

Chronique

Droit fiscal des sociétés et associations en 2019

Dirk Deschrijver, Philippe Malherbe⁽¹⁾ et Olivier Hermand⁽²⁾

Table des matières

I. Généralités

- § 1. Législation (n° 1-2)
- § 2. Doctrine (n° 3-5)
- § 3. Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (n° 6)
- § 4. Constitution (n° 7)
- § 5. Choix de la voie la moins imposée (n° 8)
- § 6. Principes généraux de bonne administration (n° 9)
- § 7. Évolution de l'impôt des sociétés (n° 10-13)
- § 8. Déclarations d'impôt (n° 14)

II. Constitution et apports (n° 15-16)

III. Contribuables (n° 17-23)

IV. Bénéfices imposables

- § 1. Notion de bénéfice fiscal (n° 24-32)
- § 2. Avantages anormaux ou bénévoles (n° 33-43)
- § 3. Plus-values (n° 44-49)
- § 4. Sous-estimation d'actif - Surestimation de passif (n° 50-52)
- § 5. Réductions de valeur (n° 53-55)

V. Dirigeants d'entreprise

- § 1. Rémunérations (n° 56-59)
- § 2. Frais déductibles (n° 60-62)
- § 3. Responsabilité des administrateurs et associés - Dettes fiscales de la société (n° 63-66)
- § 4. Prise en charge des pertes (n° 67)

VI. Revenus exonérés

- § 1. Aides régionales (n° 68)
- § 2. Investissements dans des œuvres audiovisuelles - "Tax shelter" (n° 69-71)
- § 3. Revenus définitivement taxés ("RDT") (n° 72-74)

VII. Frais professionnels déductibles (n° 75)

- § 1. Art. 49, 54, 183 à 195 CIR92 (n° 76-82)
- § 2. Amortissements (n° 83)
- § 3. Provisions pour risques et charges (n° 84-87)
- § 4. Déduction pour capital à risque (n° 88-91)
- § 5. Frais non déductibles (n° 92-95)

VIII. Pertes professionnelles (n° 96-99)

IX. Régime ordinaire de taxation (n° 100)

X. Dissolution et liquidation (n° 101)

XI. Cotisation distincte sur commissions secrètes (n° 102-107)

XII. Cotisations distinctes (n° 108)

XIII. Précomptes

- § 1. Précompte immobilier (n° 109-111)
- § 2. Précompte mobilier (n° 112-117)
- § 3. Précompte professionnel (n° 118)

XIV. Associations et fondations

- § 1. Précompte immobilier (n° 119-127)
- § 2. Précompte mobilier (n° 128-130)
- § 3. Impôt des personnes morales - Impôt des sociétés (n° 131-136)
- § 4. Dirigeants d'entreprise (n° 137)
- § 5. Donations - Mécénat (n° 138-140)

XV. Droits d'enregistrement et de succession (n° 141)

1. Professeur à l'UCLouvain, avocat au Barreau de Bruxelles; l'auteur remercie Me Gauthier Callens, assistant à l'UCLouvain, avocat au Barreau de Bruxelles, pour son assistance dans la collecte de la jurisprudence.

2. Maître invité de conférences à l'UCLouvain; PwC Partner; l'auteur remercie Nathalie Defoin pour sa contribution à la réalisation de cette Chronique.

I. Généralités

§ 1. Législation

1. Lois fédérales. Ont été publiées au *Moniteur belge* pendant la période traitée : la loi du 11 janvier 2019 “portant des mesures de lutte contre la fraude et l’évasion fiscales en matière de précompte mobilier” (*MB* 22 janvier 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1590, p. 14); la loi du 11 février 2019 “portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses” (*MB* 22 mars 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1605, p. 8); la loi du 17 mars 2019 “organisant le passage de l’assujettissement à l’impôt des personnes morales à l’assujettissement à l’impôt des sociétés” (*MB* 3 avril 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1607, p. 13); la loi du 17 mars 2019 “visant à adapter certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations” (*MB* 10 mai 2019); la loi du 23 mars 2019 “modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les dispositions fiscales relatives au deal pour l’emploi” (*MB* 5 avril 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1607, p. 14); la loi du 7 avril 2019 “portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses” (*MB* 8 mai 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1605, p. 8); la loi du 13 avril 2019 “introduisant le nouveau Code du recouvrement” (*MB* 30 avril 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1611, p. 12); la loi du 13 avril 2019 “relative à la rémunération minimale devant être allouée aux dirigeants d’entreprise” (*MB* 26 avril 2019); la loi du 28 avril 2019 “portant des dispositions fiscales diverses et modifiant l’article 1er, § 1^{er}, de la loi du 5 avril 1955” (*MB* 6 mai 2019; *Fisco.* 2019, n° 1611, p. 14); la loi du 2 mai 2019 “portant des dispositions fiscales diverses 2019-I” (*MB* 15 mai 2019; voy. *Fisco.* 2019, n° 1613, p. 1); et la loi du 20 décembre 2019 “transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration” (*MB* 30 décembre 2019).

Le 26 novembre 2019, le “gouvernement” avait encore déposé un projet de loi “portant des dispositions fiscales diverses, portant création d’une commission pour la reconnaissance des formations spécialisées relatives à la réglementation douanière et d’accises en Belgique et relative au Théâtre royal de la Monnaie et à l’Orchestre national de Belgique” (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 0792/001). Ce projet de loi comprenait plusieurs dispositions qui apportaient des modifications aux divers codes fiscaux. Entre autres, les dispositions relatives à la limitation de la déduction des intérêts et aux dispositifs hybrides s’accordent encore mieux avec les directives ATAD,

de sorte qu’elles puissent encore entrer en vigueur avant l’échéance définitive pour la transposition de la directive précitée, à savoir le 31 décembre 2019. En outre, le projet apportait diverses modifications aux codes fiscaux, garantissant ainsi l’établissement, la perception et le recouvrement des impôts déjà existants dans les dossiers en cours. Le projet comprenait aussi des dispositions concernant la taxe sur le tonnage, les revenus d’innovation, les plus-values sur véhicules d’entreprise, les revenus d’innovation, la déduction RDT reportée et le redevable du précompte mobilier (cf. J. VAN DYCK, “Pr.Prof. et Pr.M. : délai d’imposition prolongé pour les exercices ‘à cheval’”, *Fisco.* 2019, n° 1635, p. 1). Le projet de loi, tel qu’il était déposé à la Chambre, n’était pas encore complet. Un grand nombre d’amendements du gouvernement étaient en préparation pour être ajoutés lors des travaux parlementaires. Mais cela pourrait aussi provoquer une série d’amendements de l’opposition jugés indésirables par le gouvernement, tels que, par exemple, l’annulation de la réduction du taux d’imposition des sociétés. Pour éviter que ces amendements ne soient adoptés par une majorité alternative, le projet de loi a été retiré.

On a remarqué qu’en “attendant, la consolation est que, tant qu’il n’y a pas de nouveau gouvernement, il n’y a pas de majorité, et que, presque toujours, l’absence de majorité parlementaire empêche la création de nouveaux impôts. Sans doute les contribuables ne perdent-ils rien pour attendre puisqu’un jour, un nouveau gouvernement finira bien par être investi, et que ce jour-là, comme d’habitude, il se révélera incapable de réduire ses dépenses, au-delà, peut-être, de quelques économies de fonctionnement, présentées comme telles, alors qu’elles ne répondront pas du tout à la définition des ‘économies’” (T. AFSCHRIFT, “Éditorial - Sans gouvernement, pas de nouveaux impôts”, *Idefisc* n° 108, septembre 2019).

2. Arrêté royal. Voy. l’arrêté royal du 3 octobre 2019 adaptant la législation fiscale à l’intégration de la loi du 31 janvier 2009 “relative à la continuité des entreprises” et de la loi “sur les faillites du 8 août 1997” dans le Code de droit économique (*MB* 30 octobre 2019).

§ 2. Doctrine

3. Général. Voy. L. DE BROE et M. PEETERS, “Conséquences fiscales de la nouvelle notion de capital dans le CSA”, *Fisco.* 2019, n° 1609, p. 1; H. DE CONINCK et S. VANTHIENEN, “Algemene anti-misbruikmaatregel : een Canadese toepassing”, *TFR* 2019, p. 254; G. DE FOY, “Premières applications de la notion d’abus fiscal en matière de droits d’enregis-

tremement et de succession - Jurisprudence et positions administratives”, *Rec.gén.enr.not.* 2019, n° 2, p. 86; S. DE RAEDT, “Het fiscaal gebruik van gestolen informatie : tijd voor duidelijkheid in België?”, *TFR* 2019, p. 205; I. DE TROYER et L. VANDENBERGHE, “Het Wetboek invordering : onvoldoende soelaas voor de belastingschuldige met betalingsmoeilijkheden”, *TFR* 2019, p. 647; G. DELFOSSE et I. PANIS, “Aspects fiscaux du nouveau Code des sociétés et des associations”, *RGFCP* 2019, p. 18; D. DESCHRIJVER et H. PUTMAN, “Jaaroverzicht RPB aj. 2019”, *AFT(I)* 2019, n° 30, p. 2; F. DESTERBECK, “L’infraction et la fraude fiscale - (Het misdrijf & fiscale fraude)”, *RGCF* 2019, p. 273; C. DOCCLO, “Le principe de la non-rétroactivité des lois d’impôts sur les revenus et ses limites”, *JDF* 2017, p. 189; J. ENGELEN et F. SMET, “Le nouveau ‘code du recouvrement’ fédéral est publié”, *Fisco.* 2019, n° 1611, p. 12; T. ENGELEN et V. HOVINE, “De liquidatiereserve in het kader van vermogensplanning : enkele aandachtspunten voor de praktijk”, *VIP* 2019, p. 19; R. GHYSELS, “De la très faible notoriété des groupements d’employeurs belges (GE)”, *RGFCP* 2019, n° 5, p. 4; R. GHYSELS, “Réduction de capital après le 1er janvier 2018; commentaires avec tous les exemples chiffrés”, *RGFCP* 2019, n° 7, p. 4; O. HERMAND, J.-F. PIVONT et M. PROTIN, “FCP 19bis CIR/92, ton univers impitoyable...”, *RFP* 2018, n° 7, p. 55; H. HUBEAU, “Bezoldigingsvereiste verlaagd tarief vennootschapsbelasting”, *VIP* 2019, n° 2, p. 4; K. JANSSENS, “Wat bracht 2019, wat brengt 2020 ? Fiscaliteit in niemandsland”, *AFT(I)* 2020, n° 1, p. 1; G. KOMLOSI et P. HINNEKENS, “Pension funds and dividend income : new measures against tax fraud and avoidance”, *RFP* 2019, n° 8, p. 29; J. LEROY, “Tax rulings in evolutie : staatssteun en transparantie”, *AFT* 2019, n° 1, p. 5; J. LUTS, “De finaliteitsvereiste van artikel 49 WIB 1992 in de vennootschapsbelasting herbekeken in het licht van het Franse leerstuk van de *acte anormal de gestion*”, *TFR* 2019, n° 559, p. 308; J. LUTS, “Excess profit rulings : les conséquences de l’arrêt de la Saint-Valentin”, *le Fiscologue International* 2019, n° 422, p. 1; J. LUTS et W. WILLEMS, “‘Vrijstelling’ van dividenden en DBI-aftrek”, *AFT* 2019, n° 8-9, p. 5; E. MAES et N. VAN GILS, “Rechtbanken passen de algemene antimisbruikbepaling toe op kapitaalverminderingen aan natuurlijke personen in dossiers over ‘interne meerwaarden’”, *RFP* 2018, n° 7, p. 68; G. MAHAUX, O. RIGA et L. CASSART, “Aperçu des impacts de la réforme du Code des Sociétés et des Associations en droit fiscal des sociétés”, *Act. Fisc.* 2019, n° 23, p. 1; Ph. MALHERBE, “Belgian Corporate Tax Reforms 2018-19”, p. 8; *Studi Tributari Europei*, 2018, I-29 - I-42; Ph. MALHERBE et M. LEMERLE “Du recouvrement de l’impôt en Belgique”, *REIDF* 2019, p. 200-218; B. MARISCAL, “Travail associatif, services occasionnels entre citoyens et économie

