la TVA devenue déductible en cours d'une période doit s'imputer sur la TVA due de cette période. Il a cependant prévu un filet de sécurité à l'article 4 de l'Arrêté royal n° 3 qui permet à l'assujetti d'exercer ce droit subséquemment pour autant que la TVA déductible en cause soit reportée dans une déclaration périodique déposée au plus tard le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle les conditions de déduction sont nées.

Mais en ce qui concerne l'action en restitution, le législateur a été plus précis qu'en matière de droit à déduction : l'action est prescrite « à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue ». Il a en conséquence prévu une limite temporelle explicite, ce qu'il n'a pas fait pour le droit à déduction, le Roi ayant été habilité à le faire par l'article 49 du Code de la TVA. Si l'action se prescrit à l'expiration de la troisième année, elle ne peut être prescrite préalablement à l'expiration de celle-ci. Or, comme relevé, l'action en restitution se prescrit toujours dans les faits le 20 octobre de cette fameuse troisième année.

Le fait de refuser à un assujetti le droit d'obtenir le remboursement de la TVA parce que son action serait prescrite au moment du dépôt de sa déclaration déposée le 20 janvier suivant la troisième année dont question amène à la simple et implacable conclusion que le Roi a dépassé le pouvoir de délégation contenu à l'article 76, §1^{er} du Code de la TVA. Si sur la base de cette disposition le Roi pouvait librement déterminer les modalités d'exercice de l'action en restitution, il ne pouvait le faire d'une manière telle que l'action se retrouverait prescrite avant l'expiration du délai légal de l'article 82bis du Code de la TVA.

Face à une norme réglementaire illégale, le juge ne peut qu'en conséquence appliquer l'article 159 de la Constitution et écarter l'application de l'Arrêté royal n° 4. La question demeure de savoir le délai de prescription qui serait applicable en l'espèce. Nous pensons que celui-ci est de dix années, l'assujetti ayant une créance à l'égard de l'Etat. Or, comme repris *supra*, toute action personnelle se prescrit en-dehors de ce délai.

22. Enfin, pour finir notre déconstruction de l'action en restitution, la notion de « cause de restitution » n'est pas définie en tant que telle par le Code de la TVA ou ses arrêtés d'exécution, à tout le moins en ce qui concerne l'action en restitution visée par l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4⁶⁷. Si l'acceptation de la cause est désormais bien définie en droit privé (notamment en droit des obligations) et que le caractère d'ordre public du droit fiscal empêche toute interprétation analogique ou téléologique⁶⁸, la « cause » est couramment définie comme l'« ensemble des conditions nécessaires et suffisantes qui expliquent un fait complexe et sont à l'origine d'un événement »⁶⁹.

C'est du reste ce que l'article 76, §1^{er} du Code de la TVA prévoit dans sa version actuelle « l'excédent est restitué aux conditions fixées par le Roi ». Or, le Roi a précisé que la restitution visée à l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4 est une action volontaire de l'assujetti puisque la TVA reportée ne lui est restituable que *sur demande expresse* de celui-ci. Outre l'existence d'un montant suffisant, la condition nécessaire et suffisante expliquant la restitution du solde créditeur et étant à l'origine du remboursement effectif est bel et bien « la déclaration qui contient [la mention expresse] de demande de restitution » comme le prévoit l'article 8/1, §4. Le seul report d'un solde TVA créditeur en compte courant ne peut dès lors être constitutif d'une cause de restitution puisque ce report ne permet pas que l'action en restitution s'effectue.

En fait, la position de l'administration fiscale semblait cohérente sous l'empire d'une ancienne version de l'article 76 du Code de la TVA laquelle précisait purement et simplement que « lorsque le montant des déductions prévues par l'article 45 et 48 excède le montant des taxes dues par l'assujetti, l'excédent est restitué dans les trois mois, s'il atteint 100 francs et si toutes les déclarations relatives à cette année ont été déposées au plus tard le 20 janvier de l'année suivante »⁷⁰. L'absence de référence à la « demande expresse » permettait de faire courir la prescription dès le moment où le solde créditeur suffisant existait,

66. Alors même que, par exemple, plus aucune TVA déductible ou due ne pourrait être encodée le 31 décembre en raison des règles d'exigibilité ou des conditions du droit à déduction. La période impossible est bel et bien terminée pour l'assujetti confronté à ce cas de figure.

67. Pour les restitutions par imputation, il est vraisemblable que la cause – plutôt les causes – est un événement listé par l'article 77 du Code de la TVA de sorte que la notion ne relève aucune ambiguïté pour son application.

68. Mons, 6 oct. 2010 J.D.F., 2010/11-12, pp. 354-359.

69. X., *Dictionnaire de l'Académie Française*, 9^e éd., <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9C1160>.

70. J. MAES et J. GHYSBRECHT, *Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et ses arrêtés d'exécution. Commentaire législatif*, o.c., p. 147.

l'assujetti devant à ce moment-là être attentif à ce que le solde lui soit effectivement restitué dans le délai de prescription en vigueur.

Tout ce qui précède est d'autant plus vrai que le législateur n'a pas limité dans le temps le report des crédits TVA. Du reste, un compte courant permettant de suivre les crédits existe entre l'Etat et l'assujetti. La seule limitation temporelle concerne l'exercice du droit à déduction via une déclaration qui doit être déposée au plus tard le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle ledit droit est né, conformément à l'article 4, alinéa 2 de l'Arrêté royal n° 1.

Cette position est résumée en substance par la Cour d'appel de Liège dans un arrêt du 28 juin 2019 : « aucune disposition légale ne limite expressément le report des excédents dans le temps. (...) La demande expresse de l'assujetti constitue une cause de restitution de l'excédent de taxe en faveur de ce dernier. Tel n'est par contre pas le cas, contrairement à ce que soutient l'Etat belge, du simple dépôt d'une déclaration présentant un solde de TVA déductible sur les TVA dues, sans demande de restitution »⁷¹.

Ainsi, aussi longtemps que l'assujetti a effectivement reporté de la TVA déductible dans une déclaration déposée avant le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle le droit à déduction est né, il ne peut être question de prescription de l'action en restitution préalablement à la demande expresse effectuée par l'assujetti.

Un arrêt de la Cour de cassation du 9 février 2018⁷² confirmant l'arrêt précité du 5 juin 2014 de la Cour d'appel de Bruxelles n'est selon nous pas de nature à remettre en cause l'analyse précitée. Cet arrêt ne fait que confirmer le fait qu'un assujetti qui a déjà demandé une restitution du crédit TVA ne peut solliciter le report partiel de celui-ci pour tenter d'échapper à une éventuelle prescription. La Cour de cassation ne s'est pas spécifiquement prononcée de manière générale quant au point de départ du délai de prescription de l'action en restitution sur pied de l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4.

Quant à cette position, la Cour de justice a précisé à de nombreuses reprises que, sous réserve de circonstances abusives ou frauduleuses, « le droit à déduction, une fois né, reste acquis »⁷³.

Conclusion

L'action en restitution constitue le prolongement du droit à déduction, véritable droit fondamental de l'assujetti. A ce titre, elle en est même l'expression paroxysmique, paradigmatique et complémentaire puisqu'elle permet à l'assujetti d'être effectivement remboursé par l'Etat de l'excédent de TVA supporté.

Pour nous, le Roi a dépassé la délégation qui lui a été accordée par le législateur en ce que l'action en restitution ne peut s'exercer *in concreto* au plus tard que par la déclaration à déposer pour le 20 octobre de la troisième année qui suit celle de la cause de restitution et non au plus tard au 31 décembre de cette même année.

Nous avons en outre vu que le terme action en restitution est polysémique, en ce qu'il recouvre la restitution par imputation dans les cas prévus à l'article 77 du Code de la TVA et le remboursement effectif de l'excédent de TVA déduite.

Outre cette ambiguïté qui n'est pas dénuée de conséquences, la législation belge entretient le flou quant à la notion de « cause de restitution » pourtant essentielle quant à la détermination de la prescription. A ce sujet, nous estimons que le simple report en compte courant d'un solde TVA créditeur ne peut être considéré comme une cause de restitution au sens de l'article 8/1, §2 de l'Arrêté royal n° 4.

Dans cette hypothèse, seule une demande expresse concrétisée par l'apposition d'une croix dans le cadre I de la déclaration périodique TVA idoine constitue une cause de restitution valable au sens de l'article 82bis du Code de la TVA. A ce titre, l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 28 juin 2019 doit être intégralement approuvé.

Si d'aucuns devaient estimer que le principe de sécurité juridique empêcherait que l'assujetti puisse bénéficier *ad vitam* du remboursement du solde reporté en compte courant, c'est oublier que le législateur belge a prévu en faveur du fisc une retenue spéciale lui permettant d'imputer les crédits reportés en compte courant sur certaines créances fiscales.

Le régime exorbitant instauré en faveur du fisc doit selon nous pouvoir être compensé par le fait que l'action en restitution ne peut se prescrire par le simple report d'un crédit en compte courant... soit, au niveau du régime instauré, non plus une question de crédit mais d'équivalence et, plus simplement, de crédibilité.

71. Liège, 28 juin 2019, R.G. n° 2018/RG/149 cité par TH. HAMANN et B. PERNET, « Restitution TVA : Pas de croix, pas de prescription ? », *TaxToday*, 18 nov. 2019, www.monkey.be

72. Cass. (1^{ère} ch.), 9 févr. 2018, R.G. n° F.15.0101.F.

73. CJCE, 15 janv. 1998, arrêt *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, point 14 ; CJCE, 21 févr. 2006, arrêt *Halifax*, C-255/02, point 84 ; CJUE, 22 mars 2012, arrêt *Klub*, C-153/11, points 46-47 ; CJUE, 17 oct. 2018, arrêt *Ryanair*, C-249/17, point 25.