collaborative : trois sources de revenus pour une seule exonération fiscale”, *RGFCP* 2019, n° 6, p. 4; L. MEEUS et T. GERNAY, “The Belgian private equity fund vehicle : the ‘Private Privak’/‘Pricaf Privée’, version 3.0”, *RFP* 2019, n° 8, p. 7; W. PANIS, “Algemene antiontwijkingsmaatregelen en toepassingsgebied - Algemene antimisbruikbepaling en andere regels. Belgisch rapport n.a.v. het 72ste IFA-congres te Seoul, Zuid-Korea (2-6 september 2018) (Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules)”, *TFR* 2019, n° 563, p. 547; W. PANIS, “Mesures anti-abus générales - GAAR et autres”, *JDF* 2018, n° 3-4, p. 65; E. PAQUET et B. VERRIEST, “The Belgian Specialised Real Estate Investment Fund - Practical outlook for investors”, *RFP* 2018, n° 7, p. 13; M. PETIT, “Le service de conciliation fiscale : des litiges fiscaux aux créances non fiscales et au droit de grâce fiscale”, *RGFCP* 2019, n° 2, p. 4; M. PETIT, “Le service de conciliation fiscale : des litiges fiscaux aux créances non fiscales et au droit de grâce fiscale”, *RGCF* 2019, n° 2, p. 75; M. PETIT, “Nouveau ‘Code du recouvrement’ : vers un Codex de la fiscalité fédérale?”, *RGFCP* 2019, n° 10, p. 5; D.-E. PHILIPPE, M. DELANOTE et A. NOLLET, “Retour sur le deuxième cas d’abus fiscal’ reconnu par un juge en matière d’impôts sur les revenus, à propos de l’attribution de ‘tantièmes’”, *RGFCP* 2019, n° 10, p. 34; N. PIROTTE, “Grande première codification pour le recouvrement fiscal”, *RGCF* 2019, n° 3, p. 191; M. POSSOZ, “Spit sale”, *RFP* 2018, n° 7, p. 90; M. POSSOZ et B. BUYTAERT, “De nieuwe EBITDA-interestaftrekbepaling”, *TFR* 2019, n° 560, p. 378; A. RIBES, “La fraude fiscale comme préalable au blanchiment. Étude de droit comparé après l’arrêt *Nóos*”, *RGCF* 2019, n° 1, p. 55; I. RICHELLE, “Nomadisme fiscal et droit européen”, *JDF* 2018, p. 129; P. VAN DEN BERGHE, P.-J. WOUTERS et K. VERHOEVEN, “België implementeert ATAD”, *AFT* 2019, n° 2, p. 6; P. VANCLOOSTER, P. DERÉ et D. VERBEURGT, “Introduction de la consolidation en Belgique. Opportunités et contraintes?”, *RGFCP* 2019, n° 2, p. 16; P. VANDIERENDONCK et D. LEMAIRE, “Fiscale behandeling bij uitkering reserves”, *VIP* 2019, n° 3, p. 20; L. VERMEIRE et L. CASSIMON, “*Ne bis in idem* : het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, n° 561, p. 429; M. VLAEMINCK, P. AMPE et S. RASSCHAERT, “Fiscaalrechtelijke aspecten”, in *Ondernemingen in moeilijkheden*, Anvers-Cambridge, Intersentia, 2019, p. 341; W. WILLEMS, “De nieuwe RV-vrijstelling voor spin-offs”, *AFT* 2019, n° 10, p. 7; P.-J. WOUTERS, “Het nieuwe fiscale consolidatiestelsel : artikel 205/5 WIB 1992 gewikt en gewogen”, *TFR* 2019, p. 750; P.-J. WOUTERS, B. DESMET et A.-S. HAGHEDOOREN, “Fiscale aspecten van het hervormde vennootschapsrecht : reorganisaties”, *AFT* 2019, n° 11, p. 5.

4. Livres. Voy. aussi : D. DESCHRIJVER, *Verenigingen, Stichtingen & Belastingen*, Roeselare, Roularta, 2019, 1249 p.; L. HERVE et I. RICHELLE, *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019, 323 p.; avec des contributions de R. AYDOGDU, “Lois applicables en droit des sociétés et conséquences pratiques”, p. 11; I. RICHELLE, “Assujettissement à l’impôt des sociétés”, p. 73; O. BERTIN, “Les opérations sur le capital : apports, augmentations et réductions de capital : nouveaux aspects de droit des sociétés et conséquences fiscales”, p. 105; M. DE WOLF “Code des sociétés et des associations : de nouveaux développements quant à la ‘primauté’ du droit comptable sur le droit fiscal ?”, p. 117; É. VON FRENCKELL, G. GALÉA et M. DURANT, “Le nouveau CSA et la fiscalité des restructurations”, p. 135; L. HERVE, “Nouveau CSA et aspects de planification patrimoniale nationale”, p. 165; S. GARROY et X. GÉRARD, “Les ASBL sous l’empire du code des sociétés et des associations : aspects fiscaux”, p. 219; et S. VAN CROMBRUGGE, *De aanpassing van het vennootschapsbelastingrecht aan het nieuwe vennootschapsrecht*, Roeselare, Roularta, 2019, 225 p.

5. Thèses de doctorat. Voy. L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemonetiseerde economie. Een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, Bruxelles, Larcier, 2018, 827 p. (compte rendu par S. VAN CROMBRUGGE dans *Fisco*. 2019, n° 1603, p. 12); A. NOLLET, *De l’abus fiscal’ ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l’établissement de l’impôt*, Bruxelles, Larcier, 2019, 766 p.

§ 3. Convention de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales

6. Doctrine. Voy. R. ERGEC, “Le contentieux fiscal et les exigences de procédure : les enseignements de la Convention européenne des droits de l’homme”, *RGCF* 2019, p. 343.

§ 4. Constitution

7. Cour constitutionnelle. Voy. l’arrêt n° 26/2019 du 14 février 2019 relatif à la réduction du précompte immobilier en raison d’improductivité (telle qu’applicable en Région flamande) et, plus précisément, à la condition selon laquelle l’immeuble doit être resté totalement inoccupé et improductif de revenus pendant 90 jours au moins dans le courant de l’année; le régime n’est pas discriminatoire si le délai de 90 jours est interprété en ce sens “qu’il doit toujours

être question de jours entiers d’improductivité”; et l’arrêt n° 125/2019 du 26 septembre 2019 relatif à la cotisation distincte sur commissions secrètes (voy. S. CHATZIGIANNIS, “Cotisation sur commissions secrètes : le point sur la position de la Cour constitutionnelle”, *Idefisc*, n° 108, décembre 2019; voy. *infra*, n° 103); l’arrêt n° 138/2019 du 17 octobre 2019 relatif à l’annulation de la taxe sur les comptes-titres mais en maintenant les effets des dispositions annulées pour les périodes de référence se terminant avant le 30 septembre 2019 ou à cette date (voy. *Fisco*. 2019, n° 1629, p. 3).

§ 5. Choix de la voie la moins imposée

8. Jurisprudence. La question principale devant la Cour d’appel de Gand (1er octobre 2019, n° 2018/AR/925) consistait à savoir si la réduction de capital par laquelle une société anonyme s’était placée en dehors du champ d’application de l’article 18, al. 1er, 2°, CIR92, et avait bénéficié d’un avantage fiscal (la non-exigibilité du précompte mobilier), était en contradiction avec les objectifs d’une disposition fiscale clairement identifiée (voy. S. VAN CROMBRUGGE, “Cour d’appel de Gand : une réduction de capital n’est pas un abus fiscal”, *Fisco*. 2019, n° 1628, p. 8). Aux yeux de l’Administration, sont seuls susceptibles d’être exonérés les remboursements de capital libéré qui, économiquement parlant, ne proviennent pas de bénéfices réalisés. À cet égard, la notion de capital doit s’interpréter sur base des dispositions du droit des sociétés et non sur base de la réalité économique, selon la Cour. En d’autres termes, c’est avec l’autorisation du législateur que le contribuable s’est placé en dehors du champ d’application de l’article 18, al. 1er, 2°, CIR92. L’Administration ajoutait des conditions à la loi en n’admettant comme remboursements exonérés que ceux qui ne sont pas compensés par des bénéfices réservés. Aucun élément n’indique qu’il y aurait lieu de procéder à une analyse économique préalablement à l’application de l’article 18, al. 1er, 2°, CIR92. La loi du 25 décembre 2017 “portant réforme de l’impôt des sociétés” a instauré pour les opérations décidées à partir du 1er janvier 2018 une imputation au prorata de la réduction de capital sur les réserves (voy. S. VAN CROMBRUGGE, *De aanpassing van het vennootschapsbelastingrecht aan het nieuwe vennootschapsrecht*, Roulars, Roularta, 2019, p. 89). Les travaux parlementaires indiquent clairement qu’un remboursement de capital par le biais d’une réduction de capital opérée conformément au droit des sociétés antérieurement au 1er janvier 2018 pouvait être imputée intégralement sur le capital fiscalement libéré. L’annotateur dit que rien n’empêche un contribuable de choisir la voie la moins imposée.

En vertu de l'article 18, al. 1er, 2°, CIR92, tel qu'il était applicable à l'époque, un contribuable pouvait choisir, lorsqu'il disposait de réserves, d'imputer intégralement le remboursement de capital sur le capital fiscalement libéré, de manière à pouvoir effectuer un remboursement de capital exonéré d'impôt. Si ce choix était ainsi prévu légalement et admis à cette époque, l'Administration peut difficilement soutenir que l'application de ce choix constituait un abus (voy. aussi D. DESCHRIJVER, "Standpunt : gevolgen in de personen- en de vennootschapsbelasting van een onregelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal", *TRV* 2008, p. 17).

§ 6. Principes généraux de bonne administration

9. Cour de cassation. Dans un arrêt du 28 février 2019 (n° F.17.0057.F; concl. A. HENKES), la Cour de cassation a décidé que si l'article 356 du Code des impôts sur les revenus de 1992 n'est pas applicable car aucune décision sur le recours administratif visé aux articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire n'a été prise, il ne résulte pas de l'absence de décision administrative dans le délai de six ou neuf mois, comme le prévoit l'article 1385*undecies* précité, que le délai raisonnable a été dépassé et que, par conséquent, les principes de bonne administration ont été méconnus.

§ 7. Évolution de l'impôt des sociétés

10. Finances publiques. La Banque nationale de Belgique a constaté que les versements anticipés des sociétés ont en effet grimpé en 2017 et en 2018 à la suite du relèvement sensible du taux de base de la majoration d'impôt appliquée en cas de versements anticipés insuffisants, lequel a été porté à 6,75 % à compter de l'année de revenus 2018. Dans ce contexte, il était rationnel pour les entreprises d'effectuer des versements anticipés plus importants, d'autant que celles qui ne disposaient pas de liquidités suffisantes ont pu, grâce à l'environnement de taux bas, profiter de conditions très avantageuses pour les financer. Ce surcroît de recettes en 2017 et en 2018 n'était que temporaire, puisque la perception résiduelle de l'impôt des sociétés réalisée par voie de rôles - à savoir, l'établissement de l'impôt pour un exercice d'imposition déterminé, ouvrant la voie à son recouvrement - a diminué par la suite. La baisse de 0,5 point de pourcentage des recettes de l'impôt des sociétés en 2019 est presque entièrement imputable au recul des enrôlements (*Rapport annuel 2019*, Bruxelles, 2020, p. 185).

11. Doctrine. Un auteur a exprimé sa préoccupation (T. AFSCHRIFT, "Ne jamais faire confiance aux promesses politiques", *Idefisc* n° 109, décembre 2019) : "Chacun connaît la véracité de ce qui est exprimé dans ce titre. Mais l'on vient de constater que, même lorsque les promesses sont concrétisées en lois, il ne faut pas y faire confiance non plus. La réforme, très malencontreuse, de l'impôt des sociétés était déjà simplement 'neutre', ce qui signifie que les diminutions de taux s'accompagnaient d'augmentations de base imposable ou de mesures fiscales entraînant des impôts supplémentaires. Mais en outre, les réductions d'impôts étaient échelonnées dans le temps, ce qui fut concrétisé dans la loi. Mais aujourd'hui, des voix, dont certaines exprimées dans une note d'un ex-informateur pour la formation d'un gouvernement, envisagent de reporter les baisses d'impôts, en tout cas pour les grandes entreprises. Si cela devait se concrétiser - et c'est loin d'être exclu - les entreprises seraient doublement victimes. D'une part, les mesures initiales ne prévoyaient aucune réduction globale de la charge fiscale pour elles, malgré l'apparente réduction des taux, tandis que d'autre part, ces taux ne diminueraient finalement pas, ou beaucoup plus tard que prévu, ce qui conduit en réalité à une nouvelle augmentation d'impôt, qui était déjà particulièrement lourd. Les promesses, même concrétisées en lois, n'engagent décidément que ceux qui les écoutent...".

12. Loi du 23 mars 2019. Cette loi "introduisant le Code des sociétés et des associations" ("CSA"; *MB* 4 avril 2019) contient des modifications fondamentales à des concepts et notions traditionnellement utilisés en droit des sociétés. Sachant que le droit fiscal suit le droit commun pour autant qu'il n'y déroge pas, cette réforme du droit des sociétés a nécessité un examen de son impact sur le droit fiscal (voy. L. DE BROE et M. PEETERS, "Le 'siège réel' évacué au profit du 'siège statutaire'", *Fisco*. 2019, n° 1607, p. 1). Comme il fut constaté que cette réforme pouvait avoir des conséquences considérables sur le plan fiscal pour les sociétés et les associations, le gouvernement rédigea un projet de loi séparé afin d'adapter les différents codes fiscaux fédéraux au nouveau droit des sociétés (*Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 3367/005). L'objectif principal de cette adaptation était de garantir la neutralité du nouveau CSA sur le plan fiscal. Ce qui signifie que le *statu quo* devait être maintenu par rapport au traitement fiscal de la société ou de l'association, ou de l'opération dans laquelle celle-ci est impliquée, tel que ce traitement existait avant l'instauration du CSA. Au cours de la première lecture du projet de CSA, le ministre de la Justice en subordonna le vote définitif au traitement et à l'approbation du projet de loi en matière fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 1339/011, p. 54). Ce projet de loi adaptant certaines dispositions

fiscales fédérales au nouveau CSA a été approuvé le 28 février 2019, et est devenu la loi du 23 mars 2019.

13. Doctrine. Cf. L. DE BROE, “De Global Anti-Base Erosion Proposal (‘GloBE’). Pijler 2 van de OESO doet fundamentele twijfels rijzen over de verenigbaarheid met het EU-recht”, *AFT* 2019, n° 12, p. 7.

§ 8. Déclarations d'impôt

14. Général. La formule de déclaration qui doit être utilisée à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019 a été publiée au *Moniteur belge* du 14 juin 2019 (en annexe de l'AR du 26 mai 2019). La formule a subi plusieurs modifications qui sont pour la majeure partie imputables à la première phase de la réforme de l'impôt des sociétés, qui est en effet applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 (voy. *Fisco*. 2019, n° 1616, p. 13; voy. aussi C. BUYSSE, “Première phase de la réforme de l'I.Soc. et déclaration ex. d'imp. 2019”, *Fisco*. 2019, n° 1619, p. 3).

Dans une affaire qui a été soumise au Service des Décisions Anticipées, ce dernier a jugé que le solde d'ouverture budgétaire présenté par une association, tel qu'il résulte de l'application des articles 194ter/1 jo. 220 et 179/1 CIR92, n'entraînerait pas de base imposable en matière d'impôt sur les sociétés et pourrait servir de base à la déclaration en matière d'impôt sur les sociétés (décision n° 2018.1189 du 15 janvier 2019).

II. Constitution et apports

15. Promesse réciproque de vente et d'achat. Une plus-value de cessation n'est imposable qu'au moment où la créance du cédant est certaine et liquide (Cass., 21 décembre 2017, *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, 291, n° 15, Cass., 19 juin 2008, *FJF* n° 09/39). C'est ce que la Cour d'appel de Gand a rappelé et appliqué, dans un arrêt du 13 novembre 2018 (n° 2017/AR/1979, www.monkey.be, *Cour. Fisc.* 2018 (reflet), n° 19-20, p. 1223, *FJF* n° 19/61), à un contrat de promesse d'achat et de vente réciproque d'un immeuble commercial. Le contribuable, qui exploitait un kiosque à journaux, a arrêté ses activités et cédé le fonds de commerce à un couple le 1er mai 2010. À cette occasion, les parties ont également conclu une convention de promesse d'achat et de vente réciproque de l'immeuble d'une durée de cinq ans (du 1er mai 2010 au 1er mai 2015). Pendant cette période, les acquéreurs du fonds pouvaient occuper l'immeuble moyennant le paiement d'une indemnité (venant en réduction du prix de vente en cas de levée de l'option). Le contrat prévoyait expressément,

par dérogation au droit commun, que la vente interviendrait uniquement au moment de la signature de l'acte notarié et que ce n'est qu'à ce moment que le candidat acquéreur disposerait de la pleine propriété de l'immeuble. L'acte est signé en avril 2015. Le fisc impose néanmoins le contribuable sur une plus-value de cessation en 2010 réalisée, selon lui, lors de la conclusion de la promesse de vente et d'achat réciproque. La Cour d'appel considère qu'au moment de la signature de la promesse d'achat et de vente, il n'y a pas de créance certaine dans le chef du contribuable : à ce moment, aucune cession de l'immeuble commercial n'est intervenue car tant le vendeur que les candidats acquéreurs ont la liberté de ne pas lever l'option; il n'y a donc aucune certitude quant à la cession de l'immeuble. Cette certitude n'est acquise que lors de la passation de l'acte authentique. La Cour rappelle qu'il convient de ne pas confondre le cas d'espèce avec un compromis de vente ou un achat-vente à terme.

16. Doctrine. Commentaires de l'arrêt de la Cour de cassation du 21 décembre 2017 commenté dans *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, p. 291, n° 15 : H. VANDEBERGH, “Over vastgestelde en behaalde meerwaarden”, *TFR* 2019, p. 203; P. WOUTERS, “Stopzettingsmeerwaarden : Hof van Cassatie bevestigt zijn eerdere standpunten”, *TFR* 2018, p. 735.

III. Contribuables

17. Législation. La loi du 30 juillet 2018 (*MB* 10 août 2018) a introduit la notion de “groupe de sociétés” à l'article 2, § 1er, 5°/1 du CIR92. La loi du 17 mars 2019 y a apporté une adaptation technique à la suite de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations. Le “groupe de sociétés” est défini comme “l'ensemble des sociétés qui sont liées au sens de l'article 1:20 du Code des sociétés et des associations”.

La loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations (*MB* du 10 mai 2019) a modifié les définitions de sociétés, sociétés résidentes et sociétés étrangères. Il a également complété l'article 2 par un 5°ter qui définit le terme “établissement”. Le Code des sociétés et des associations retient désormais le critère du siège statutaire. En droit fiscal, la règle du siège réel est maintenue.

Voy. L. BROSENS, W. VANDE VELDE et V. VAN ESSEL, “Inwerkingtreding van het nieuwe vennootschapsrecht is een kluwen”, *AFT(I)* 2019, n° 29, p. 3; L. BROSENS, M. DHAENE et W. VANDE VELDE, “WIB aangepast aan nieuw vennootschapsrecht”, *AFT(I)* 2019, n° 43, p. 3; L. DE BROE et M. PEETERS,

“Le ‘siège réel’ évacué au profit du ‘siège statutaire’”, *Fisco*. 2019, n° 1607, p. 1; L. DE BROE et M. PEETERS, “De fiscaalrechtelijke gevolgen van de invoering van het nieuwe wetboek van vennootschappen en verenigingen”, *Fiscaal Praktijkboek 2019-2020 Directe Belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2019, p. 477; G. DELFOSSE et I. PANIS, “Aspects fiscaux du nouveau Code des sociétés et des associations”, *RGFCP* 2019, n° 6, p. 18; R. GHYSELS, “Loi adaptant la fiscalité du nouveau CSA”, *Act. Compt.* 2019, n° 11, 3 juin 2019, p. 5; F. HENNEAUX, “Les conséquences en droit fiscal de la réforme du droit des sociétés et des associations”, *Recyclage de droit fiscal*, ULB, 2019; G. MAHAUX, O. RIGA et L. CASSART, “Aperçu des impacts de la réforme du Code des Sociétés et des Associations en droit fiscal des sociétés”, *Act.fisc.* 2019, n° 23, p. 1; I. RICHELLE, “L’assujettissement à l’impôt des sociétés” dans *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Tax Institute, Larcier, 2019; R. THONET et V. BEUNIER, “Les impacts fiscaux de la réforme du Code des Sociétés et des Associations”, *Tax Audit & Acc.* 2019, n° 65, p. 23; et S. VAN CROMBRUGGE, “Effets surprenants de la théorie du siège statutaire en droit comptable”, *Bilan* 2019, n° 807, p. 4.

18. Jurisprudence. Dans la foulée de l’arrêt Belgacom en 2017, le tribunal correctionnel de Flandre occidentale, div. Courtrai (19 juin 2019, n° 09K020722, www.monkey.be) a rendu une décision intéressante à propos de la résidence fiscale d’une société constituée à Hong-Kong. L’administrateur, résident belge, était poursuivi pour des faits de blanchiment et absence de déclaration à l’impôt des sociétés et à l’impôt des personnes physiques. Selon le tribunal, comme l’administrateur belge séjournait régulièrement à l’étranger et que les prestations qu’il effectuait en qualité de représentant de la société étaient situées en grande partie à l’étranger, il est plausible que les décisions aient été prises et que les actes de gestion de la société aient été accomplis à l’étranger, là où l’administrateur se trouvait temporairement pour la réalisation de ses activités professionnelles. Le fait qu’il ne puisse pas déterminer un endroit réel de direction de la société à l’étranger ne suffit pas pour conclure avec certitude que le lieu de direction se serait situé en Belgique. Il disposait d’un bureau à son domicile, où des données sur des supports numériques en rapport avec la société ont été découvertes. Par contre, aucun document relatif à la comptabilité de celle-ci n’y a été retrouvé ni aucun autre document matériel susceptible d’indiquer que la société était gérée depuis cette adresse (contrairement à d’autres sociétés). Pour le tribunal, il n’est pas exclu que l’administrateur consacrait principalement son temps à sa famille lorsqu’il était chez lui et qu’il organisait ses activités commerciales pour la société S. E. Ltd lors de ses séjours réguliers à l’étran-

ger. Sur base de la présomption d’innocence, le tribunal correctionnel conclut que la prévention n’est pas établie compte tenu du doute quant à la culpabilité du prévenu pour les faits mis à sa charge.

La 11e chambre correctionnelle de la Cour d’appel de Bruxelles a, elle aussi, été amenée à examiner si une société avait bien son siège réel au Liechtenstein (lieu où elle avait son siège social). Les faits étaient les suivants. Tout d’abord, la question de la résidence fiscale est examinée dans le cadre d’un dossier répressif beaucoup plus large de fraude fiscale, blanchiment et faux, impliquant des dirigeants et sociétés du groupe S, propriétaire de plantations d’hévéas et de palmiers à huile, notamment, en Afrique et en Asie. La société S1 concernée est une filiale du groupe, sous-traitante d’une autre société du groupe (S2), établie à Genève. S1 engageait le personnel destiné à être expatrié pour travailler dans les plantations en vertu d’une convention de sous-traitance conclue en 1989 avec S2, qui elle-même était le cocontractant de la société de plantation. Cette dernière société communiquait ses critères de recrutement à S2, qui les répercutait à S1. Ceci, afin “d’éviter l’application des lois sociales belges” et non d’éviter les impôts belges, selon l’un des prévenus. La société C, localisée en Belgique, assurait, en qualité de “centrale de gestion du groupe”, la gestion administrative et comptable de certaines sociétés du groupe, dont S2. Une convention annuelle était conclue avec les sociétés concernées. Dans son arrêt du 23 octobre 2018 (RG n° 2016/CO/473, *Droit pénal de l’entreprise*, 2019/4, p. 293), la Cour examine un à un les éléments pertinents pour déterminer la localisation du siège réel. Elle constate ainsi que les statuts ont été rédigés au Liechtenstein, que les assemblées sont bien tenues à Vaduz, que les décisions essentielles dans la gestion des intérêts de la société sont prises au Liechtenstein (documents relatifs à la désignation d’un organe de contrôle ou à des démissions de membres du conseil d’administration), que l’organe de révision est situé à Vaduz, que la comptabilité se trouve à Luxembourg et que les contrats de travail entre le personnel destiné à être expatrié et S1 sont signés par un administrateur qui exerce ses activités en Suisse. À cet égard, une employée de la société C rédige des contrats, des lettres de licenciement sur les instructions d’un responsable de S2 ou de sa filiale; les décisions d’engager et la signature des contrats n’ont cependant pas lieu en Belgique. L’employée n’exerce que des tâches administratives et non décisionnelles. Les contrats et lettres portent l’en-tête S1 s.a. Vaduz ou mentionnent l’adresse d’une filiale à Genève. La société dispose d’un compte en banque belge mais les courriers relatifs à ce compte sont adressés au Liechtenstein. Sur cette base, la Cour décide que le siège réel de la société n’est pas situé en Belgique

mais bien au Liechtenstein. Elle considère également que le contrat de sous-traitance n'est pas fictif, mais bien réel, et que l'activité exercée par l'employée de C n'est pas constitutive d'un établissement stable en Belgique (voy. note sous Bruxelles, 23 octobre 2018, "Le lieu du siège réel d'une société et l'(in)applicabilité de l'impôt belge des sociétés", *Dr. pén. entr.* 2019, n° 4, p. 296-298).