Le test d'actif net, le test de liquidité, le CSA et le professionnel du chiffre

Raymond GHYSELS,

Licencié en droit, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire

TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction	15
1.1.	Généralités	15
1.2.	Notion de distribution dans le CSA	16
2.	Éléments communs aux décisions de distribution dans les SRL et les SC	17
2.1.	Pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice et du montant des distributions	17
2.2.	Pouvoir de déléguer à l'organe d'administration les distributions provenant du bénéfice de l'exercice en cours	18
2.3.	SRL et SC dans lesquelles un commissaire a été nommé	19
2.4.	Objectifs complémentaires aux deux tests d'actif net et de liquidité	19
3.	Dispositions légales visant respectivement les deux tests d'actif net et de liquidité	20
3.1.	Test d'actif net	20
3.2.	Test de liquidité	20
4.	Questions approfondies relatives au test d'actif net	21
4.1.	Mission d'examen limité du commissaire	22
4.2.	International Standard on Review Engagements, ISRE 2410	22
4.3.	Etat (récent) résumant la situation active et passive	23
4.4.	Relation entre le rapport d'examen limité et le rapport de contrôle annuel	23
4.5.	Modèle de conclusion du rapport d'examen limité du commissaire, Test d'actif net	23
5.	Questions approfondies relatives au test de liquidité	24
5.1.	Norme professionnelle applicable	24
5.2.	Période couverte par le test de liquidité	24
5.3.	Relation entre le rapport d'examen limité et le rapport de contrôle annuel	25
5.4.	Modèle de conclusion du rapport d'examen limité du commissaire, Test de liquidité	25
6.	Mission contractuelle, en l'absence de commissaire, relative au double test d'actif net et de liquidité	25
7.	Distribution en faveur d'actionnaires sous forme d'acompte sur dividendes dans les SA	26
7.1.	Comparaison des dispositions CSoc et CSA respectives en matière d'acompte sur dividendes	26
7.2.	Commentaires de l'exposé des motifs en matière d'acompte sur dividendes	27
8.	Conclusions	28

1. Introduction

1.1. Généralités

Le CSA emporte des modifications significatives en matière de **maintien du patrimoine** social des SRL et des SC, mais aussi quelques assouplissements en matière de **maintien du capital** dans les SA.

Ce maintien est traité dans différents chapitres du CSA relatifs aux thèmes communs couvrant :

- 1) les distributions aux actionnaires et tantièmes¹,
- 2) l'acquisition d'actions ou de certificats propres²,
- 3) le financement de l'acquisition d'actions ou de certificats de la société par des tiers³,
- 4) la procédure de sonnette d'alarme⁴.

Cependant, au vu de l'intitulé de la présente publication, celle-ci se limite à analyser, quant au premier des quatre thèmes précités, l'importante innovation, traitant des **tests d'actif net** et des **tests de liquidité** pour les SRL et SC, applicables sous forme de distributions en dividendes et en tantièmes, provenant de l'affectation de bénéfices. Comme on le verra *infra*, ces deux tests ne sont pas applicables à la SA. Le distinguo, entre la décision de distribution (par l'assemblée générale) et la mise en paiement ou l'attribution de cette distribution (par l'organe d'administration), sera également vu *infra*.

Ces deux tests prennent la forme d'une **analyse financière** à réaliser par l'organe d'administration visant le maintien, tant des **masses bilantaires**, que de la **position de trésorerie**, dans les comptes annuels ou dans un état plus récent résumant la situation active et passive des sociétés. La disparition de la notion de capital pour les SRL et SC est la raison essentielle de cette innovation.

Pour tenter d'y voir clair, démêlons préalablement les dispositions qui étaient applicables aux SPRL et aux

1. Cf. Art. 5:141 à 5:144, CSA, pour les SRL ; Art. 6:114 à 6:117, pour les SC ; Art. 7:211 [art. 616, CSoc] (Constitution d'un fonds de réserve), 7:212 [art. 617, CSoc] (Bénéfices distribuables) ; 7:213 [art. 618, CSoc] [Acompte sur dividendes] ; 7:214 [art. 619, CSoc] (Sanction), pour les SA.

2. Cf. Art. 5:145 à 5:151, CSA, pour les SRL ; il n'existe pas de procédure d'acquisition d'actions ou de certificats propres dans les SC, au motif qu'une telle procédure est incompatible avec la nature et la qualification des SC ; art. 6:1, CSA. Notamment, parce que « La qualité d'actionnaire peut être acquise sans modification des statuts et les actionnaires peuvent, dans les limites prévues par les statuts, démissionner à charge du patrimoine social ou être exclus de la société » ; Art. 7:215 à 7:220 [art. 620 à 624, CSoc] (De l'acquisition d'actions, de parts bénéficiaires ou de certificats propres par la société elle-même) ; Art. 7:221 à 7:225 [art. 627 à 631, § 2, CSoc] (Acquisition d'actions, de parts bénéficiaires ou de certificats de la société par une société filiale) ; Art. 7:226 [art. 630, CSoc] (Prise en gage d'actions, de parts bénéficiaires ou de certificats propres).

3. Cf. Art. 5:152, CSA, pour les SRL ; Art. 6:118, CSA ; Art. 7:227, CSA [art. 629, CSoc].

4. Cf. Art. 5:153, CSA, pour les SRL ; Art. 6:119, CSA ; Art. 7:228 et 7:229, CSA [art. 633 et 634, CSoc].

SA dans le CSoc et celles qui le deviennent pour les SRL et les SC dans le CSA.

Pour fixer les idées, un petit schéma comparatif, se limitant aux seules questions d'affectation bénéficiaire d'un exercice comptable, sous forme de distribution, vaut mieux qu'un long discours.

L'absence de mention d'un article du CSoc dans la colonne de gauche signifie que l'article du CSA, mentionné dans la colonne de droite, n'a pas sa concordance dans le CSoc.

<i>Dispositions du CSoc¹</i>	<i>Dispositions du CSA²</i>
Maintien du capital social, Bénéfices distribuables (SPRL)	Maintien du patrimoine de la société, Des distributions aux actionnaires et tantièmes (SRL)
	art. 5:141. Pouvoir de décision de l'affectation du bénéfice et du montant des distributions par l'assemblée et pouvoir de délégation limitée à l'organe d'administration sous conditions (5:142 et 5:143),
art. 320 ³ : Maintien du capital social, Bénéfices distribuables,	art. 5:142. Test d'actif net,
	art. 5:143. Test de liquidité,
	art. 5:144. Responsabilité solidaire des membres de l'organe d'administration des dommages qui résultent des 5:142 et 5:143,
Maintien du capital social, Bénéfices distribuables (SC)	Maintien du patrimoine de la société, Des distributions aux actionnaires et tantièmes (SC)
	art. 6:114. Pouvoir de décision de l'affectation du bénéfice et du montant des distributions par l'assemblée et pouvoir de délégation limitée à l'organe d'administration sous conditions (6:115 et 6:116),
art. 429 ⁴ : Maintien du capital, Répartition bénéficiaire,	art. 6:115. Test d'actif net,
	art. 6:116. Test de liquidité,
	art. 6:117. Responsabilité solidaire des membres de l'organe d'administration des dommages qui résultent des 6:115 et 6:116,
Maintien du capital, De la répartition bénéficiaire (SA)	Maintien du capital, De la répartition bénéficiaire (SA)
art. 617. Bénéfices distribuables (réserves non-distribuables, actif net),	art. 7:212. Bénéfices distribuables (actif net) ⁵ ,
art. 618. Acompte sur dividendes (délais de 6 et de 3 mois).	art. 7:213. Acompte sur dividendes (suppression des anciens délais).

1. Cf. http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=1999050769&table_name=loi; Code des sociétés du 7 mai 1999. Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2019/06/06/2019013402/justel>; Loi modifiant la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses; Le tableau de concordance, annexé au CSA, ne contient aucune référence aux articles 5:143 et art. 6:116, CSA.
2. Cf. https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2019032309&table_name=loi; Code des sociétés et des associations du 23 mars 2019.
3. L'article 319, CSoc, n'est pas traité, puisque l'obligation d'affectation d'un fond de réserve, pour les SPRL, jusqu'à atteindre le dixième du capital social n'est plus d'application. Ce fonds de réserve est en fait la réserve légale.
4. L'article 428, CSoc, n'est pas traité, puisque l'obligation d'affectation d'un fond de réserve, pour les SC, jusqu'à atteindre le dixième de la part fixe du capital social n'est plus d'application. Ce fonds de réserve est en fait la réserve légale.
5. Art. 7:212, al. 1^{er}, dernière phrase (ajoutée par rapport à l'article 617, CSoc). « Pour l'application de cette disposition, la partie non-amortie de la plus-value de réévaluation est assimilée à une réserve légalement indisponible ».

Par la suite,

- 1) pour une meilleure lisibilité, il n'est fait référence qu'aux seules dispositions applicables aux SRL; celles propres aux SC étant identiques, et
- 2) en complément des informations propres aux SRL et SC, il est fait référence, à la fin de la présente contribution, à l'article 7:213, CSA, propre aux SA, en matière d'acompte sur dividendes.

1.2. Notion de distribution dans le CSA

La notion de distribution, dans les chapitres du CSA traitant du maintien du patrimoine de la SRL et de la

SC, « couvre dorénavant aussi le remboursement des apports en numéraire ou en nature aux actionnaires, puisque ces sociétés ne disposent plus d'un capital. Cela signifie que les apports originaux peuvent être remboursés (distribués) par une décision de l'assemblée générale prise à la majorité simple, sauf lorsqu'ils ont été rendus statutairement indisponibles. Dans ce cas, une modification des statuts est évidemment requise »⁵. La modification des statuts est régie par l'article 5:100, CSA :

- 1) les actionnaires présents ou représentés représentent la moitié au moins du nombre total des actions émises,

5. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/3119/54K3119001.pdf>; Projet de loi du 4 juin 2018 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Partie I, Exposé des motifs, p. 176 et suivantes.

- 2) à défaut, une nouvelle assemblée délibère et statue valablement, quel que soit le nombre d'actions représentées par les actionnaires présents ou représentés et
- 3) une modification n'est admise que lorsqu'elle réunit les trois quarts des voix exprimées, sans qu'il soit tenu compte des abstentions dans le numérateur ou dans le dénominateur.

La lecture de cet extrait suscite une remarque interpellante entre

- 1) la généreuse souplesse avec laquelle le ministre de la Justice de l'époque a caractérisé les dispositions du CSA, saluée par les auteurs de doctrine, allant jusqu'à comparer le nouveau droit des sociétés belge au droit des sociétés de l'Etat de Delaware aux Etats-Unis⁶, également connu pour sa souplesse, et
- 2) la sévère rigidité avec laquelle le ministre des Finances de l'époque a jugé utile d'impatroniser la réforme de l'ISoc par la loi du 25 décembre 2017⁷ et, spécialement, par le néfaste article 18, nouveau, CIR92⁸.

Ces dispositions du CSA sont jugées essentielles, par les rédacteurs du projet de loi du 4 juin 2018 précité, pour le maintien du patrimoine de la société en vue de la protection des créanciers, pour deux motifs :

- 1) premièrement : ces règles, inaugurant un double test comptable et financier, visent à empêcher, **mieux que ne le font les dispositions** du CSoc, estime l'exposé des motifs, que les distributions du patrimoine social puissent s'effectuer au détriment des créanciers ; « *Le principe fondamental retenu est que les distributions ne peuvent avoir pour effet de*

rendre négatifs les capitaux propres de la société (test d'actif net), ni que la société ne puisse plus payer ses dettes exigibles après la distribution (test de liquidité) »⁹ ;

- 2) secondement : une nouvelle répartition, plus équilibrée, des pouvoirs et responsabilités relatives aux décisions de distribution de bénéfices, suivies de leur mise en paiement, est instaurée ; l'assemblée générale conserve le pouvoir d'affecter le bénéfice et de fixer, en principe sur la proposition de l'organe d'administration, le montant des distributions (dividendes et tantièmes) ;
- a) l'assemblée ne peut cependant **décider** d'une distribution que dans la mesure où l'actif net de la SRL ou de la SC est positif (test d'actif net) ;
- b) il appartient ensuite à l'organe d'administration, avant de **mettre en paiement** la distribution, de vérifier si, après son paiement, la société sera encore à même de s'acquitter de ses dettes à mesure que celles-ci viennent à échéance, et ce, pour une période d'au moins douze mois à dater du jour de la mise en paiement (test de liquidité).

2. Eléments communs aux décisions de distribution dans les SRL et les SC

2.1. Pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice et du montant des distributions

La règle suivante est commune aux SRL et SC : « *L'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice et du montant des distributions* »^{10 11}.

6. Cf. <https://www.financialforum.be/sites/financialforum.be/files/media/2051.pdf?nocache=3e06c70ea73c7c7917d8fe547fab503> ; Réforme du droit des sociétés et associations, Jean-François GOFFIN et Adrien LANOTTE, 20 septembre 2018. Cf. http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli_482_FR.PDF ; Le nouveau droit des sociétés, Partie I – Introduction, Joost VAN RIEL, *Pacioli* 482, p. 1. Cf. <https://doc.icci.be/fr/Documents/publications/magazine-taa/TAA-63-def.pdf> ; La responsabilité des administrateurs ou la recherche de l'impossible équilibre, Patrick DE WOLF, TAA, juin 2019, p. 34.
7. Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2017/12/25/2017014414/justel> ; Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, art. 4, modifiant l'article 18, CIR92.
8. Se référer aux articles critiques des auteurs suivants :
 - a) Raymond GHYSELS, Réduction de capital après le 1^{er} janvier 2018 ; commentaires avec tous les exemples chiffrés, RGFCP, 2019/7, p. 4 à 14.
 - b) Pierre-François COPPENS, Réduction de capital en 2018 : bienvenue en absurdité ! Cf. <http://www.coppensfiscaliste.be/reduction-de-capital-2018-bienvenue-absurdite/> ; mise à jour du 5 novembre 2017.
 - c) André GARNIER, Faut-il procéder à une réduction de capital avant la fin 2017 ? Cf. <http://www.hlb.be/fr/reductiondecapital> ; mise à jour du 15 novembre 2017.
 - d) Denis-Emmanuel PHILIPPE, Le gouvernement tire à boulets rouges sur les réductions de capital ; Lien digital désactivé, mise à jour du 15 janvier 2018.
 - e) Emile MASSET, Le gouvernement fera fuir les groupes internationaux et prendra à la gorge les PME, une fois de plus, Cf. <https://www.jacques-associés.be/news/fr/22/faut-il-proceder-a-une-reduction-de-capital-avant-le-31-decembre-2017-.html> ; non daté.
 - f) Jan TUERLINCKX, Een belasting zonder logica, Cf. <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/een-belasting-zonder-logica> ; mise à jour du 13 novembre 2017.
 - g) Peter VERSCHULDEN, De fiscale administratie heeft immers "beloofd" om alle kapitaalverminderingen die nu nog voor 31/12/2017 gebeuren, tegen het licht van artikel 344 -antimisbruikbepaling- te houden, Cf. <https://www.moorestephens.be/nl/diensten/accountancy/730-kapitaalverminderingen-en-de-klikken-van-reserves> ; mise à jour 26 octobre 2017.
 - h) Wouter VERVENNE, Kleine belegger dupe van taks op kapitaalvermindering, et terminons par l'opinion d'un confrère néerlandais, Cf. <https://www.tijd.be/markten-live/nieuws/algemeen/kleine-belegger-dupe-van-taks-op-kapitaalvermindering/10090287.html>,
 - i) DE BEER, Schijnt de zon terug in België na het zomerakkoord? Cf. <https://debeer.nl/2017/12/21/schijnt-de-zon-terug-in-belgie-na-het-zomerakkoord/> ; mise à jour 21 décembre 2017.
 - j) Gislénus BATS, Kapitaalvermindering na 1 januari 2018, Gislénus BATS, in *Accountancy Actualiteit*, 2018/21, p. 1.
 - k) Gislénus BATS, Cf. http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA_58_def_proef.pdf ; Hervorming van de vennootschapsbelasting: kapitaalvermindering na 1 januari 2018, TA&A 58/2018, avril 2018, p. 25 à 41.
9. Exposé des motifs, *op. cit.*
10. Art. 5:141, al. 1^{er}, CSA ; art. 6:114, al. 1^{er}, CSA.
11. Cf. Hans DE WULF, *op. cit.*, note infrapaginale 14, qui commente cet article comme suit : « *La nouvelle législation supprime de facto la distinction, existant dans le droit antérieur, entre les dividendes intercalaires et les acomptes sur dividendes. Les acomptes sur dividendes étaient uniquement possibles dans les SA, où ils étaient régis par la loi ; il s'agissait de distributions par le conseil d'administration à partir de bénéfices reportés ou de l'exercice en cours ; la loi stipulait des règles de périodicité (interdiction de distribuer des dividendes intérimaires au cours des 6 premiers mois de l'exercice, et nombre de distributions limité au cours des 6 mois suivants). Le concept de « distributions intercalaires » (en néerlandais « tussentijdse dividenden ») ne figurait pas dans la loi, mais était en pratique utilisé pour désigner les distributions de dividendes décidées par l'assemblée générale à partir de bénéfices des exercices précédents, mais à un autre moment que lors de l'assemblée générale annuelle ordinaire. La nouvelle loi, par exemple sous l'article 5:141 CSA, expose maintenant clairement que l'assemblée générale d'une SA ou d'une SRL peut à tout moment distribuer des bénéfices des exercices précédents ou de l'exercice en cours. L'organe d'administration peut obtenir la même compétence au moyen d'une délégation statutaire, avec cette restriction supplémentaire qu'il ne peut (évidemment) pas annuler ou revenir sur des comptes annuels approuvés, raison pour laquelle la loi détermine que l'organe d'administration peut uniquement distribuer les bénéfices des exercices clôturés, si les comptes annuels de l'exercice concerné n'ont pas encore été approuvés* ».

Un célèbre arrêt de la Cour de cassation, en cause de l'Immobilière DEPAUW¹², datant de 2003, mais statuant sur des dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales du 30 novembre 1935 et concernant une SA, a été très clair sur ce pouvoir de décision. Malgré l'entrée en vigueur du CSA, cet arrêt de cassation conserve toute sa pertinence. En voici les principaux attendus relatifs à sa décision :

- 1) attendu que, dans les limites prévues à l'article 77bis, LCSC, l'assemblée générale peut, **à tout moment au cours de l'exercice**, décider de distribuer aux actionnaires un dividende prélevé **sur les réserves disponibles** ;
- 2) attendu que ce pouvoir n'est pas restreint, d'une part,
 - a) tant par les articles 77, al. 1^{er} et 2, et 79, al. 1^{er} et 2, desdites lois, en vertu desquels l'assemblée générale ordinaire approuve les comptes établis chaque année par le conseil d'administration,
 - b) que par les autres dispositions légales et réglementaires relatives aux comptes annuels des entreprises ;
- 3) que, d'autre part, les conditions auxquelles l'article 77ter, LCSC, soumet la distribution, par le conseil d'administration, d'un **acompte**, à imputer sur le dividende qui sera distribué **sur les résultats de l'exercice**, sont étrangères au pouvoir de l'assemblée générale de disposer en tout temps des réserves disponibles ;
- 4) attendu que
 - a) « aucune disposition légale n'interdit à l'assemblée générale, pouvoir souverain de la société, de disposer en cours d'exercice, et donc après l'approbation des comptes de l'exercice précédent, des réserves disponibles » et que, « dans la mesure où la décision de distribuer le dividende litigieux a été prise par l'assemblée générale et non par le conseil d'administration, d'une part,
 - b) et où le dividende a été prélevé sur les réserves disponibles et non sur le résultat de l'exercice, d'autre part, l'article 77ter¹³ ne peut [...] être appliqué ».

2.2. Pouvoir de déléguer à l'organe d'administration les distributions provenant du bénéfice de l'exercice en cours

Les statuts peuvent déléguer à l'organe d'administration le pouvoir de procéder, dans les limites des articles 5:142 et 5:143, CSA, à des distributions provenant

- 1) du **bénéfice de l'exercice en cours** ou
- 2) du **bénéfice de l'exercice précédent**, tant que les comptes annuels de cet exercice **n'ont pas été approuvés**, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté¹⁴.

Pour quelle raison cette définition est-elle complétée par le membre de phrase suivant : « le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté » ? Parce que cette réduction ou cette majoration est due à la spécificité des mouvements de fin d'exercice de la sous-classe 14, pcmn, des fonds propres qui est l'**unique sous-rubrique** de passif à être, chaque année pour autant qu'elle ait été dotée, incluse **nécessairement** dans les affectations et prélèvements de l'exercice à clôturer ; en effet la rubrique

– Bénéfice (Perte) à affecter.....	(+)/(-) 9906, comporte deux sous-rubriques
– Bénéfice (Perte) de l'exercice à affecter.....	(+)/(-) 9905,
– Bénéfice (Perte) reporté(e) de l'exercice précédent.....	(+)/(-) 14P.

La seule rubrique des affectations et ses quatre sous-rubriques, soumises conditionnellement aux tests d'actif net (5:142) et de liquidité (5:143), sont

Bénéfice à distribuer.....	694/7,
Rémunération du capital.....	694,
Administrateurs ou gérants.....	695,
Employés.....	696,
Autres allocataires.....	697.

Les affirmations des deux alinéas qui précèdent sont conformes au droit comptable, mais elles posent une question en droit des sociétés. Une discordance doit en effet être signalée entre

- 1) d'une part, l'intitulé de la section 1^{ère} « Des distributions aux actionnaires et tantièmes¹⁵ » du chapitre du CSA consacré au maintien du patrimoine de la société et

12. Cf. <https://juricaf.org/arrêt/BELGIQUE-COURDECASSATION-20030123-C010536F> ; Base de données Juricaf, Jurisprudence francophone des cours suprêmes, Belgique, Cour de cassation, 23 janvier 2003, n° C.01.0536.F. Cet arrêt attire l'attention sur la distinction fondamentale entre les conditions applicables a) au pouvoir de l'assemblée générale de décider, **à tout moment au cours de l'exercice**, de distribuer aux actionnaires un dividende **prélevé sur les réserves disponibles** et

b) au pouvoir du conseil d'administration de distribuer un **acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué** sur les résultats de l'exercice, en ce que ces conditions-ci sont étrangères au pouvoir de l'assemblée générale de disposer en tout temps des réserves disponibles.