Dans un autre cas, par contre, la Cour d'appel de Bruxelles considéra, dans un arrêt du 9 octobre 2019 (n° 2015/AF/123), que la société luxembourgeoise devait être considérée comme un résident fiscal belge car la "direction de fait" s'exerçait en Belgique de même que ses activités effectives et ce, tant sur base de la convention préventive belgo-luxembourgeoise que du droit fiscal international belge. Elle se fonda sur plusieurs éléments relevés et prouvés par l'Administration, tels que : plusieurs documents découverts en Belgique dans les bureaux d'une autre société belge (acte de constitution, contrat de bail des locaux luxembourgeois, contrat de travail...), la comptabilité de 2007 à 2009 s'y est également retrouvée, les bureaux au Luxembourg étaient composés de quelques chaises, d'une table et d'armoires vides, sans matériel de bureau (ni PC, ni téléphone), la société luxembourgeoise ne disposait pas d'agrément auprès du Commissariat aux assurances luxembourgeois, la correspondance entrante au Luxembourg était envoyée en Belgique, toujours à la même adresse postale ou mail, les modifications des statuts étaient effectuées depuis la Belgique, les déplacements au Luxembourg de l'administrateur ne pouvaient être étayés par des éléments matériels.

19. Décisions anticipées. Dans une décision du 28 novembre 2018, le Service des Décisions Anticipées ("SDA") a rendu une décision constatant, sur base d'une série d'éléments de fait, qu'une société dont le siège social se trouve en Belgique constitue en réalité l'établissement belge d'une société résidente étrangère dès lors qu'elle est gérée depuis l'étranger, où se situe son siège de direction effective (n° 2018.0958 du 27 novembre 2018). Les éléments pris en compte sont notamment : la nationalité britannique et le lieu de résidence hors de Belgique des quatre administrateurs; la résidence hors de Belgique (où sont négociés et conclus les contrats) des personnes capables de lier la société, la politique générale de l'entreprise sera également déterminée depuis l'établissement stable dans cet État, les investissements ne seront faits que dans cet État et les décisions y relatives y seront prises, les comptes en banque principaux seront ouverts dans l'État I, aucune activité au nom de la société ne sera exercée en Belgique, aucun revenu ne sera généré en Belgique, etc. Cette décision a été rendue sous l'égide de l'ancien Code des sociétés. La

solution n'aurait pas été différente aujourd'hui car, même si le nouveau Code des sociétés et des associations se fonde sur le lieu du siège statutaire, et non plus sur celui de l'implantation principale, en matière fiscale, la nationalité d'une société reste définie par son siège réel.

Dans la période considérée, le SDA a également été amené à se prononcer sur la résidence d'une société dans le cadre de huit décisions relatives à la réorganisation d'un groupe familial privé non coté constitué au Luxembourg et actif dans la création et la gestion d'organismes de placement collectif. En vue de préparer le passage à la génération suivante et de scinder certains types d'activités, parmi les diverses opérations, il est prévu que les certificats de la fondation néerlandaise (détenant 95 % des actions de la société B, holding faitière du groupe) soient apportés par le fondateur et ses enfants à une nouvelle société luxembourgeoise.

Dans le cadre de l'examen de la substance organisationnelle, le SDA se réfère expressément et en premier lieu à l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 23 novembre 2017 (commenté dans *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, n° 17, p. 292), "qui a interprété la notion de siège réel d'une société holding étrangère". Il retient donc, en sus de ses critères habituels, le lieu où sont prises les décisions stratégiques importantes. Il examine également si, en matière de substance économique, les critères sont rencontrés (n° 2018.0755-0762 du 13 novembre 2018).

20. Restructuration des activités de financement d'un groupe - Règles Controlled Foreign Corporations ("sociétés étrangères contrôlées", ci-après CFC). La résidence de sociétés, localisées respectivement au Luxembourg et en Irlande, auxquelles sont transférées les activités de financement de groupe, est examinée dans l'une des premières décisions, qui a également dû se prononcer sur l'applicabilité éventuelle des dispositions CFC belges ("Controlled Foreign Companies" ou "Sociétés étrangères contrôlées", CFC ou SEC). En l'espèce, les critères de substance organisationnelle et économique seront remplis, de sorte que le lieu de gestion effectif sera bien situé au Luxembourg pour l'une et en Irlande pour l'autre. En outre, les fonctions importantes et les risques générant les revenus respectifs des sociétés X et Y seront bien exercées par X et Y (n° 2018.0928 du 2 novembre 2018).

Dans la période considérée, le SDA a examiné deux autres demandes portant notamment sur l'application de l'article 185/2 du CIR92. Dans les deux cas, le SDA a conclu à l'inexistence de "CFC", c'est-à-dire de sociétés étrangères contrôlées (n° 2018.0231 du 24 avril 2018 et n° 2018.0706 du 2 octobre 2018).

21. Cession d'un établissement belge entre deux non-résidents. Le SDA a vérifié la résidence de deux sociétés étrangères, membres du groupe Z, afin que X, "limited liability partnership" de droit anglais, puisse transférer tous les actifs et passifs de son établissement stable belge à Y, un LLP de droit anglais également, sous le régime de la neutralité fiscale prévu par l'article 231, § 2 du CIR92, lequel requiert, notamment, que le transfert s'effectue entre deux sociétés intra-européennes. Sur base de plusieurs éléments de fait, le SDA constate que X et Y ont bien leur siège de direction effective au Royaume-Uni. La décision précise également que, compte tenu de la liberté opérationnelle et administrative limitée dans le cadre défini par le management au Royaume-Uni, on ne peut pas considérer que l'établissement belge constitue le principal établissement ou le siège de direction effective des partnerships (2019.0029 du 19 mars 2019). (Voy. aussi les décisions anticipées sur le même sujet 2019.0397 et 2019.0155).

Le SDA a rendu une décision favorable à propos de l'utilisation d'une holding en vue d'une introduction en Bourse (n° 2018.0464 du 10 juillet 2018). Dans le cadre de l'introduction en Bourse, le SDA examine si la nouvelle société X est bien résidente belge.

Les actions de la société Y seront apportées à la nouvelle société X. Dans ce cadre, les fonctions les plus importantes de cadres supérieurs ("C-suite functions") seront apportées à X, en l'espèce le CEO et le CFO du groupe, et dans la mesure du possible également les fonctions correspondantes telles que *legal, compliance, M&A, finance, IT*, etc. Outre les aspects organisationnels (tenue des AG, et des réunions du CA, comptes bancaires, formalités juridiques, fiscales et comptables...), la substance économique sera également présente compte tenu des fonctions qui seront centralisées chez X et qui lui permettront de supporter ses objectifs économiques et/ou financiers. Elle mettra également en place une organisation adaptée, du personnel qualifié et un processus de décision adéquat afin de mener à bien ses activités.

22. Entités transparentes - Les constructions juridiques - Taxe Caïman - Législation.

i. Entités établies dans l'EEE. L'article 2, § 1er, 13°, alinéa 2 du CIR92 prévoit que, à l'exception des cas déterminés par le Roi, les formes juridiques établies dans une juridiction de l'EEE ne constituent pas des constructions juridiques. L'arrêté royal du 21 novembre 2018 (MB 3 décembre 2018) a modifié l'arrêté royal du 18 décembre 2015 (MB 29 décembre 2015) déterminant les entités établies dans l'EEE et ayant la qualification de construction juridique, de telle sorte que sont désormais visés (i) les orga-

nismes de placement collectif alternatifs privés dont les parts sont détenues par des personnes liées entre elles, (ii) les sociétés qui ne sont pas considérées comme transparentes en droit fiscal belge mais qui sont considérées comme fiscalement transparentes par l'État ou la juridiction dans laquelle elles sont établies (c'est-à-dire les entités hybrides) et (iii) les entités, disposant de la personnalité juridique, qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, soit ne sont pas soumises à l'impôt sur les revenus, soit y sont soumises à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 1 % du revenu imposable de cette entité déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants (entrée en vigueur le 1er janvier 2018).

ii. Entités établies en dehors de l'EEE. En ce qui concerne les formes juridiques établies dans une juridiction en dehors de l'EEE, l'article 2, § 1er, 13°, alinéa 3 du CIR92 prévoit que le Roi détermine, d'une manière non limitative (et donc, indicative), les formes juridiques présumées constituer des constructions juridiques. L'arrêté royal du 6 mai 2019 (MB 16 mai 2019) étend le champ d'application de l'arrêté royal du 23 août 2015 (MB 28 août 2015) (i) aux organismes de placement collectif publics ou institutionnels et aux organismes de placement collectif alternatifs publics, institutionnels ou privés dont les parts sont détenues par des personnes liées entre elles ainsi que (ii) aux entités hybrides qui sont dès lors présumées constituer des constructions juridiques. Ces présomptions ont pour conséquence un renversement de la charge de la preuve. Il incombe dès lors au contribuable de démontrer, le cas échéant, que les entités en cause ne constituent pas une construction juridique (entrée en vigueur le 1er janvier 2019).

23. Doctrine. Voy. V. DE BRAUWERE et C. WILS, "Taxe Caïman : Le Crocodile aux dents longues - Suite", *RGFCP* 2019, n° 2, p. 34; K. DEFERM, "Uitkeringen ex-kaaimanstructuren dubbel belast ?", *AFT(I)* 2019, n° 29, p. 9; P. DELACROIX, "La 'Taxe Caïman' : l'extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l'UE ?", *TBF/RFP* 2019, n° 10, p. 37; E. DE LEEUW et G. GOYVAERTS, "Taxe Caïman. Champ d'application" in *Tiberghien. Manuel de droit fiscal 2018-2019*; G. GOYVAERTS et C. COUDRON, "De kaaimantaks als de yin en yang van de Belgische fiscaliteit. Een kritische commentaar bij de invoering van het nieuwe EER-KB en niet-EER-KB", *TFR* 2019, n° 569, p. 849; K. HELLINCKX, "Taxe Caïman et 'liste non EEE' : la charge de la preuve est durcie", *Fisco*. 2019, n° 1615, p. 9; B. PEETERS et G. VERACHTERT (éds.), *De kaaimantaks : panta rhei*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2019; M. QUAGHEBEUR, "Belgium's Cayman

Tax : An Update and a Word of Caution”, *TNI* 2019, n° 2, p. 155; L. VANNESTE, “De strijd tegen misbruik - Kaaimantaks & DAC 6”, *VIP* 2019, p. 38; C. WILS, “Taxe Caïman - Deux nouveaux arrêtés royaux”, *Act. fisc.* 2019, n° 29, p. 5; X., “Wet met “fiscale en fraudebestrijdende” bepalingen : overzicht”, *AFT(I)* 2019, n° 27, p. 10.

IV. Bénéfices imposables

§ 1. Notion de bénéfice fiscal

24. Primauté du droit comptable. La loi du 17 mars 2019 “adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations” (*MB* du 10 mai 2019) inscrit à l’article 24, al. 3 du CIR92, le principe, dégagé par la jurisprudence, suivant lequel les bénéfices imposables d’une société sont, sauf dérogation expresse du droit fiscal, déterminés conformément à la législation belge relative aux obligations comptables des entreprises.

25. Doctrine. Voy. L. DE BROE et M. PEETERS, “De fiscaalrechtelijke gevolgen van de invoering van het nieuwe wetboek van vennootschappen en verenigingen”, *Fiscaal Praktijkboek 2019-2020 Directe Belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2019, p. 477; M. DE WOLF, “Code des sociétés et des associations : de nouveaux développements quant à la “primauté” du droit comptable sur le droit fiscal ?”, in *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Larcier, 2019; R. GHYSELS, “La triple acception de la notion de valeur d’acquisition dans l’arrêt royal d’exécution du CSA”, *RGFCP* 2019, n° 10, p. 19; et I. VAN DE WOESTEYNE et C. MESKENS, “Rechtzetting vergissing in feite in de jaarrekening schoorvoetend aanvaard”, *TFR* 2019, n° 556, p. 190.

26. Jurisprudence. Mentionnons, dans la période de référence, l’arrêt du Tribunal de l’Union européenne du 14 février 2019 qui a annulé la décision de la Commission du 11 janvier 2016 qui avait considéré que les décisions anticipées rendues en matière de bénéfices excédentaires constituaient un régime d’aide d’État. Le Tribunal considère que les règles belges applicables en la matière ne répondent pas aux conditions permettant la qualification de régime d’aides. Il considère également que la Commission n’établit pas l’existence d’une “ligne systématique de conduite”. La Commission a introduit un recours contre cette décision le 24 avril 2019 (n° C-337/19 P). Voy. J. LEROY, “Excess profit-rulings : wat na het ‘Valentijnsarrest’ ?”, *AFT(I)* 2019, n° 10, p. 9; J. LUTS, “‘Excess profit rulings’ : l’arrêt de la Saint-Valentin”, *Fisco.* 2019, n° 1600, p. 5; J. LUTS, “Excess profit rulings : les conséquences de l’arrêt de la Saint-Valentin”, *Fisco. (I)* 2019, n° 422, p. 1; J. LUTS,

“Excess Profit Rulings : la CE ouvre des procédures d’examen individuelles”, *Fisco.* 2019, n° 1626, p. 8; J. MALHERBE, “Les rulings belges relatifs à l’exonération des bénéfices excédentaires”, *RGCF* 2019, p. 237; et P. VAN ROMPAEY, “Belgische excess profit rulings geen verboden staatssteun ! Einde discussie echter nog niet in zicht ...”, *Int.Fisc.Act.*, 2019, n° 5, p. 8.