13. Cf. https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/online-tijdschriften/rps/1987/1987_2_101.pdf ; Le régime des acomptes sur dividendes (Le nouvel article 77ter de la loi sur les sociétés commerciales, nature de l'acompte sur dividende) ; note infrapaginale 6 reproduisant l'article 77ter, LCSC ; Michel FLAMEE, RPS, 1987/2, n° 6429, p. 101 à 116. Article rédigé à la suite de la loi du 5 décembre 1984 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 et y insérant cette disposition relative aux acomptes sur dividendes.

14. Art. 5:141, al. 2, CSA ; art. 6:114, al. 2, CSA.

15. Pour la définition des tantièmes, tant du point de vue du droit des sociétés que de celui du droit fiscal, voy. *Actualité comptable*, Rappel de la notion de tantièmes ; arrêt de cassation du 24 octobre 2013, Arrest van het Hof van Cassatie, dd. 24.10.2013 (rolnr : C.12.0288.N), Raymond GHYSELS, 2014/05, p. 6 à 8.

- 2) d'autre part, la structure des affectations et prélèvements précitée des comptes annuels des sociétés où les bénéficiaires de distributions peuvent également être des employés et d'autres allocataires ; la structure de ces affectations de distributions est identique pour les modèles complets, abrégés et micros des comptes annuels des sociétés¹⁶.

Faut-il en déduire que la volonté du législateur est de permettre que la société puisse porter atteinte à son patrimoine pour autant que les bénéficiaires des distributions soient des employés et d'autres allocataires ? S'agit-il d'une inadvertance du législateur ? Les travaux parlementaires sont muets sur cette discordance.

Néanmoins, l'exposé des motifs du projet de loi précité apporte quelques précisions. Déléguer statutairement, à l'organe d'administration d'une SRL ou d'une SC, le pouvoir de procéder à des distributions provenant du bénéfice de l'exercice en cours ou du bénéfice de l'exercice précédent, tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas été approuvés, et du bénéfice reporté, par analogie avec la disposition concernant les dividendes intérimaires dans la SA, est une innovation importante dans le sens de la souplesse. « *En ce qui concerne les bénéfices de l'exercice en cours, ceux-ci doivent ... ressortir d'un récent état de la situation active et passive. Il n'existe pas de limitation en ce qui concerne le moment où il peut être procédé à une distribution provenant du bénéfice de l'exercice en cours. Le pouvoir de distribuer des réserves ne peut être délégué, car cela conférerait à l'organe d'administration le pouvoir d'annuler une décision antérieure de l'assemblée générale concernant l'affectation du bénéfice* »¹⁷.

2.3. SRL et SC dans lesquelles un commissaire a été nommé

Le Code ne prévoit de **rapport d'évaluation limité** d'un professionnel du chiffre dans la procédure

de distribution précitée que concernant le réviseur d'entreprises, désigné auprès de la société en qualité de **commissaire**. Contrairement à de nombreuses nouvelles procédures (près d'une quarantaine) où le Code prévoit l'intervention d'un commissaire et à défaut d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable externe, il n'est question ici que du seul commissaire. A défaut de commissaire, **aucun rapport d'évaluation limité** par un autre professionnel du chiffre n'est visé par les deux dispositions précitées¹⁸.

Les travaux parlementaires sont muets sur la mission d'examen limité du commissaire. En revanche, l'IRE a heureusement publié deux notes techniques sur le **test d'actif net** et le **test de liquidité**. « *Ces deux tests sont inextricablement liés. Toutefois, étant donné qu'entre autres le moment auquel ils doivent être réalisés, le destinataire du rapport du commissaire et l'impact sur le rapport annuel du commissaire sur l'audit des comptes annuels sont différents, deux notes techniques distinctes ont été développées. Ces deux notes techniques doivent être lues conjointement* »¹⁹. Nous y reviendrons *infra*, dans les sections consacrées aux questions approfondies.

2.4. Objectifs complémentaires aux deux tests d'actif net et de liquidité

Les deux tests ont pour objectif commun de protéger, dans la mesure précitée, les *stakeholders* de la SRL et de la SC, voire la société contre elle-même, dans l'hypothèse où la décision de distribution de dividendes et de tantièmes en faveur respectivement des actionnaires et des administrateurs, se révèle excessive,

- 1) soit pour l'équilibre des masses bilantaires ; dans ce cas, on parle du degré de l'autonomie financière de la société et de **ratio de solvabilité**²⁰ qui indique le rapport entre
 - a) le patrimoine propre (sous-classes 10/15, pcmn) de la société et

16. Cf. https://www.nbb.be/doc/ba/models/ent/2019_fr_com_complet_modele.pdf (C5, p. 10/64), https://www.nbb.be/doc/ba/models/ent/2019_fr_abr_abrege_modele.pdf (A5, p. 8/35) et https://www.nbb.be/doc/ba/models/ent/2019_fr_mic_micro_modele.pdf (M5, p. 8/31).

17. Exposé des motifs, commentaires de l'article 5:141, CSA, p. 177.

18. Cf. <https://doc.icci.be/fr/Documents/publications/publications-magazine-taa/TAA-63-def.pdf> ; « *Il n'y a donc intervention d'un réviseur d'entreprises que si un commissaire a été nommé (peu importe que la société y ait été tenue ou qu'elle l'ait fait sur base volontaire, comme cela peut être le cas dans certaines petites SRL). Si aucun commissaire n'a été nommé, il ne faut pas non plus solliciter de réviseur (ou un autre expert) pour l'évaluation du test de liquidité* » ; Les implications du code des sociétés et des associations pour les missions du commissaire dans les sociétés : quelques observations, Hans DE WULF, TAA, 63, juin 2019, p. 73.

19. Cf. <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/notes-techniques-test-d-actif-net-et-test-de-liquidite>, 5 septembre 2019 ;

Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/notes-techniques/2019-13-annexe-Note-technique-test-actif-net-FR.pdf> ; Note technique relative à l'article 5:142 et 6:115, § 1^{er} du Code des sociétés et des associations (Test d'actif net) ; Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/notes-techniques/2019-13-annexe-Note-technique-test-de-liquidite-FR.pdf> ; Note technique relative aux articles 5:143 et 6:116, § 1^{er} du Code des sociétés et des associations (Test de liquidité).

20. Ce ratio est indissociable de la saine trilogie de la science comptable que voici :

- a) le **fonds de roulement** (FR) mesure le patrimoine propre (ressources permanentes) par rapport aux actifs immobilisés (emploi à plus d'un an) ; si le patrimoine propre est supérieur aux actifs immobilisés, ce qui est souhaitable, le FR est positif ; inversement, un FR négatif est un signe d'insolvabilité, parce que les ressources propres sont insuffisantes à financer l'actif immobilisé ; il faut alors rechercher des ressources de tiers qui coûteront encore plus d'argent (emprunter de l'argent coûte de l'argent) ;
- b) le **besoin en fonds de roulement** (BFR) mesure le financement du cycle d'exploitation et compare les actifs circulants (à encaisser à court terme) aux dettes à un an au plus (à décaisser à court terme) ; la majorité des sociétés connaissent un BFR positif, ce qui est évidemment défavorable, parce que, tant que le financement du cycle d'exploitation n'est pas accompli, cela signifie évidemment que les finances de la société sont mises à contribution ;
- c) la **situation de trésorerie** (ST) correspond à la différence entre le FR et le BFR ; si les actifs circulants financiers sont supérieurs aux dettes financières à un an au plus, cette différence positive est favorable ; inversement, lorsque les dettes financières à un an au plus sont supérieures aux actifs circulants financiers, cela signifie que le resserrement de la trésorerie asphyxie la société.

L'analyse de l'équilibre financier de la société doit tenir compte des ressources du passif et des emplois de l'actif. Cette analyse sert donc à mesurer la méthode par laquelle les ressources financent les emplois. Un cas de figure mortel se constate, lorsque les ressources à un an au plus (dettes) financent des emplois immobilisés (actifs).

- b) le total du bilan de la société (sous-classes 10/49, pcmn) ;
- 2) soit pour la capacité de la société à faire face à toutes ses obligations de paiement des dettes dans les douze mois à venir, calculés à partir du jour de l'attribution ou de la mise en paiement ; dans ce cas, on parle de **ratio de liquidité**²¹ qui indique
 - a) le caractère suffisant des montants mentionnés dans les rubriques des Valeurs disponibles (sous-classes 54/58, pcmn) et des Placements de trésorerie (sous-classes 50/53, pcmn),
 - b) pour faire face aux échéances de paiement des dettes à un an au plus, en ce compris évidemment les dettes à plus d'un an échéant dans l'année et les comptes de régularisation du passif (sous-classes 42/48 et 49) ; on vise ici spécialement les dettes autres que celles découlant de l'affectation des résultats (sous-classe 47, pcmn) ; sous-classe 47 dans laquelle sont enregistrés précisément les dettes résultant des distributions de dividendes et de tantièmes.

3. Dispositions légales visant respectivement les deux tests d'actif net et de liquidité

Venons-en maintenant aux deux dispositions légales relatives à ces deux tests.

3.1. Test d'actif net

Par principe, **aucune distribution** ne peut être effectuée,

- 1) si l'actif net de la société est négatif ou
- 2) si cet actif net devient négatif à la suite d'une telle distribution²².

Cependant, lorsque la société dispose de capitaux propres, légalement ou statutairement indisponibles, aucune distribution ne peut davantage être effectuée,

- 1) si l'actif net est inférieur au montant de ces capitaux propres indisponibles ou
- 2) si cet actif net devient négatif à la suite d'une telle distribution, sachant que la partie non-amortie de

la plus-value de réévaluation est, de même, réputée indisponible²³.

L'actif net de la société est établi sur la base des **derniers comptes annuels approuvés** ou d'un **état plus récent résumant la situation active et passive**. Dans les sociétés dans lesquelles un commissaire a été nommé, ce dernier évalue cet état. Le **rapport d'évaluation limité du commissaire** est joint à son rapport de contrôle annuel²⁴. Ceci est confirmé clairement par l'exposé des motifs : « *La nouvelle disposition permet de procéder à une distribution à tout moment de l'exercice. L'actif net peut tout d'abord être calculé sur la base des derniers comptes annuels approuvés. L'on peut aussi utiliser un état plus récent résumant la situation active et passive, par exemple parce que l'assemblée générale ou l'organe d'administration – à la condition qu'il y soit autorisé par les statuts – souhaite procéder à une distribution provenant du bénéfice de l'exercice en cours. Dans les sociétés où un commissaire a été désigné, celui-ci contrôle cet état* ».

Par actif net, le CSA entend « *le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et d'expansion et des frais de recherche et de développement* »^{25 26 27}.

3.2. Test de liquidité

Dans l'introduction, l'attention a été attirée sur le distinguo à faire, entre la décision de distribution (par l'assemblée générale) et la mise en paiement ou l'attribution de cette distribution (par l'organe d'administration).

La **décision de distribution** prise par l'assemblée générale ne produit donc ses effets qu'après que l'organe d'administration aura constaté, en vue de la mise en paiement, que la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la mise en

21. Les ratios de liquidité les plus fréquemment utilisés en analyse financière sont les ratios de

a) liquidité *sensu lato* (current ratio : comparaison des actifs circulant (current assets) aux passifs à un an au plus (current liabilities)),

b) liquidité *sensu stricto* (acid test ratio ou quick ratio : comparaison des actifs circulant, moins les stocks, aux passifs à un an au plus) ; l'exclusion des stocks de ce ratio-ci se justifie par le fait que, si la société vend ses stocks, elle n'est plus à même de livrer ces biens pour réaliser son chiffre d'affaire (voy. aussi Exposé des motifs, p. 179),

c) délai moyen de paiement obtenu par les clients et

d) délai moyen de paiement accordé aux fournisseurs.

22. Art. 5:142, al. 1^{er}, CSA.

23. Art. 5:142, al. 1^{er}, CSA, *ibidem*.

24. Art. 5:142, al. 2, CSA.

25. Art. 5:142, al. 3, CSA.

26. Exposé des motifs, p. 178. « *Tout comme dans l'article 320 CSoc., on entend par actif net le montant total des actifs, déduction faite des provisions et dettes. Pour les distributions de bénéfices, il convient en outre de déduire de l'actif net les frais d'établissement, ainsi que de recherche et de développement non encore amortis, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier spécifiquement dans l'annexe. Les frais de recherche ne peuvent plus être activés, mais ces frais sont encore mentionnés par les sociétés qui ont des frais de recherche historiques activés. Dans la disposition en projet, cette règle s'applique à toutes les distributions, sans distinction entre les dividendes, les tantièmes ou autres opérations assimilées tel le rachat d'actions propres ou le financement de l'acquisition d'actions par des tiers* ».

27. Cette définition est commune aux trois articles 5:142, 6:115 et 7:212, CSA.

paiement²⁸. Autrement dit, la décision de distribution ne pourra être mise en paiement s'il n'est pas également satisfait au second test, le test de liquidité²⁹.

L'organe d'administration rédige un **rapport justificatif** de sa décision de mise en paiement. Ce rapport n'est pas déposé (ni publié) ; il n'est pas non plus « *prescrit à peine de nullité* »³⁰. Dans les sociétés qui ont nommé un commissaire, ce dernier en évalue les données comptables et financières **historiques** et **prospectives**. Le commissaire mentionne dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission³¹.

Le non-respect de ces règles est néanmoins susceptible d'**engager la responsabilité des administrateurs**. En effet, s'il est établi que, lors de la prise de la **décision de mise en paiement**, les membres de l'organe d'administration savaient ou, au vu des circonstances, auraient dû savoir, qu'à la suite de la mise en paiement, la société ne serait manifestement plus en mesure de s'acquitter de ses dettes, ils sont solidairement responsables envers la société et les tiers de tous les dommages qui en résultent. La société peut demander le remboursement de toute mise en paiement effectuée en violation de ces règles par les actionnaires qui l'ont reçue, **qu'ils soient de bonne ou mauvaise foi**³².

L'exposé des motifs apporte quant au test de liquidité quelques remarques pertinentes. A moins que l'impact de la distribution ne soit négligeable, l'organe d'administration devrait réfléchir à la question de **savoir si une approche bilantaire du test de liquidité suffit**, même si un bilan a été établi à une date proche de celle de la distribution. En effet, le test de liquidité a précisément pour objet de **prendre également en compte les développements futurs qui n'apparaissent pas encore dans le bilan**³³.

Si l'organe d'administration n'a pas de vues suffisantes dans les douze mois à venir, il pourrait complémentarément se baser sur une projection des flux financiers historiques pour la prochaine période de 12 à 24 mois. En présence de circonstances particulières de ce type ou si les paramètres précités ne permettent pas de déterminer clairement si, après la distribution, la société pourra payer ses créances exigibles, l'organe d'administration doit envisager des examens complémentaires dans le cadre du test de liquidité. Il pourrait ainsi, à titre d'exemple, recourir à des tableaux détaillés des mutations de valeurs projetés³⁴.

A cet égard, il existe deux approches dans les mouvements comptables :

- 1) celle de la trésorerie qui en justifie les variations en raison des encaissements et décaissements :
 - a) tout accroissement d'actif ou réduction du passif entraîne un resserrement de la trésorerie ;
 - b) toute réduction d'actif ou accroissement de passif entraîne un desserrement de la trésorerie ;
- 2) celle du patrimoine qui en explique la variation en raison des résultats de l'exercice :
 - a) tout accroissement d'actif ou réduction du passif provoque une hausse du patrimoine ;
 - b) toute réduction d'actif ou accroissement de passif provoque une baisse du patrimoine³⁵.

4. Questions approfondies relatives au test d'actif net

Tant pour cette section 4 que pour la section 5 qui suit, il sera surtout fait référence aux deux notes techniques de l'IRE approuvées le 30 août 2019 relatives aux tests d'actif net et de liquidité³⁶.

28. Exposé des motifs, p. 178 et 179. « Ce délai est le minimum que l'organe d'administration peut prendre en considération et correspond au calendrier dont cet organe doit déjà tenir compte lors de la vérification de l'hypothèse de continuité, exercice étroitement apparenté au test de liquidité. Puisqu'il s'agit d'un délai minimum, l'organe d'administration doit dans chaque cas tenir compte également des événements dont il a déjà connaissance et qui sont susceptibles d'avoir dans l'avenir un impact important sur la position de liquidité de la société. En effet, le degré de certitude avec lequel l'impact de certains facteurs peut être évalué diminue avec le temps. Cet élément doit être pris en considération, lors de l'évaluation postérieure des estimations réalisées par l'organe d'administration. Il convient encore de souligner que les prévisions à effectuer par l'organe d'administration doivent être établies "selon les développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre". Le juge ne peut donc contrôler ces prévisions que de manière marginale ».

29. Exposé des motifs, p. 178.

30. Exposé des motifs, p. 179 et 180. Ce rapport justificatif poursuit un triple objectif :

« 1. il incite l'organe d'administration à faire preuve de la diligence requise lors de l'exécution du test de liquidité,

2. le cas échéant, il met les fournisseurs de crédit en mesure de s'assurer que la distribution ne mettra pas en péril la position de liquidité de la société et

3. il donne à l'organe d'administration l'occasion de se constituer des éléments de preuve pour le cas où la régularité d'une distribution serait contestée ultérieurement ».

31. Art. 5:143, CSA.

32. Art. 5:144, CSA.

33. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, § 23 et 24.

34. Cf. <https://www2.ulb.ac.be/cours/solvay/farber/Teaching%20Notes/Elanfin%20V2002.pdf> ; Eléments d'analyse financière, André FARBER, janvier 2002, p. 16 et 17. Voy. aussi http://www.ipcf.be/uploads/documents/ANALYSE_FINANCIERE_SYLLABUS.pdf ; Marcel-Jean PAQUET, Balance des mutations de valeurs, p. 116 à 119.

Voy. aussi Comptabilité managériale : L'utilisation du système d'information comptable ; 4. Diagnostic externe, Balance de mutations de valeur, Fabienne GUERRA, p. 139 à 141, Ed. De Boeck, 2004.

L'impact du nouveau droit comptable belge sur l'analyse financière, Pierre-Armand MICHEL et Wilfried NIESSEN, p. 429 à 468, in Le nouveau droit comptable belge, Les surprises de la transposition de la Directive 2013/34/UE, 2016, Wolters Kluwer Belgium.

35. Marcel-Jean PAQUET, *op. cit.*, p. 117.

36. Cf. <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/avis-2019-13> ; Avis 2019/13 : Notes techniques relatives au test d'actif net et au test de liquidité dans une SRL et une SC (art. 5:141-5:144 / 6:114-6:117, CSA).

4.1. Mission d'examen limité du commissaire

La note technique approuvée, le 30 août 2019, par le Conseil de l'IRE, relative au test d'actif net, ne traite que de l'intervention du commissaire en sachant que celle-ci ne se réalise que « *lorsque la distribution se fait sur la base d'un état résumant la situation active et passive plus récent que les derniers comptes*

annuels approuvés. Si la distribution se fait sur la base des derniers comptes annuels approuvés, aucune intervention du commissaire n'est requise ». Il y est rappelé, également, que l'organe d'administration est « *le seul organe compétent pour décider du paiement effectif de la distribution (effet suspensif de la décision de principe de procéder à la distribution)* »³⁷. L'IRE synthétise utilement l'intervention du commissaire sur la base du tableau suivant :

Organe compétent	Compétence	Distribution sur la base des derniers comptes annuels approuvés	Distribution sur la base d'un état résumant la situation active et passive plus récent ¹
Assemblée générale	Affectation du bénéfice, Montant des distributions Distribution des réserves disponibles et du résultat reporté	Pas de rapport distinct requis (art. 5:141, 5:143), car inclus dans le mandat de commissaire (art. 3:73, CSA)	Rapport distinct requis (art. 5:141 et 5:143, CSA)
	Distribution du bénéfice de l'exercice en cours ² et de l'exercice précédent, tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas été approuvés		Rapport distinct requis (art. 5:141 et 5:143, CSA)
Organe d'admin., si délégation statutaire	Distribution provenant du bénéfice de l'exercice en cours et du résultat reporté		Rapport distinct requis (art. 5:141 et 5:143, CSA)
	Distribution provenant du bénéfice de l'exercice précédent tant que les comptes annuels de cet exercice n'ont pas été approuvés et du résultat reporté tel qu'il ressort des derniers comptes annuels approuvés		Rapport distinct requis (art. 5:141 et 5:143, CSA)

1. Plus récent que quoi ? Plus récent que les derniers comptes annuels approuvés ! « *Le fait que l'état doit être récent signifie qu'il ne peut être dépassé* » par un autre état. Note technique IRE, Test d'actif net, *op. cit.*, p. 8.
2. La note de l'IRE souligne que « *Ceci est nouveau et vaut pour la SRL et la SC, mais ne vaut pas pour la SA* » ; elle fait également référence à l'arrêt de cassation du 23 janvier 2003, précité qui reste d'application pour la SA ; p. 3.