27. Cour de cassation - Sociétés d’investissement.

Certaines sociétés d’investissement sont imposées sur une base limitée constituée du montant total des avantages anormaux ou bénévoles et des charges non déductibles au titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts. La Cour de cassation (19 septembre 2019, n° F.17.0119.N, *Fisco.* 2019, n° 1628, p. 11) confirme que l’impôt des sociétés, qui ne constitue pas une dépense professionnelle en vertu de l’article 198, al. 1er, 1° du CIR92, fait bien partie de la base imposable de ces sociétés. À l’instar de la Cour constitutionnelle (20 octobre 2016, n° 135/2016), la Cour de cassation ne s’oppose donc pas, dans ce cas, à un “impôt sur l’impôt” (voy. arrêt *a quo* : Anvers, 13 juin 2017, *RPS-TRV*, 2019, p. 209, n° 110).

28. Parts bénéficiaires converties en actions de capital.

La Cour de cassation (26 avril 2019, n° F.15.0115. N) a rendu un arrêt assez laconique en matière d’acquisition de parts bénéficiaires converties en actions de capital. Ces parts bénéficiaires avaient été valorisées à leur valeur d’acquisition (zéro) et non à leur valeur réelle. Les faits sont les suivants : la société GIMV, la société régionale d’investissements en Flandre, a acquis à titre gratuit les parts bénéficiaires d’une société commanditaire par actions (le “Flanders Language Valley Fund”) à titre de rémunération pour l’apport de know-how dans le cadre de la mise en place de structures d’investissement et à titre de rémunération pour des prestations de services déjà prestés ou à prester. La GIMV les avait comptabilisées pour une valeur de 0, de même que les actions en capital reçues en échange lors de l’introduction en Bourse de la société, au motif que celles-ci n’étaient pas évaluables sur le plan économique.

Dans cette affaire, la Cour d’appel d’Anvers s’était prononcée le 7 octobre 2014 (*cette Chronique* 2015, *RPS-TRV* 2016, p. 361, n° 2) en faveur de l’Administration fiscale car elle considérait qu’il ne s’agissait pas d’une “pure” acquisition mais d’une opération fondamentalement différente car, en l’espèce, la société a reçu des parts bénéficiaires en échange de l’apport en industrie; il s’agit d’un paiement en nature de prestations de services. La conversion des parts bénéficiaires en capital était connue des parties dès le départ. Selon la Cour, la valeur des parts bénéficiaires, converties en actions de capital, constitue

un bénéfice d'exploitation imposable au sens de l'article 24, al. 1er, 1° du CIR92 (et ne concerne pas les règles générales d'évaluation ni d'exigence de l'image fidèle).

La Cour de cassation rejette le pourvoi introduit par la GIMV et décide que le contribuable fait une lecture inexacte de l'arrêt de la Cour d'appel en considérant que l'évaluation à la valeur réelle se substitue à l'évaluation à la valeur d'acquisition. Elle considère, en outre, que les motifs relatifs à la sous-estimation d'actifs pour imposer les parts bénéficiaires sur base de l'article 24, al. 1er, 4° du CIR92, sont surabondants. Ce qui clarifie la base d'imposition dans ce cas (voy. T. WALLYN, M. BASTIAEN et H. DROESBEKE, "Évaluation des actifs et la Cour de cassation : quoi de neuf ?", *Acc. & Fisc.* 2019, n° 37, p. 1).

29. Évaluation asymétrique d'un apport de créance. Dans un arrêt du 26 février 2019 (n° 2018/AR/202), la Cour d'appel de Gand s'est prononcée sur la question de savoir si la conversion en capital d'une créance envers une société en difficulté doit ou peut s'évaluer à sa valeur nominale ou à sa valeur réelle. En l'espèce, l'actionnaire d'une société en difficulté a fait apport à sa filiale d'une créance à sa valeur nominale. La société bénéficiaire procède à une augmentation de capital et remet, en échange de l'apport, des actions sans valeur nominale. La filiale réduit ensuite son capital par apurement des pertes reportées. L'actionnaire avait acté sur la créance des réductions de valeur. Il a donc valorisé les actions reçues en échange de la créance à leur valeur réelle, à savoir leur valeur nominale diminuée des réductions de valeur actées. Lors de l'augmentation de capital, il déduit à titre de frais professionnels une moins-value sur actions. L'Administration refusa la déduction de la moins-value sur actions car elle considérait qu'une évaluation asymétrique de l'apport n'était pas admissible. Selon la Cour d'appel de Gand, qui suit ainsi le tribunal de Bruges (*cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, n° 31, p. 299) ainsi que la Commission des normes comptables, les termes "valeur convenue" ou "valeur conventionnelle" de l'apport, tels que mentionnés aux articles 39 du C.Soc. et 41 de l'AR/C.Soc., ont la même signification. Ils visent la valeur conventionnelle déterminée dans l'acte d'apport et celle-ci est identique pour les deux parties. En d'autres termes, les parties ont le choix de déterminer la valeur de l'apport sur base de la valeur nominale ou de la valeur réelle mais l'évaluation choisie, ainsi que leurs conséquences, s'imposent aux deux parties (voy. S. VAN CROMBRUGGE, "Conversion d'une créance en capital : la Cour d'appel de Gand suit la CNC", *Bilan* 2019, n° 802, p. 4; L. DILLEN, "Omzetting van een niet volledig inbare schuldvoordering in kapitaal", *TFR* 2019, n° 565, p. 657; J. VAN GOMPEL, "De

imperfecte symmetrie : inbreng van schuldvoordering", *TFR* 2020, p. 131).

La Cour d'appel de Gand a rendu une seconde décision (8 janvier 2019, n° 2017/AR/1669) dans le même sens que celle examinée dans notre Chronique précédente (Gand, 22 mai 2018, n° 2017/AR/673, *RPS-TRV* 2019, 294, n° 22; C. CHEVALIER, "Vrijstelling van meerwaarden op aandelen vereist effectieve realisatie van de aandelen", *TFR* 2019, n° 553, p. 31) à propos d'un remboursement de capital, à une société actionnaire, sans annulation des actions (l'actionnaire ayant reçu les actions pour 0 EUR). Le montant reçu est imposable à titre de bénéfice sur base des articles 24 et 183 du CIR92.

30. Notion de décision anticipée. Dans la période examinée, le tribunal de première instance de Bruxelles (21 juin 2019, n° 2017/2452/A, *TaxWin*) a rejeté la rectification de la base imposable opérée par l'ISI en écartant l'application d'une décision anticipée rendue en matière de bénéfices excédentaires qu'elle considérait comme illégale. L'ISI invoquait notamment que la décision n'aurait pas été préalable à l'opération au motif que celle-ci datait du 28 août 2012 et rétroagissait au 1er janvier 2011. À cet égard, le tribunal de première instance précise que, selon les travaux parlementaires, la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt; la décision doit donc précéder la déclaration. En l'espèce, la déclaration ayant été introduite le 28 septembre 2012, la décision était conforme à la loi.

31. Options sur actions. Dans la période examinée, après avoir sursis à statuer dans l'attente que la Cour de justice se prononce dans deux affaires ayant un objet similaire, la Cour d'appel de Mons a rendu un arrêt le 15 mars 2019 (n° 2010/RG/261, *TaxWin*) en matière de comptabilisation d'options sur actions. Se conformant à l'interprétation de la Cour de justice (arrêts du 15 juin 2017, *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, n° 19, p. 293), la Cour a décidé que la société émettrice d'un droit d'option pouvait comptabiliser en produit le prix de la cession de l'option au cours de l'exercice comptable pendant lequel ladite option est levée ou au terme de la durée de validité de celle-ci. Il en résulte que le prix de l'option pouvait être comptabilisé dans un compte de régularisation du passif et le contribuable n'était pas tenu de l'enregistrer comme produit au cours de l'exercice comptable au cours duquel l'option est émise. Pour cet exercice, l'Administration n'était pas en droit d'imposer le prix de l'option au titre de surestimation de passif.

32. Décisions anticipées - Apport à la valeur historique. Une personne physique détient une holding belge A ainsi que des actions dans deux sociétés de

droit sud-coréen, X et Y, détenues également indirectement par la holding. Elle apporte à A les actions qu'elle détient dans X et Y à leur valeur historique, pour éviter les problématiques liées aux plus-values internes. Ces actions sont comptabilisées par A à leur valeur d'acquisition. Le SDA est d'avis que celles-ci ne pourront être considérées comme sous-évaluées (n° 2018.0888 du 5 février 2019).

§ 2. Avantages anormaux ou bénévoles

33. Doctrine. Voy. P. COPPENS, *Le contribuable face aux mesures fiscales anti-abus. Impôts sur les revenus, TVA, droits d'enregistrement et de successions, fiscalité internationale*, Limal, Anthemis, 2018; F. MEES, "Fiscale eindejaarsoptimalisatie voor vennootschappen 2019. Check list en actualiteiten voor practici", *Fiscale wenken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019.

34. Cour de cassation. Par deux arrêts du 24 mai 2019 (n° F.18.0058.N et n° F.16.0053.N), la Cour de cassation a cassé les arrêts de la Cour d'appel d'Anvers des 12 janvier 2016 (n° 2014/AR/1776, www.monkey.be) et 16 janvier 2018 (*cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, p. 294, n° 25) rendus dans le cadre de la problématique des groupes de sociétés qui créent une société de financement en Belgique, nécessitant peu de substance par nature, afin de bénéficier de la déduction pour capital à risque. La Cour d'appel avait donné raison aux sociétés contribuables dans les deux affaires. Pour rappel, les faits étaient les suivants : dans la première affaire (mieux connue sous le nom de "Fortum"), une société finlandaise OYI constitue une société belge ("Fortum Belgique") ayant des activités de holding et de financement intra-groupe. La société finlandaise souhaite acquérir une société russe via sa filiale établie en Suède. Elle accorde un prêt de 3 milliards à Fortum Belgique, qui, à son tour, accorde un prêt d'un montant équivalent à la filiale suédoise d'OYI, Fortum 1 AB. À mesure du transfert des fonds (destinés à l'acquisition de la société cible) directement vers la Russie, une partie de la créance d'OYI est convertie en capital chez Fortum Belgique à concurrence de 2.389.196.655,06 EUR. La société belge déduit 70 millions EUR à titre de déduction pour capital à risque. Dans la seconde affaire, deux sociétés étrangères avaient créé une société belge dotée d'un capital de 350 millions EUR dont l'activité consistait à accorder des crédits, prêts, facilités de paiement ou avances aux sociétés du groupe, mais également à gérer les actifs financiers, accorder des garanties, gérer et participer à des investissements, etc. Dès sa constitution, la société belge accorda un prêt du même montant que son capital à une société de financement néerlandaise, moyennant le paiement

d'intérêts d'un montant de plus de 5 millions EUR. Selon l'Administration, l'insertion de cette société intermédiaire n'était fondée sur aucun motif économique et constituait une construction purement artificielle (en raison de sa substance limitée) visant la déduction des intérêts notionnels et donc l'évitement des impôts. L'Administration considérait que le montant des intérêts constituait un avantage anormal ou bénévole et que, par conséquent, en application de l'article 207, al. 2 du CIR92, aucune déduction ne pouvait s'imputer sur ce montant (partie du résultat provenant d'un avantage anormal ou bénévole), le montant de l'avantage consistant en une base imposable minimale. Dans les deux affaires, la Cour d'appel avait rejeté la position de l'Administration sur base du même raisonnement (voy. *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, p. 294, n° 25). Elle considérait que la jurisprudence de la Cour de cassation invoquée par l'Administration fiscale en matière de sociétés déficitaires ne pouvait être appliquée telle quelle aux articles 79 et 207, al. 2 ancien du CIR92, car cette jurisprudence visait plus spécifiquement les transferts d'une société bénéficiaire à une société déficitaire afin de lui permettre de compenser ce bénéfice avec ses pertes antérieures; ce qui n'était pas le cas dans les deux affaires. La Cour d'appel avait constaté que la Cour de cassation renvoyait à la *ratio legis* de l'article 79 du CIR92, à savoir la lutte contre l'évasion fiscale, qui consistait à transférer, dans des conditions anormales, des activités bénéficiaires à des entreprises déficitaires qui, grâce à leurs pertes, pouvaient neutraliser les activités bénéficiaires transférées. Pour la Cour d'appel, cette *ratio legis* différait largement de la raison pour laquelle la déduction pour capital à risque avait été introduite (à savoir réduire la discrimination fiscale existant entre les fonds propres et les fonds empruntés). Elle avait donc conclu que la notion d'avantage anormal ou bénévole devait, dans le cadre de la déduction pour capital à risque, être interprétée de manière restrictive.