La note de l'IRE, dans son paragraphe 5, insiste sur le fait qu'une telle opération ne peut être menée à bien,

- 1) pour ce qui concerne le test d'actif net (art. 5:142, CSA), quant à la **décision de distribution**, prise par l'assemblée générale ou, s'il y a délégation statutaire, par l'organe d'administration,
- a) que si cette décision a **préalablement** été constatée, sur la base des derniers comptes annuels approuvés ou d'un état plus récent résumant la situation active et passive, justifiant que l'actif net est suffisant pour permettre la prise de décision ;
- b) concernant l'état plus récent résumant la situation active et passive, que s'il est vérifié **préalablement** dans un rapport d'examen limité par le commissaire, s'il en a été nommé un ; ce rapport étant annexé au (prochain) rapport de contrôle annuel ;
- 2) pour ce qui concerne le test de liquidité (art. 5:143, CSA), quant à la **mise en paiement de la distribution** par l'organe d'administration,

- a) que si la faisabilité de cette mise en paiement a **préalablement** été constatée, sur la base de son rapport justificatif qui démontre que « *la distribution [la mise en paiement] n'a pas pour conséquence que la société ne puisse plus s'acquitter de ses dettes exigibles pendant une période d'au moins douze mois* » ;
- b) concernant cette mise en paiement, que si les données comptables et financières historiques et prospectives de ce rapport justificatif sont évaluées **préalablement** par le commissaire, s'il en a été nommé un ; le commissaire mentionne dans son (prochain) rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission³⁸.

4.2. International Standard on Review Engagements, ISRE 2410

La note de l'IRE commente l'application obligatoire de l'ISRE 2410³⁹ à une telle mission d'examen limité.

37. Note technique IRE, Test d'actif net, *op. cit.*, p. 3 et 4.

38. Note technique IRE, Test d'actif net, *op. cit.*, p. 4 et 5.

39. Cf. https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/ISA-s/clarified-ISA-s/ISA%20update%202015/ISRE_2410_-_version_18_d%C3%A9cembre_2009.pdf ; Norme internationale d'examen limité 2410, examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité, applicable pour l'examen limité d'informations financières intermédiaires relatives à des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2006.

Lorsqu'il est dit obligatoire, référons-nous aux précisions données par l'IRE. « *Les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises (art. 31, § 4, alinéa 1^{er} loi 2016). Les normes sont des lois matérielles au sens de l'article 608 du Code judiciaire (Cass. 24 mai 2007, J.L.M.B. 2008, 4, err. J.L.M.B. 2008, 129) »⁴⁰.*

L'objectif d'une mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires est de permettre au commissaire d'exprimer une conclusion, selon laquelle, sur la base de son examen, il n'a pas relevé de faits l'amenant à conclure que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable⁴¹. Même s'il s'agit d'information financière intermédiaire, elle est préparée et présentée « *selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que les derniers comptes annuels, pour une période plus courte que l'exercice comptable de la société. Par analogie, cela s'applique aussi à un exercice complet. Dès lors, le rapport d'examen limité, visé par l'article 5:142 du CSA, porte sur des informations financières intermédiaires. Ces informations financières intermédiaires comprennent également une annexe adaptée au contexte »⁴².*

Lorsque la décision de procéder à une distribution est prise sur la base des comptes annuels avant l'assemblée générale annuelle qui approuve les comptes annuels (et l'affectation du résultat), il s'agit d'un état financier à la date de clôture de l'exercice couvrant un exercice complet qui doit, dans le cadre de cette législation, également être soumis à cette vérification⁴³.

4.3. Etat (récent) résumant la situation active et passive

Cet état doit contenir les informations pertinentes nécessaires à la réalisation la mission légale du commissaire, dont les **engagements hors bilan** et les **règles d'évaluation** appliquées. Le résultat de l'exercice en cours est déterminé dans le respect des règles du droit comptable, compte tenu des amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges, la délimitation appropriée des charges et produits et les impôts sur les revenus prévisibles⁴⁴.

Le commissaire ne doit pas se prononcer sur le montant de la distribution, d'ailleurs son rapport d'examen limité est émis **préalablement** à la tenue de l'assemblée générale qui adopte une résolution en faveur de la distribution ou à la réunion de l'organe d'administration qui décide du montant. Retenons aussi que « *Lors de l'examen limité de l'état résumant la situation active et passive, le commissaire doit tenir compte des événements postérieurs à la clôture en appliquant les concepts de la norme ISA 560, Événements postérieurs à la clôture »⁴⁵.*

4.4. Relation entre le rapport d'examen limité et le rapport de contrôle annuel

La relation entre ces deux rapports de commissaire met notamment en évidence que :

- 1) si le test d'actif net n'est pas effectué, cela constitue une infraction au CSA qui doit être mentionnée dans la seconde partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels (art. 3:75, § 1^{er}, 9^o, CSA) ;
- 2) le commissaire doit veiller à ce que les informations nécessaires soient fournies par l'organe d'administration dans le cadre des « événements postérieurs à la clôture » ; le cas échéant, le commissaire doit reprendre une mention dans son rapport ;
- 3) le rapport d'examen limité du commissaire (art. 5:142, CSA) est joint à son rapport de contrôle légal (art. 3:75, CSA).

4.5. Modèle de conclusion du rapport d'examen limité du commissaire, Test d'actif net

S'agissant d'un **rapport d'examen limité**, la conclusion sera énoncée sur un **mode négatif**. En voici le modèle joint dans l'annexe à la norme technique précitée : « *Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé de faits qui nous conduiraient à penser que l'état résumant la situation active et passive ci-joint de la société [xx] arrêté au [xx], qui fait apparaître un total du bilan de [xx] et un résultat de la période en cours de [xx], n'a pas été établi conformément au référentiel comptable applicable en Belgique »⁴⁶.*

40. Cf. <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes> ; « L'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 prévoit une procédure spécifique pour l'établissement et l'approbation des normes et recommandations. Cette procédure s'applique à l'ensemble des normes et recommandations. Le Conseil de l'Institut est compétent pour rédiger les normes et recommandations. Il a l'obligation d'exposer publiquement (consultation publique) ce projet de norme ou de recommandation sur son site internet. Tout intéressé peut, dès lors, faire part de ses commentaires dans un délai déterminé à partir de la date de publication de ce projet sur le site internet de l'Institut. A l'expiration de la consultation publique, le Conseil de l'Institut publie les commentaires sur son site internet sauf demande contraire. Après l'adoption du texte définitif par le Conseil, à la suite des commentaires de la consultation publique, la norme ou la recommandation doit faire l'objet d'une double approbation par le Conseil Supérieur des Professions économiques (CSPE) et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions avant de pouvoir sortir ses effets ». Cette procédure d'établissement et d'approbation des normes et recommandations n'est pas applicable aux membres de l'IEC et de l'IPCF.

41. ISRE 2410, § 7. La norme ISQC 1 s'applique également à cette mission, conformément à la norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique.

42. Note technique IRE, Test d'actif net, op. cit., p. 6 et 7.

43. Art. 5:142, al. 2, CSA. Note technique IRE, test d'actif net, op. cit., p. 7.

44. Cf. http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_34_information_financiere_intermediaire ; IAS 34 a pour objectif de prescrire le contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états financiers complets ou résumés d'une période intermédiaire (CNCC-CSOEC-IRE 2017).

45. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-560-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> ; ISA 560, Événements postérieurs à la clôture.

46. Note technique IRE, Test d'actif net, op. cit., p. 11.

5. Questions approfondies relatives au test de liquidité

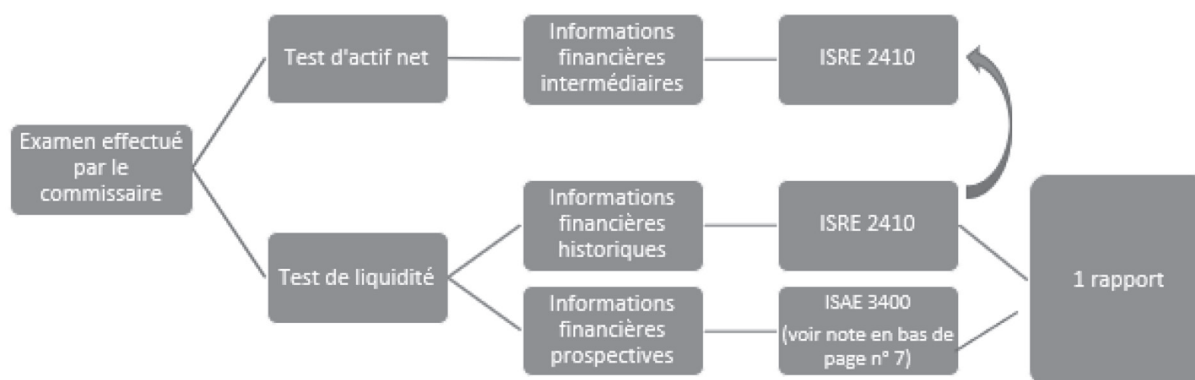
5.1. Norme professionnelle applicable

La mission d'examen limité relative au second test présente un double aspect, car elle consiste à évaluer des données comptables et financières **historiques** et **prospectives** :

- 1) données historiques : le commissaire **doit** appliquer la norme ISRE 2410, *Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité*⁴⁷, applicable en Belgique⁴⁸ ; dans ce cadre, « les données comptables et financières historiques peuvent être limitées, par exemple, aux éléments pertinents pour la détermination du fonds de roulement »⁴⁹, comme déjà mentionné *supra* (dans le § 4.2) ;
- 2) données prospectives : « le commissaire évalue si elles ont été établies conformément aux hypothèses retenues par l'organe d'administration et si ces hypothèses fournissent une base raisonnable

pour les données comptables et financières prospectives » ; pour ce faire, le commissaire **peut** appliquer la norme ISAE 3400, *Examen d'informations financières prévisionnelles*^{50 51}.

Concernant ces données prospectives, la note technique précitée insiste utilement sur le renforcement de « la fiabilité des informations financières prévisionnelles en les examinant et en faisant rapport de ces informations ». « En général, le commissaire ne fournit qu'une assurance limitée quant à l'acceptabilité des hypothèses établies par la direction de l'entité. Une des caractéristiques des informations financières prévisionnelles est qu'elles se rapportent à des actions et à des événements qui ne se sont pas encore produits et qui peuvent ne pas se produire. Le commissaire n'est donc pas en mesure d'émettre une opinion quant à la réalisation effective des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles. Ce point est clairement indiqué dans son rapport »⁵². La même note technique illustre ce double aspect de la mission par le schéma approprié que voici :



5.2. Période couverte par le test de liquidité

La date de mise en paiement de la décision de distribution intervient évidemment **postérieurement** à celle de la décision de distribution. Dans la pratique des sociétés, la seconde date peut, parfois, être différée de plusieurs semaines ou de plusieurs mois.

Comme le degré de certitude avec lequel l'impact de certains facteurs peut être évalué diminue évidemment avec l'écoulement du temps, cette diminution doit être prise en considération, lors de l'évaluation postérieure des estimations réalisées par l'organe d'administration « selon les développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre »⁵³.

47. Cf. https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/ISA-s/clarified-ISA-s/ISA%20update%202015/ISRE_2410_-_version_18_d%C3%A9cembre_2009.pdf

48. Cf. <https://ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/avis-2019-12> ; <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/2019-12-avis-norme-commune-PME-v3.pdf> ; <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/2019-12-annexe-avis-champ-application-tableau.pdf> ; Paragraphe 3 de la norme (révisée en 2018) du 21 juin 2018 relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit (normes ISA).

49. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 5.

50. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 6, note infrapaginale 7 ; « Cette norme internationale n'est pas encore d'application en Belgique. Dans l'état actuel du cadre normatif, le rapport ne comprendra aucune référence à une norme. À l'avenir, il se peut que cela change ».

La norme ISQC 1 est également applicable à la mission d'évaluation du test de liquidité.

51. Par informations financières prévisionnelles, la note technique précitée entend « les informations financières basées sur la prémisse que certains événements se produiront dans le futur et que l'entité entreprendra certaines actions. Celles-ci sont par nature très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement. Les informations financières prévisionnelles peuvent prendre la forme de prévisions et/ou de projections. Dans le cadre du test de liquidité et dans la majorité des cas, les informations financières prévisionnelles doivent être comprises comme des projections. Le terme « projections » désigne les informations financières prévisionnelles basées sur :

a) des hypothèses théoriques (« hypothetical assumptions ») relatives à des événements futurs et à des actions de la direction qui peuvent se produire ou non, par exemple le cas d'une entité en phase de démarrage ou celui d'une entité envisageant un changement radical de ses activités ; ou

b) la combinaison d'estimations les plus plausibles (« best-estimate assumptions ») et d'hypothèses théoriques.

Dans certains cas, il est possible qu'il ne s'agisse que de prévisions et donc de « best-estimate assumptions ».

52. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 6.

53. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 8.

5.3. Relation entre le rapport d'examen limité et le rapport de contrôle annuel

La relation entre ces deux rapports de commissaire met notamment en évidence que :

- 1) si les statuts ne prévoient pas de délégation et que l'organe d'administration décide quand même de procéder à une distribution et si le test de liquidité n'est pas effectué, cela constitue une infraction au CSA qui doit être mentionnée dans la seconde partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels (art. 3:75, § 1^{er}, 9°, CSA)⁵⁴ ;
- 2) si l'organe d'administration, sur la base de son test de liquidité favorable, procède à la distribution nonobstant la conclusion négative du commissaire, il ne s'agit pas d'un cas de non-respect du CSA ; cependant, cela aura probablement un impact sur l'opinion du commissaire sur l'image fidèle des comptes annuels dans le cadre de son évaluation du principe comptable de continuité d'exploitation⁵⁵ ;
- 3) le rapport d'examen limité du commissaire (art. 5:143, CSA) est, dans ce cas-ci, mentionné dans son rapport de contrôle légal (art. 3:75, CSA).

5.4. Modèle de conclusion du rapport d'examen limité du commissaire, Test de liquidité

S'agissant d'un **rapport d'examen limité**, la conclusion sera énoncée sur un **mode négatif**. En voici le modèle joint dans l'annexe à la norme technique précitée : « *Sur la base de nos travaux nous n'avons pas relevé de faits qui nous conduiraient à penser que :*

- *les données comptables et financières historiques figurant dans le rapport spécial de l'organe d'administration n'ont pas été établies, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux règles d'évaluation utilisées par la société, telles qu'elles ressortent des derniers comptes annuels approuvés ;*
- *les données comptables et financières prospectives n'ont pas été établies conformément aux hypothèses retenues par l'organe d'administration ; et*
- *ces hypothèses ne fournissent pas une base raisonnable pour les données comptables et financières prospectives.*

Les hypothèses retenues sous-jacentes aux projections sont susceptibles de différer des réalisations, parfois de manière significative, dès lors que d'autres événements prévus souvent ne se produisent pas comme prévu »⁵⁶.

6. Mission contractuelle, en l'absence de commissaire, relative au double test d'actif net et de liquidité

Il est rappelé que les quatre articles 5:142, al. 2, 5:143, al. 2, 6:115, al. 2 et 6:116, al. 2, CSA, confient la mission d'examen limité au seul commissaire, dans les sociétés où cette fonction a été pourvue, c'est-à-dire où un commissaire a été **nommé**⁵⁷. Le commissaire rédige

- 1) quant au test d'actif net, un rapport d'évaluation limité, à joindre à son rapport de contrôle annuel qui sera déposé, relatif aux « *derniers comptes annuels approuvés ou [à] un état plus récent résumant la situation active et passive* » et dans ce second cas, celui de l'état plus récent, il « *évalue cet état* » (art. 5:142, al. 2, et 6:115, al. 2) ;
- 2) quant au test de liquidité, un rapport d'évaluation limité, à mentionner simplement dans son rapport de contrôle annuel, rapport limité dans lequel il « *évalue les données comptables et financières historiques et prospectives de ce rapport* » (art. 5:143, al. 2, et 6:116, al. 2) ; ce dernier rapport étant le rapport justificatif de l'organe d'administration « *qui n'est pas déposé* » et il mentionne, sans plus, dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission.

Ni les dispositions du CSA, ni les travaux parlementaires, ni les avis du Conseil d'Etat, ni les normes techniques précitées de l'IRE, ne disent mot sur ce type de mission (légale) exercée par le commissaire, dans le cas l'hypothèse où

- 1) ladite mission du double test, est exercée, **contractuellement**,
- 2) mais alors **en dehors de toute obligation légale** de nomination d'un commissaire,
- 3) à la demande de l'organe d'administration de la société distributrice,
- 4) par un **réviseur d'entreprise**, non nommé en qualité de commissaire, ou par un **expert-comptable externe**.

Une telle mission contractuelle est-elle autorisée en dehors de toute obligation légale et si oui, par qui, quand, comment et pourquoi ? Il n'existe aucune interdiction générale d'exercice d'une mission contractuelle par un professionnel du chiffre, à la condition que

- 1) cette mission ne soit pas en contradiction avec une disposition légale spécifique et

54. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 4, § 4, dernier alinéa.

55. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 11, § 35. Et précisément, le législateur a prévu ce cas de figure dangereux, en rédigeant l'article 5:144, CSA qui prévoit la sanction suivante : « *S'il est établi que lors de la prise de la décision visée à l'article 5:143, les membres de l'organe d'administration savaient ou, au vu des circonstances, auraient dû savoir, qu'à la suite de la distribution, la société ne serait manifestement plus en mesure de s'acquitter de ses dettes tel que précisé à l'article 5:143, ils sont solidairement responsables envers la société et les tiers de tous les dommages qui en résultent* ».

56. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, p. 12.

57. Les dispositions susvisées du CSA disent « *Dans les sociétés dans lesquelles un commissaire a été nommé* ». Si aucun commissaire n'a été nommé, alors qu'il aurait dû être nommé, aucun des deux tests susvisés n'est légalement obligatoire.

- 2) cette mission entre dans les compétences et les activités légalement reconnues du professionnel, réviseur d'entreprise ou expert-comptable externe⁵⁸,
 - a) conseil fiscal excepté⁵⁹ et
 - b) comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé également exceptés^{60 61}.

A ce propos, la « *norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations* »⁶² précise qu'elle vise :

- 1) « *le contrôle contractuel des comptes annuels ou des états financiers, seul le premier type de missions, à savoir les missions d'assurance raisonnable ou limitée* »⁶³,
- 2) les « *missions réservées par la loi aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises et exercées auprès de PME et petites ASBL ; ces missions légales sont dites "missions légales réservées et partagées"* »⁶⁴.

La mission de contrôle **contractuel des comptes annuels ou des états financiers** entre donc dans la définition de la mission visée par cette nouvelle norme commune à l'IRE et à l'IEC. Cette norme définit les états financiers comme suit : « *une présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les annexes s'y rapportant, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une "PME ou petite ASBL" à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel comptable. Les annexes s'y rapportant comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme "états financiers" désigne habituellement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions*

du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état financier seul ou un état financier intermédiaire »⁶⁵.

Dès lors, pour autant que la mission soit contractuelle et que la norme professionnelle commune précitée soit respectée, rien ne devrait s'opposer à ce que ce type de mission-ci puisse être menée à bien. Dans l'exercice de la mission contractuelle, il faut, néanmoins, adopter une méthodologie, comme dans toutes les missions, et prêter attention aux normes internationales de référence. Ce sont les deux mêmes normes que celles citées en section 5.1. :

- 1) norme ISRE 2410, *Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité*, applicable en Belgique (paragraphe 3 de la norme (révisée en 2018) du 21 juin 2018 relative à l'application en Belgique des normes internationales d'audit (normes ISA))⁶⁶ ;
- 2) norme ISAE 3400, *Examen d'informations financières prévisionnelles*^{67 68}.

7. Distribution en faveur d'actionnaires sous forme d'acompte sur dividendes dans les SA

7.1. Comparaison des dispositions CSoc et CSA respectives en matière d'acompte sur dividendes

Les opérations de distribution de revenus mobiliers en faveur d'actionnaires sous formes d'acompte sur dividendes demeurent d'application pour les SA. Elles ne prévoient pas de tests similaires à ceux analysés ci-dessus, au motif que les dispositions de la directive européenne relative aux sociétés anonymes

58. Loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, art. 3 et 5. Dans la nouvelle dénomination « expert-comptable certifié ».

59. Loi du 17 mars 2019, art. 6. Dans la nouvelle dénomination « conseiller fiscal ».

60. Loi du 17 mars 2019, art. 9. Dans la nouvelle dénomination « expert-comptable et expert-comptable fiscaliste ».

61. Norme relative au contrôle contractuel, *op. cit.*, p. 6/56. Ces conditions sont plus précisément décrites dans le champ d'application, *ratione personae* et *ratione materiae* (§ 1^{er} et 2) de la norme commune relative au contrôle contractuel des PME, précitée. Les sociétés exemptées de l'obligation de nommer un commissaire sont celles qui sont « *définies à l'article I.1, 1^{er}, premier et deuxième alinéa, du Code de droit économique, qui n'atteignent pas les critères fixés à l'article 15 du Code des sociétés, à l'exception de celles qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés* » (§ 1^{er}, a).

62. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/Norme-IRE-IEC-PME-FR-approuvee.pdf> ; Norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations, dont l'approbation par le ministre de l'Economie a été publiée au *Moniteur belge* du 12 mars 2019.

63. Norme relative au contrôle contractuel, *op. cit.*, considérant 5, p. 2/58.

64. Norme relative au contrôle contractuel, *op. cit.*, considérant 7, p. 2/58. « *En fonction des circonstances propres à la mission, ces missions particulières requièrent l'exécution d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée. Pour certaines de ces missions d'assurance légales réservées et partagées, il existe des normes spécifiques communes aux deux Instituts. Les travaux mis en œuvre par le professionnel seront effectués conformément à ces normes. Pour les aspects non couverts par ces dernières, la présente norme sera également d'application. S'il n'existe pas de norme spécifique commune aux deux Instituts applicable à la mission légale réservée et partagée exercée auprès de PME et de petites ASBL, seule la présente norme est d'application* ».