Par deux arrêts du 24 mai 2019, la Cour de cassation tranche, au contraire, en faveur de l'interprétation large de la notion d'avantage anormal ou bénévole. La Cour considère que la volonté du législateur, lorsqu'il a introduit l'article 79 du CIR92, était de mettre fin à l'évasion fiscale, consécutive au transfert de bénéfices d'une entreprise à l'autre, qui, grâce à ses pertes antérieures, pouvait les compenser. Pour la Cour, la notion d'"avantages anormaux ou bénévoles" a une portée plus large que les seuls avantages qui résultent d'opérations sans contrepartie ou moyennant une contrepartie ne correspondant pas aux conditions normales de marché; elle inclut également les avantages qui ont été obtenus dans des circonstances anormales dans le cadre d'opérations qui ne peuvent être justifiées par des objectifs éco-

nomiques mais uniquement par des objectifs fiscaux. L'article 207, al. 2, renvoie aux avantages anormaux et bénévoles visés à l'article 79 du CIR92; cette notion doit donc être comprise dans le sens, large, indiqué par la Cour et ce, pour toutes les déductions visées par cette disposition, y compris la déduction pour capital à risque. Selon la Cour, cette interprétation de la notion d'avantage anormal ou bénévole n'est pas contraire à la *ratio legis* de la déduction pour capital à risque, dont l'objet est d'atténuer la discrimination fiscale existant entre le capital à risque et les capitaux empruntés auprès des tiers. Au contraire, cette interprétation permet de modérer l'usage impropre de celle-ci. La Cour condamne donc l'interprétation restrictive de la Cour d'appel d'Anvers dans le cadre de la déduction pour capital à risque.

Le 17 mars 2020, la Cour d'appel d'Anvers a rendu un second arrêt dans l'affaire "ICL" relatif à un autre exercice, où elle conclut à l'absence d'avantages anormaux ou bénévoles après avoir apprécié les faits conformément à l'interprétation large de la Cour de cassation (Anvers, 17 mars 2020, 2019/AR/994, non encore publié; S. VAN CROMBRUGGE, "DIN et substance économique : les faits, les faits, toujours les faits", *Fisco*. 2019, n° 1651, p. 3).

Voy. B. COOPMAN, "Grijpt het arrest Fortum terug naar de theorie van de economische werkelijkheid?", *TFR* 2020, p. 157; W. HEYVAERT, "Cassatie beslecht - voorlopig - het debat over abnormale of goedgunstige voordelen en de notionele interestaftrek", *TFR* 2020, p. 151; T. JANSEN, "Geen fiscale aftrekken meer in economisch 'abnormale' omstandigheden, aldus Cassatie", *AFT(I)* 2019, n° 22, p. 1-5; S. VAN CROMBRUGGE, "La déduction des intérêts notionnels requiert une substance économique", *Fisco*. 2019, n° 1617, p. 1; C. BUYSSE, "La déduction des intérêts notionnels requiert une substance économique (bis)", *Fisco*. 2019, n° 1618, p. 11; T. WALLYN et J. VERVOORT, "La notion d'avantages anormaux ou bénévoles de l'article 207 CIR", *Acc.&Fisc.* 2019, n° 28, p. 1-6.

Dans le même sens que son arrêt du 10 mars 2016 (n° F.14.0082.N, *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2019, p. 295, n° 25), la Cour de cassation a rendu un nouvel arrêt, le 23 novembre 2018 (n° F.18.0016.N), confirmant la position suivant laquelle, sur base de l'article 207 du CIR92, l'avantage anormal ou bénévole reçu, qui ne peut compenser aucune perte, constitue une base imposable minimale, quel que soit le résultat de la période imposable.

35. Absence de refacturation de frais entre sociétés liées. Dans le cadre d'un contrat de mise à disposition d'entrepôts, le tribunal de première instance d'Anvers (3 mai 2019, n° 17/5255/A, www.monkey.be).

be) a considéré qu'il n'y avait pas d'avantage anormal ou bénévole octroyé par la société bailleuse (filiale du preneur) lorsqu'elle ne refacture que le loyer, conforme au marché, et non différents frais dont il fut convenu oralement, par dérogation au contrat de bail écrit et signé par une seule partie, qu'ils ne seraient pas réclamés. L'accord verbal fut confirmé par écrit par le bailleur et exécuté par les parties. Aucun appel n'a été interjeté contre ce jugement (voy. "L'absence de refacturation de frais doit-elle être considérée comme l'octroi d'un avantage anormal permettant au fisc d'imposer le montant de l'avantage accordé dans le chef de la société bénéficiaire (application de l'article 207, al. 2, du CIR) ?", *Cour. Fisc.* 19/10, p. 389).

36. Faux frais de transport. Dans une affaire où une société belge, qui achète des piscines à un fabricant français et les installe chez ses clients belges, paie des frais de transport à une société sœur luxembourgeoise, la Cour d'appel de Liège (23 septembre 2019, 2017/RG/1012, *TaxWin*) a qualifié ces frais d'avantages anormaux et bénévoles. En effet, sur base de renseignements demandés auprès des clients de la société contribuable et du *modus operandi* du fabricant français avec d'autres opérateurs belges, l'Administration a pu établir que les piscines étaient livrées par le fournisseur français.

Par un arrêt du 6 septembre 2019 (n° 2018/RG/317, www.monkey.be), dans une affaire où un couple a concédé à une société belge liée un contrat de superficie pour une durée de quinze ans sur une parcelle de terrain et qui a ensuite fait apport de la parcelle à une société luxembourgeoise, la Cour d'appel de Liège a considéré que la société belge, superficière, a accordé un avantage anormal et bénévole à la société luxembourgeoise en renonçant contractuellement à toute indemnité pour les constructions érigées (voy. *Cour. Fisc.* 19/639, note C. PIRENNE).

37. Cession de droits de propriété intellectuelle. Dans le litige opposant la société belge Unilin, dont l'administrateur et deux employés ont mis au point le système Uniclic, connu sous le nom de la marque "Quick-Step", la Cour d'appel de Gand a considéré que l'Administration fiscale n'apportait pas la preuve que la cession des droits sur la technologie Uniclic était simulée. L'Administration ne pouvait donc ajouter à la base imposable de la société belge les redevances non perçues par celle-ci à titre d'avantages anormaux ou bénévoles (Gand, 1er octobre 2019, n° 2016/AR/455, *TaxWin*; cf. J. SOETAERT, "Unilin gagne son bras de fer avec le fisc", *TaxWin* 29 novembre 2019). Les faits étaient les suivants : le système a été inventé en Belgique par l'administrateur et deux employés de la contribuable. Cependant, c'est une société néerlandaise, U Beheer BV, qui a demandé et

obtenu les brevets de base pour cette technologie en Belgique et en Europe. En 1998, la société néerlandaise et la société belge ont conclu un contrat de licence par lequel la société néerlandaise autorise Unilin à exploiter le brevet moyennant le paiement d'une redevance. Cette convention comporte également une clause aux termes de laquelle Unilin reconnaît qu'U Beheer BV est propriétaire des droits de propriété intellectuelle relative à l'invention, qu'elle n'entamera aucune réclamation et renonce à tous ses droits et actions à cet égard. Elle déclare également avoir été indemnisée de manière satisfaisante pour sa contribution au développement de la technologie compte tenu des conditions d'exploitation favorables conclues dans la convention. En 2001, U Beheer BV cède la propriété économique des brevets à une société irlandaise pour un montant de 6.721.734 NLG. Cette société transférera son siège social au Luxembourg en 2007. Un contrat de licence est également conclu entre la société irlandaise et Unilin. Ce contrat ne prévoit pas le paiement d'une redevance mais la société irlandaise pourra, en contrepartie, faire valoir directement ses droits sur toutes les améliorations faites au système par la société belge. La société irlandaise (FIL) concède une licence d'utilisation des brevets belges et étrangers à trois autres sociétés. L'Administration fiscale était cependant d'avis que la cession implicite des droits sur la propriété intellectuelle à la société néerlandaise était simulée et, sur base de l'article 26 CIR92, ajoute à la base imposable d'Unilin les redevances perçues par la société irlandaise FIL. La Cour, comme le premier juge, considère, au contraire, que la cession n'est pas simulée sur base de plusieurs éléments de fait, notamment que les personnes physiques, inventeurs de la technique, ont cédé leurs droits à la société néerlandaise par divers actes; que les brevets ont été demandés et obtenus par U Beheer BV; qu'elle s'est comportée comme le propriétaire des droits sur cette invention; qu'elle a concédé des licences, perçu des royalties et cédé la propriété économique des brevets à FIL en 2001 après s'être acquittée des impôts hollandais sur cette propriété. Et ce, sans que ni les personnes physiques, ni Unilin, n'émettent la moindre contestation. La Cour fait également observer qu'il est un fait que les droits ont été cédés à U Beheer BV et qu'Unilin y a expressément renoncé par la convention du 8 janvier 1998.

38. Preuve de l'intérêt du groupe. La Cour d'appel de Gand s'est prononcée le 9 avril 2019 (n° 2018/AR/21, www.monkey.be) sur la preuve de l'intérêt du groupe, qui peut être invoqué lorsqu'une société mère accorde certains avantages en vue d'aider une société liée en perte ou en difficulté. Les faits sont les suivants : la société, actionnaire majoritaire de la société contribuable, a une créance à l'égard de sa filiale sur laquelle elle ne réclame pas d'intérêts et

lui donne en location des bureaux moyennant un loyer largement inférieur à celui réclamé auparavant. L'Administration fiscale considère que l'actionnaire a accordé des avantages anormaux ou bénévoles à sa filiale et refuse la déduction des pertes en conséquence. La Cour d'appel de Gand précise que l'Administration a, en principe, la charge de la preuve de l'existence d'un avantage anormal ou bénévole; cependant, il appartient au contribuable d'établir l'intérêt spécifique de la société mère à accorder un tel avantage à sa filiale et non à l'État belge d'établir l'absence d'un tel intérêt. Il n'est, en effet, pas anormal pour une société mère de protéger une société liée des difficultés financières qui pourraient nuire à son propre crédit commercial et à sa réputation.

La contribuable se borne à invoquer qu'elle n'aurait pu survivre sans les avantages accordés par sa société mère. La Cour conclut cependant que la filiale n'apporte pas la preuve de cet intérêt spécifique du groupe dès lors que cet intérêt ne peut être déduit uniquement du fait que la société subit des pertes comptables et fiscales et qu'aucun élément n'indique que les avantages accordés auraient eu comme but d'assurer le bon fonctionnement ou la pérennité de la filiale, de maintenir l'emploi ou de sauvegarder la crédibilité du groupe. Au contraire, la Cour constate que, malgré la réduction de l'actif net à moins de la moitié du capital social, l'assemblée générale du contribuable a décidé que la continuité de l'entreprise n'était pas menacée, que la société pouvait faire face à toutes ses échéances de paiement et que le cash-flow était positif (voy. S. VAN CROMBRUGGE, "Aide financière à des filiales en difficulté", *Fisco*, 2019, n° 1628, p. 12).

39. Prix de transfert. Une décision a été rendue le 5 mars 2019 par la Cour d'appel d'Anvers (n° 2017/AR/1640, *TaxWin*, *FJF* 2019/9, p. 314) en matière de prix de transfert. L'Administration a tenté de faire échec à la répartition du bénéfice effectuée par un constructeur automobile entre des sociétés belge et allemande du groupe. L'Administration avait fondé sa demande sur l'article 185, § 2, al. 1er du CIR92 (avant modification par la loi du 17 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses). La Cour précisa, à cette occasion et pour les exercices applicables au litige, qu'en l'absence de décision anticipée, aucun ajustement unilatéral du prix de transfert ne peut être établi sur cette base mais uniquement sur base de l'article 26 du CIR92. Concernant l'article 26 du CIR92, la Cour indique que le prix d'une transaction se détermine selon les fonctions et risques assumés par les parties à cette transaction. Elle précise qu'il n'existe pas de règles fixes à cet égard; que les directives de l'OCDE ne sont que des recommandations. La Cour conclut que l'Administration ne satisfaisait

pas à la charge de la preuve qui lui incombe : elle n'établit pas que la méthode utilisée n'est pas conforme au marché et n'était pas suffisamment la méthode de prix de transfert qu'elle préconise d'appliquer; elle se fonde également sur des études non vérifiables.

40. Décisions anticipées - L'Autorité fédérale n'est pas une entreprise. L'Autorité fédérale apporte des immeubles à une société X érigée par Y, la Communauté française et la Régie des bâtiments. En contrepartie, elle reçoit une action avec une certaine valeur (valeur de x euros). Cet apport en nature rémunéré par une seule action ne constitue pas un avantage anormal ou bénévole pour la société X car l'Autorité fédérale ne peut pas être qualifiée d'«entreprise» au sens des articles 26, 79 et 207 du CIR92 (n° 2019.0418 du 25 juin 2019).

41. Pas d'avantage anormal ou bénévole en cas d'apport à une filiale à 100 %. En raison des exigences du droit français, une société française B apporte les actions d'une filiale française détenue à 100 % (A) à une autre filiale belge détenue à 100 % (C) à la valeur nette comptable (et non à la valeur réelle). Le nombre d'actions à émettre en rémunération de l'apport est, par contre, calculé en tenant compte de la valeur réelle des actions. Le SDA (n° 2019.0726 du 17 septembre 2019) considère que la société apporteuse B n'octroie aucun avantage anormal ou bénévole à la société bénéficiaire car elle ne subit pas d'appauvrissement dans le sens où B est l'unique actionnaire de C et donc, le seul propriétaire de son patrimoine social. Il n'en aurait pas été de même s'il y avait eu un autre actionnaire car, dans ce cas, l'actionnaire apporteur aurait accepté une dilution de sa propre participation et aurait donc subi un appauvrissement.

42. Apport de créance préalable à une fusion simplifiée. Compte tenu des fonds propres négatifs de la filiale et de la perte de crédit de la société mère, des mesures urgentes, à savoir la conversion de la dette en fonds propres, devaient être prises pour éviter la faillite et un préjudice lié à la réputation. Le SDA décide que l'apport de créance par la maison-mère allemande à sa filiale belge à la valeur nominale (ce qui entraîne l'extinction de la dette), préalablement à la fusion transfrontalière simplifiée de la filiale et la mère sans maintien d'un établissement belge, n'est pas constitutif d'un avantage anormal ou bénévole, n'impose aucune correction du résultat imposable (art. 185, § 2, CIR92) et ne peut être considéré comme un abandon de créance. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises préconise d'ailleurs un apport en nature plutôt qu'en numéraire (n° 2019.0471 du 16 juillet 2019).

43. Vente de créances dans le secteur maritime.

Deux décisions concernant des sociétés actives dans le secteur maritime envisageant une vente de leur créance sur une autre société exploitant une flotte maritime ont considéré que la vente répondait aux conditions normales du marché lorsque les parties évaluent la créance à la valeur de marché de la flotte (n° 2019.0103 du 30 avril 2019 et n° 2018.1238 du 26 février 2019).

§ 3. Plus-values

44. Indemnité d'expropriation. Dans un arrêt du 25 avril 2019, la Cour de cassation s'est prononcée dans une affaire où une plus-value pour expropriation a été imposée dans le chef de l'exproprié. Conformément à sa jurisprudence antérieure, la Cour a décidé que l'impôt sur la plus-value résultant de l'indemnité d'expropriation fait partie du dommage; l'indemnité doit donc être majorée à due concurrence (Cass., 29 octobre 2009, n° C.08.0436.N, *T.Not.* 2011, n° 7-8, p. 424, note J. TOURY et M. DENYS). La Cour ajoute que cela vaut aussi lorsque l'exproprié a renoncé à la taxation différée prévue à l'article 47 du CIR92 en ne réinvestissant pas le montant de l'indemnité. En outre, la Cour relève qu'en application de l'article 47 du CIR92, à l'issue de la période d'étalement, l'impôt aura été intégralement payé, si bien que l'exproprié n'en est nullement exempté (Cass., 25 avril 2019, n° C.17.0682.F, *NjW* 2019, p. 565-566, note A. COPPENS).

45. Intérêts de retard. Dans un arrêt du 18 mars 2020, la Cour d'appel de Gand a considéré qu'*a priori*, les intérêts de retard prévus par l'article 416, al. 1er du CIR92, sont dus par une société qui décide spontanément de ne pas effectuer le remploi dans le cadre de la taxation différée des plus-values (art. 47, § 6 du CIR92). En l'espèce, le conseil d'administration avait pris cette décision *au cours de la même période imposable* que celle au cours de laquelle le délai de remploi expirait. Selon le contribuable, les intérêts de retard ne sont d'application que lorsque la plus-value est devenue imposable à la suite de l'expiration du délai de remploi et non lorsque l'imposabilité est la conséquence d'une décision volontaire de la société. À cet égard, dans une réponse à une question parlementaire de 2014, le ministre des Finances avait confirmé que «compte tenu de la formulation explicite du Code, si la plus-value réalisée a été intégralement imposée *avant la période imposable au cours de laquelle le délai de remploi expire*, les intérêts de retard visés ne s'appliquent pas» (Question parlementaire orale n° 21709 de L. VAN BIESEN du 28 janvier 2014, Chambre, Compte rendu intégral - Commission des Finances, 2013-2014, CRIV 53 COM 910, p. 26-27).

Le traitement fiscal diffère donc selon que la décision de remployer a été ou non prise pendant la période imposable au cours de laquelle le délai de emploi expire. La Cour d'appel de Gand interroge dès lors la Cour constitutionnelle sur la compatibilité de cette distinction avec le principe constitutionnel d'égalité (Gand, 18 mars 2020, n° 2019/AR/175, *Fisco*. 2020, n° 1649, p. 6). Signalons cependant que depuis la réforme de l'impôt des sociétés de fin 2017, cette problématique ne se rencontre plus à l'impôt des sociétés. En effet, à la suite de l'introduction d'un nouvel alinéa 2 à l'article 416 du CIR92, les intérêts de retard sont toujours dus en cas de non-respect de la condition d'intangibilité.

46. Force majeure. La force majeure constitue une cause générale d'exonération en droit fiscal, qui peut toujours être invoquée, même dans le silence de la loi. Lorsqu'elle survient au cours de l'écoulement d'un délai préfix, comme le délai de emploi prévu par l'article 47 du CIR92, elle n'entraîne la prorogation de celui-ci qu'à concurrence du temps nécessaire pour agir et non sa prolongation d'une durée équivalente à celle de l'empêchement. La force majeure suppose une circonstance indépendante de la volonté humaine que celle-ci n'a pu ni prévoir ni conjurer. Dans un arrêt du 23 mai 2019, la Cour d'appel de Bruxelles a décidé qu'une carrosserie qui avait dépassé le délai de emploi de quelques mois, n'a pas établi que les quatre circonstances qu'elle invoquait pouvaient être considérées comme constitutives de force majeure. Il s'agissait (i) d'une saisie entre les mains du notaire instrumentant sur le prix de vente de l'immeuble pour sûreté du paiement de cotisations supplémentaires à l'impôt des sociétés, contestées avec succès par le contribuable et ayant donné lieu au remboursement des sommes saisies après le délai de emploi, (ii) d'une contrainte TVA à la suite des rejets "injustifiés" de déductions à la TVA, ce qui sera confirmé par la Cour de cassation, (iii) d'événements imputables aux règlements urbanistiques qui ont retardé de manière imprévisible le démarrage des travaux de construction et (iv) d'événements résultant de l'ampleur des frais d'assainissement du sol réclamés par l'acquéreur (Bruxelles, 23 mai 2019, n° 2016/AF/39, *FJF* 2019/250).

Dans le cadre d'une demande de décision anticipée, le contribuable a également tenté, en vain, d'invoquer la force majeure. Dans cette affaire, le contribuable souhaitait investir dans un autre projet immobilier, en remplacement du projet initial qui n'avait pu se réaliser à la suite de la faillite de la société vendeuse. Selon le SDA, l'investissement dans le projet immobilier initial est considéré comme un emploi à concurrence du montant déjà payé et du montant repris dans le formulaire 276K; il peut être complété

par d'autres investissements éligibles mais ne peut pas être remplacé (n° 2019.0221 du 21 mai 2019).

47. Décisions anticipées. Le SDA a, en 2018 et 2019, rendu plusieurs décisions sur l'application de l'article 47 du CIR92. Ainsi, le SDA a accepté que les contrats de leasing immobilier constituent un emploi dans un immeuble bâti pour lequel le délai de emploi de cinq ans s'applique. Le montant admissible en emploi correspond à la partie des redevances prévues dans le contrat de leasing qui permettent de reconstituer le capital investi (n° 2018.1014 du 18 décembre 2018).

Le SDA a également décidé que la vente prévue par la SPRL A de deux biens immobiliers qui, avec quelques autres biens immobiliers, ont été pris en compte comme réinvestissement pour l'application de la taxation étalée prévue à l'article 47 CIR92 sur une plus-value réalisée il y a longtemps, entraînera la taxation de cette plus-value pendant la période imposable de la vente proportionnellement à la valeur fiscale résiduelle des biens de réinvestissement cédés et à l'amortissement présumé des biens de réinvestissement conservés (n° 2019.0871 du 12 novembre 2019).

48. Mise à jour du Com.IR. Le 1er mars 2019, une mise à jour du commentaire administratif de l'article 47 du CIR92 tel qu'il s'applique à l'impôt des personnes physiques a été publiée sur *Fisconetplus*. Pour un aperçu des modifications, nous renvoyons à l'article de L. MAES, "Taxation étalée des plus-values : quand le relevé doit-il être introduit ?", *Fisco*. 2019, n° 1604, p. 3.

Le nouveau commentaire consacre un court paragraphe à la cession de clientèle. Le numéro 47/12 précise que la clientèle qu'une société a elle-même constituée dans l'exercice de son activité ne constitue pas une immobilisation incorporelle, et il ne permet donc pas l'application de l'article 47 du CIR92 (voy. Cass., 25 octobre 2013, voy. *cette Chronique*, *RPS-TRV* 2014, p. 492-293, n° 34). La cession de goodwill est également abordée dans un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 6 novembre 2018. En l'espèce, en 2001, un dentiste a apporté le goodwill afférent à sa pratique de dentiste indépendant à sa propre société de dentiste qui, en 2012, a vendu le goodwill à un tiers. Au moment de la cession, le goodwill était complètement amorti. La Cour d'appel refusa l'application de l'article 47 car le contribuable ne démontre pas que le goodwill, lors de la cession de 2012, était encore identique ou à tout le moins partiellement égal au goodwill acquis en 2001 (Anvers, 6 novembre 2018, *TFR* 2019, p. 898, note W. HEYVAERT, *Cour. Fisc.* 19/234, note M. VAN DE WYGAERT, *TaxWin alert* 20 septembre 2019).

49. Doctrine. Voy. W. DE VISSCHER, “‘Safety first’ : meerwaarden op bedrijfsvoertuigen”, *AFT(D)* 2019, n° 39, p. 13-14; B. PEETERS, “Sortie et entrée. Les nouvelles règles en matière de transferts transfrontaliers d’actifs”, *Fisco*. 2019, n° 1598, 6; O. WILLEZ et T. GRÉGOIRE, “La taxation étalée moyennant remploi. Entre opportunités et chausse-trappes”, *Le Pluri Juridique* 2018, n° 46, p. 24-31.

§ 4. Sous-estimation d’actif - Surestimation de passif

50. Sous-évaluation d’actif - Évaluation de constructions érigées partiellement par le gérant et les membres du personnel. Dans une affaire où une société a fait construire un bâtiment et un entrepôt en partie par des tiers et en partie par le gérant avec l’aide des membres du personnel, qu’elle a évalués à leur valeur d’acquisition sans tenir compte du coût des prestations du gérant et des membres du personnel, la Cour d’appel de Bruxelles (Bruxelles, 13 février et 20 mars 2018, n° 2013/AF/206, *TaxWin*) a considéré que ni le droit fiscal, ni le droit comptable, n’interdisent de porter un bâtiment à l’actif du bilan à sa valeur d’acquisition proprement dite et non sur base du coût de revient. À cet égard, ceux-ci dérogent au droit de la TVA. Elle n’y voit, par ailleurs et, contrairement à l’Administration, aucune sous-évaluation d’actif car, en l’espèce, la contribuable a réalisé une économie au niveau du coût de revient grâce aux travaux propres mais n’a, en aucun cas, occulté un actif ni sous-évalué celui-ci (voyez S. VAN CROMBRUGGE, “Évaluation d’immobilisations : quid des travaux propres ?”, *Fisco*. 2018, n° 1586, p. 7).

À l’inverse, le tribunal de première instance de Liège, dans un jugement du 23 mai 2019 (n° 18/1198/A, www.monkey.be), a considéré que le montant total des coûts de production, à savoir les matériaux ainsi que la main-d’œuvre, devait être repris au compte de production immobilisée dans le cas d’une société qui a effectué des travaux d’aménagement dans les locaux loués, dont une grande partie par son propre personnel. La société, qui n’avait pas tenu compte des frais engagés pour le personnel, a été imposée sur une sous-évaluation d’actif.