En fait, les professionnels du chiffre sont généralement confrontés à des missions de trois types, selon les circonstances propres à chaque situation et les caractéristiques de chaque type de mission effectuée par ce professionnel, à savoir :

- a) les missions d'assurance (raisonnable ou limitée), qui visent des informations financières historiques telles que des états financiers, y compris un état financier intermédiaire, ou des comptes annuels ;
- b) les autres missions d'assurance, qui visent des informations financières autres que des informations financières historiques (données prévisionnelles, contrôle interne, données environnementales, données fiscales, etc.) ;
- c) les missions de services connexes, qui visent des procédures convenues ou des missions de compilation (Norme relative au contrôle contractuel, *op. cit.*, considérant 4, p. 2/58).

65. Norme relative au contrôle contractuel, *op. cit.*, définitions, p. 46/58.

66. Cf. <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes-internationales-applicables-en-Belgique/tableau-de-s-normes-internationales-applicables-en-Belgique>

67. Cette norme internationale n'est pas encore d'application en Belgique. Dans l'état actuel du cadre normatif, le rapport ne comprendra aucune référence à une norme. A l'avenir, il se peut que cela change. Note technique IRE, Test de liquidité, *op. cit.*, note infrapaginale, p. 6.

68. Cf. <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/ISAE-3400-FR.pdf>

demeurent applicables⁶⁹ et que la loi belge de transposition n'y déroge pas. Afin d'illustrer néanmoins les quelques assouplissements intervenus entre

l'article 618, CSoc, et l'article 7:123, CSA, voici un tableau comparatif de ces deux dispositions :

Art. 618, CSoc	Art. 7:123, CSA
Les statuts peuvent donner au conseil d'administration le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice.	Les statuts peuvent donner à l'organe d'administration le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice.
Cette distribution ne peut avoir lieu que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves constituées et en tenant compte des réserves à constituer en vertu d'une disposition légale ou statutaire.	Cette distribution ne peut avoir lieu que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, ou sur le bénéfice de l'exercice précédent, si les comptes annuels de cet exercice n'ont pas encore été approuvés, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves existantes et en tenant compte des réserves à constituer en vertu de la loi ou des statuts.
Elle ne peut en outre être effectuée que si, sur le vu d'un état, vérifié par le commissaire et résumant la situation active et passive, le conseil d'administration constate que le bénéfice calculé conformément à l'alinéa 2 est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.	Elle ne peut en outre être effectuée que si, au vu d'un état, évaluée par le commissaire et résumant la situation active et passive, l'organe d'administration constate que le bénéfice calculé conformément à l'alinéa 2 est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.
Le rapport de vérification du commissaire est annexé à son rapport annuel.	Le rapport d'examen limité du commissaire est annexé à son rapport de contrôle.
La décision du conseil d'administration de distribuer un acompte ne peut être prise plus de deux mois après la date à laquelle a été arrêtée la situation active et passive.	La décision de l'organe d'administration de distribuer un acompte ne peut être prise plus de deux mois après la date à laquelle a été arrêtée la situation active et passive.
La distribution ne peut être décidée moins de six mois après la clôture de l'exercice précédent ni avant l'approbation des comptes annuels se rapportant à cet exercice.	
Lorsqu'un premier acompte a été distribué, la décision d'en distribuer un nouveau ne peut être prise que trois mois au moins après la décision de distribuer le premier.	
Lorsque les acomptes excèdent le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, ils sont, dans cette mesure, considérés comme un acompte à valoir sur le dividende suivant.	Lorsque l'acompte excède le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, il est, dans cette mesure, considéré comme un acompte à valoir sur le dividende suivant.

La décision de distribuer « *moins de six mois après la clôture de l'exercice précédent* » et « *trois mois au moins après la décision de distribuer le premier* » n'est donc plus de mise dans le CSA.

7.2. Commentaires de l'exposé des motifs en matière d'acompte sur dividendes

L'exposé des motifs, précité, observe que les acomptes sur dividendes ont largement montré leur utilité dans la pratique, mais, malheureusement, le législateur belge, comme toujours fidèle à sa mentalité malthusienne et apotropaïque, « *est allé moins loin que ce*

que permettait la directive et il a imposé plusieurs garanties supplémentaires visant à protéger les créanciers de la société ainsi que les actionnaires. Ces mesures manquent leur objectif et freinent inutilement la distribution des acomptes sur dividendes dans notre pays. C'est principalement l'interdiction de procéder à la distribution de dividendes intérimaires au cours des six premiers mois de l'exercice, et l'imposition d'un délai de trois mois entre deux distributions, qui se sont avérées gênantes dans la pratique. Cela a pour conséquence que l'organe d'administration ne peut distribuer que deux acomptes par exercice. La limitation de la distribution au résultat de l'exercice

69. Cf. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0091> ; Deuxième directive 77/91/CEE du Conseil, du 13 décembre 1976, tendant à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties qui sont exigées dans les Etats membres des sociétés au sens de l'article 58 deuxième alinéa du traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital ; 31977L0091.

en cours est également inopportune »⁷⁰. « D'après les travaux parlementaires préparatoires à la loi de 1984, ces "garanties" supplémentaires ont été introduites sans justification spécifique (Doc. parl., Chambre, 1979-1980, n° 388/1, 24) »⁷¹. Quel aveu !

Cependant, dans la droite ligne de la flexibilisation du droit des sociétés, la disposition en projet supprime les délais introduits en 1984. Les actionnaires et les tiers restent suffisamment protégés par

- 1) l'article 7:214 (les actionnaires doivent restituer toute distribution reçue en contravention des articles 7:212 et 7:213),
- 2) l'article 7:232, 2° (amende de cinquante à dix mille euros et pourront en outre être punis d'un emprisonnement d'un mois à un an pour les administrateurs), et
- 3) la responsabilité des administrateurs en cas de violation du code ou des statuts.

« Enfin, ... le pouvoir de distribuer des acomptes sur dividendes qui, sur la base de cette disposition légale, peut être conféré dans les statuts à l'organe d'administration constitue un pouvoir exclusif. Cela ne porte cependant nullement atteinte au pouvoir de l'assemblée générale de distribuer, sur la base des derniers comptes annuels approuvés, des dividendes intercalaires par prélèvement sur le bénéfice reporté et sur les réserves, comme l'a confirmé la Cour de cassation dans son arrêt du 23 janvier 2003 »⁷² précité.

8. Conclusions

Les tests d'actif net et de liquidité sont des mesures d'accompagnement qui sécurisent la souplesse avec laquelle la vie sociale des SRL et des SC sera pratiquée, à l'avenir sur le terrain, en matière de distribution de bénéfices de l'exercice ; pratique à laquelle les professionnels du chiffre et du droit seront confrontés.

Ces nouvelles règles de distribution sont autant d'exercices d'analyse financière qui se révéleront **salutaires**, tant pour les administrateurs que pour lesdits professionnels. Elles s'inscrivent dans la bonne gouvernance, telle que celle-ci avait fait l'objet de commentaires approuvés, déjà en 2005, par Rutger VAN BOVEN⁷³.

Cette procédure du double test n'est obligatoire que pour les sociétés ayant nommé un commissaire, alors que celui-ci est précisément nommé pour contrôler les comptes annuels et les états financiers de la société. En revanche, dans les sociétés dans lesquelles aucun contrôle des comptes et états n'est fait, car aucun commissaire n'est nommé, il n'y a aucune obligation salvatrice de se poser les mêmes questions sur les conséquences de telles distributions sur les fonds propres et les liquidités de la société.

On ne comprend pas la *ratio legis* du législateur

- 1) à surprotéger les sociétés déjà contrôlées et
- 2) à ignorer toute protection similaire aux sociétés non contrôlées qui en ont le plus besoin.

70. Cf. <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/3119/54K3119001.pdf> ; Projet de loi du 4 juin 2018 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Partie I, p. 267 et 268.

71. Projet de loi du 4 juin 2018, *ibidem*.

72. Projet de loi du 4 juin 2018, *ibidem*, p. 269.

73. Cf. https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Documents/2005/2005-4-Droit_des_entreprises.pdf ; Le Code Buisse sous la loupe, *Accountancy & Tax*, 2005/4, p. 14 à 22, spécialement p. 18 et 19.

REVUE GÉNÉRALE DE FISCALITÉ ET DE COMPTABILITÉ PRATIQUE

Comité de rédaction

Jean de LAME, Secrétaire général de l'Union Wallonne des Entreprises, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique du Conseil Supérieur des Professions Economiques, Chargé de cours invité de l'Université de Namur et Membre de la Commission des normes comptables

Frederik FOGLI, Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, Maître de conférences à l'Université de Liège (ULiège - HEC Liège)

Raymond GHYSELS, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire, Licencié en droit (ULB)

Bernard MARISCAL, Conseil fiscal, Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech), Expert chargé d'enseignement à l'UCL Mons

Séverine SEGIER, Avocat associé, Association AFSCHRIFT

Vincent SEPULCHRE, Chargé de cours aux H.E.C.-Liège, Assistant à l'ULB, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Aurélie SOLDAI, Avocat, Expert chargé d'enseignement à la Louvain School of Management

David SZAFRAN, Avocat associé, Law Square

Benoît VANDERSTICHELEN, Licencié en Droit U.C.L., Licencié en Droit Fiscal U.L.B., Expert-comptable et Conseil Fiscal, Président de l'I.E.C., Associé Deloitte Conseils Fiscaux, Assistant à la faculté de Droit U.L.B., Maître de conférences à l'Ecole de Commerce Solvay (U.L.B.), Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Coordination

François LEZAACK
Zénobe Gramme (bâtiment G) - Square des Conduites d'Eau 9-10 - 4031 Liège,
francois.lezaack@wolterskluwer.com

Les textes de cette revue sont également archivés en ligne sur www.monKEY.be.

Editeur responsable

Paul De Ridder, Motstraat 30 - 2800 Malines

Service clientèle

Tél : 015 78 76 00 (gratuit) - Email : client.BE@wolterskluwer.com

Abonnements par année civile. Souscription prolongée automatiquement sauf résiliation effectuée par écrit au moins 30 jours calendrier avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Changement d'adresse

En cas de changement de nom ou d'adresse, veuillez nous retourner l'étiquette de l'enveloppe corrigée.

©2020 Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.

L'éditorial exprime une opinion personnelle qui n'engage que son auteur.

Veuillez contacter l'éditeur pour l'exploitation éventuelle d'une licence.

Référence recommandée : R.G.F.C.P.

ISSN : 2466-8729