51. Décisions anticipées - Apport d’actions et rémunération de l’apport à des valeurs différées. Dans la décision n° 2019.0726 du 17 septembre 2019 concernant un apport d’actions à la valeur comptable mais rémunéré sur base de la valeur réelle (en raison d’une exigence du droit français), mentionnée supra (n° 41), le SDA considère que cette opération ne dégage aucun bénéfice

au sens de l’article 24 du CIR92, tel qu’adapté par la loi du 17 mars 2019, quel que soit l’alinéa visé et que la différence entre la valeur comptable et la valeur réelle des actions apportées ne constitue pas une sous-estimation d’actifs. Cette disposition vise des actifs sous-estimés ou des passifs surévalués en contrariété avec les dispositions comptables ou fiscales. Or en l’espèce, les actions sont évaluées à la valeur conventionnelle qui correspond à la valeur nette comptable.

52. Liquidation déficitaire. Dans plusieurs cas de liquidation déficitaire, le SDA a décidé, sur base de l’avis 170/1 de la CNC, que les dettes ouvertes et non abandonnées à la clôture de la liquidation subsistaient intégralement et qu’elles ne pouvaient être considérées comme une surestimation de passif à défaut de dispositions réglementaires de la loi fiscale. Les demandes soumises au SDA dans la période considérée visaient, par exemple, à éviter les conséquences dommageables d’une faillite, dont la protection de l’image et de la réputation du groupe (n° 2018.1066 du 26 février 2019, n° 2019.0487 du 25 juin 2019 et 2019.0671 du 27 août 2019), des sociétés rencontrant des difficultés financières persistantes et n’ayant plus (ou bientôt plus) d’activités (n° 2019.0381 du 28 mai 2019 et n° 2019.0975 du 19 novembre 2019) ou des groupes cessant les activités de certaines filiales (n° 2019.0205 du 30 avril 2019 et n° 2018.0807 du 9 octobre 2018).

§ 5. Réductions de valeur

53. Cour de cassation. Dans un arrêt du 20 décembre 2018 (n° F.17.0095.F), la Cour de cassation a également précisé qu’une réduction de valeur sur créance qui ne répond pas aux conditions légales mais qui a été admise fiscalement pour la période de sa constitution ne se distingue pas des autres sous-estimations d’éléments de l’actif et n’échappe donc pas à une éventuelle régularisation dans le délai prévu à l’article 361 du CIR92 si l’examen de la comptabilité d’une période imposable subséquente en fait apparaître le caractère injustifié.

54. Autre jurisprudence. Dans un arrêt du 19 mars 2019 (n° 2010/AR/722, www.monkey.be), la Cour d’appel d’Anvers s’est prononcée sur le moment auquel il faut comptabiliser une réduction de valeur sur créance douteuse. Dans le cas examiné, une société, active dans le secteur diamantaire, avait comptabilisé, en 1994, une réduction de valeur sur deux créances à la suite de la déclaration de faillite et de la mise en liquidation de deux de ses débiteurs en 1993, soit l’année au cours de laquelle la société a effectivement pris connaissance de ces événements.

En l'espèce, la Cour a considéré qu'aucune des deux créances ne répondait aux conditions des art. 48 CIR92 et 22-27 AR/CIR92 applicables aux créances "douteuses", soit celles pour lesquelles le recouvrement semble incertain, mais dont il n'est pas établi qu'elles sont définitivement perdues. La première a été comptabilisée en 1994 alors que le jugement déclaratif de faillite avait déjà été prononcé et publié au *Moniteur belge* en 1993, de sorte que la perte de la créance était déjà probable en 1993. Concernant la seconde, la Cour fait observer qu'on ne peut déduire de la seule mise en liquidation que le recouvrement de la créance aurait été compromis. Dans une autre affaire, la Cour anversoise a explicitement confirmé que la charge de la preuve d'une réduction de valeur sur créance incombait au contribuable (7 octobre 2019, n° 2018/AR/431, *TaxWin alert* 17 octobre 2019).

55. Décisions anticipées. Pour la détermination d'une réduction de valeur sur créance, le SDA accepte que les montants affectés à la réduction de valeur soient déterminés sur base des coefficients ou normes que l'expérience des années antérieures aura permis de dégager. La méthode proposée se fonde sur l'expérience dégagée par la société-contribuable ainsi que, dans un premier temps, pour ce qui concerne le taux de recouvrement judiciaire, sur base d'une estimation statistique opérée par l'huissier de justice, dans l'attente des données fiables relatives à la procédure de recouvrement judiciaire, qui n'est en vigueur que depuis 2018. Selon le SDA, il peut être admis qu'en raison de contraintes techniques, le contribuable ne puisse indiquer sur le formulaire 204.3 que le montant global des augmentations et des diminutions de réductions de valeur survenues au cours de l'exercice, et non les variations propres à chaque réduction de valeur, pour autant que toute l'information nécessaire soit fournie, créance par créance, sur simple demande du SPF Finances (n° 2018.0803 du 19 février 2019).

V. Dirigeants d'entreprise

§ 1. Rémunérations

56. Détournements. Les sommes détournées par un salarié peuvent être imposables comme profits en cas d'ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour former une activité continue et qui excèdent la gestion normale du patrimoine privé⁽³⁾ (Cass., 22 février 2019, *FJF* 2019/131;

Mons, 17 mars 2017, *JDF* 2018, p. 49, n.), le remboursement étant déductible quand il s'est réalisé (Cass., 22 février 2019⁽⁴⁾, *FJF* 2019/130; (avec une 2e espèce) *TFR* 2019/564, p. 625, n. I. DE TROYER et N. PLETS, "Belasting op onrechtmatige inkomsten en aftrek in geval van terugbetaling : is de samenhang volledig gewaarborgd ?"). Il faut bien reconnaître que ce raisonnement formel aboutit à ce qui ressemble fort à une double peine, puisque la matière imposable apparaît en même temps que se concrétise l'obligation de rembourser, qui seront miraculeusement imputées à deux exercices différents, la déduction étant généralement impossible à défaut de revenus imposables. Et par surcroît, le fisc sera privilégié par rapport à la victime.

57. Qualification. Une indemnité pour dommage moral subi par les administrateurs à l'occasion de poursuites pénales contre la société est une rémunération imposable, particulièrement quand elle est comptabilisée comme tantièmes (!) (Bruxelles, 17 janvier 2018, *TaxWin*).

Les revenus de location de fonds de commerce par un dirigeant à sa société constituent des revenus mobiliers et ne sont ni des rémunérations de dirigeant, à défaut de rémunérer une activité, ni transformés en revenus professionnels, à défaut pour le bien donné en location d'être affecté à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire (Liège, 3 octobre 2018, *FJF* 2019/132). En revanche, le prix de la location d'une licence de pharmacie constitue un revenu professionnel (Gand, 30 avril 2019, *TFR* 2019/567, p. 788). Le prix de cession d'une marque par le dirigeant à la société, dans les faits de l'espèce, ne constitue pas un revenu professionnel, mais, concernant un bien incorporel, constitue un revenu divers imposable (Liège, 21 juin 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 597, n. L. KELL).

Les intérêts d'avances en compte courant au dirigeant sont traités très défavorablement par l'article 18, § 3, 1.d, AR/CIR92, l'avantage de toute nature (ATN) étant évalué à un taux d'intérêt exorbitant; d'habiles contribuables concluent dès lors des avances à terme fixe évaluées à un taux nettement plus favorable. Encore faut-il que ces dernières ne soient pas simulées, ce dont le juge peut trouver un indice dans le fait qu'elles ne sont pas remboursées à l'échéance conventionnelle (Mons, 2 novembre 2018, *FJF* 2019/133).

3. On voit mal comment un détournement pourrait relever d'une gestion normale de son propre patrimoine. Un délit n'est pas normal et le détournement concerne le patrimoine d'autrui.
4. Erronéement mentionné comme daté de 2018.

Si la société acquiert l'usufruit à un prix trop élevé, compte tenu de la valeur locative et de l'état du bien lors de l'acquisition, l'insuffisance du prix d'achat de la nue-propriété par le dirigeant constitue un avantage de toute nature imposable (Anvers, 24 avril 2018, *FJF* 2019/45). Les frais de transaction doivent être pris en compte; l'erreur commise par le réviseur qui a évalué l'usufruit après l'acquisition n'est pas fautive; il n'est pas responsable de l'impôt (Anvers, 8 janvier 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 326, n. S. VERTOMMEN).

Sur base de l'article 344, § 1er, CIR92, l'Administration requalifie en rémunérations de dirigeant, au lieu de plus-value de cessation imposable distinctement, un prix de cession d'actifs corporels par un médecin à la société qu'il crée, ce prix n'étant calculé de façon ni objective ni correcte, dans le but de transférer des fonds vers le patrimoine privé du contribuable (Gand, 16 octobre 2018, *FJF* 2019/12). La Cour ne s'est guère étendue sur les conditions d'application et conséquences de l'article 344 (ancienne formule, les faits datant de 2010). Un pharmacien vend son matériel et son stock à une société; l'Administration veut qualifier de goodwill la différence entre la valeur comptable et le prix de vente et la taxer comme plus-value sur actifs incorporels, passible d'un taux de 33 % au lieu de 16,5 %; la Cour constate que la cession ne concerne que des actifs corporels, considère comme non pertinent que l'opération a été qualifiée pour la TVA de transfert d'universalité de biens et annule la taxation (Anvers, 20 mars 2018, *FJF* 2019/13).

Les variations de répartition des actions entre les actionnaires fondateurs en fonction de l'implication et des apports de chacun de ceux-ci (modèle du "Slicing Pie") ne donnent lieu ni à imposition comme rémunération de dirigeants d'entreprise ni, le cadre de la gestion normale du patrimoine privé étant respecté, à imposition des plus-values lors de la cession (déc. ant. n° 2019.0152 du 26 mars 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 542, n. C. PIRENNE).

L'ATN consistant dans la disposition d'avances en compte courant est évalué forfaitairement par le Roi, mais le contribuable peut apporter la preuve que le taux de marché est inférieur (Anvers, 28 mai 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 409, n.).

58. Cotisation subsidiaire. Le dirigeant n'étant pas le même contribuable que la société, il ne peut faire l'objet d'une cotisation subsidiaire si la cotisation à charge de la société est annulée (Anvers, 22 mai 2018, *TFR* 2019/558, p. 261, n. H. AARAB, H. SYMOENS, "De gelijkgestelde belastingschuldige en dezelfde belastingelementen bij de subsidiaire aanslag, niet altijd een evidentie").

59. Plus-value sur actions et gestion normale. La gestion normale du patrimoine s'apprécie en examinant comment une personne normale et prudente agirait dans les mêmes circonstances. Relèvent de la gestion normale du patrimoine privé et ne constituent ni des revenus divers ni des rémunérations de dirigeant, les plus-values sur actions de la société, en tout cas dans les espèces suivantes :

Une personne physique vend ses parts d'une SPRL organisatrice d'un événement. Le fisc souhaite imposer cette plus-value comme revenu divers. Le tribunal considère que la cession n'était pas contraire à la gestion normale du patrimoine privé; le prix des parts a été déterminé sur base de l'EBITDA de l'événement organisé, la plus-value est le résultat du succès de la société. Le fait que le contribuable a effectué des prestations pour la SPRL après la cession des parts est aussi jugé sans pertinence, tout comme le fait qu'une clause de non-concurrence figure dans la convention de vente d'actions (Trib. Flandre occidentale, division Bruges, 24 juin 2019, *Fisco.* 2019, n° 1635, p. 13).

Deux contribuables étaient administrateurs d'une société anonyme et ont vendu, en 2010, leurs actions à un tiers, avec plus-value. L'Administration fiscale a voulu taxer cette plus-value comme revenu divers, arguant que la plus-value ne résultait pas d'opérations normales de gestion d'un patrimoine privé mais bien des activités et décisions des contribuables en raison de leur rôle exécutif dans la société. La Cour d'appel considère qu'il convient de distinguer le patrimoine et les activités de la société de ceux des contribuables : les opérations réalisées par ces derniers en tant qu'administrateurs l'étaient pour le compte de la société, qui en supportait le risque. La plus-value est la résultante des activités de la société. Les deux contribuables avaient des raisons valables de vendre leurs actions, notamment qu'ils étaient à la retraite et n'avaient pas de successeurs dans leur famille : la vente des actions relève de la gestion normale de leur patrimoine privé (Gand, 20 mars 2018, *Fisco.* 2019, n° 1596, p. 9).

Un pharmacien indépendant exerçait son activité professionnelle en tant que dirigeant d'une SPRL, ce qui lui permet d'acheter au fil du temps, à mesure des affaires que réalise sa SPRL avec la coopérative, des parts d'une société coopérative dont sa SPRL est membre; à sa sortie de la coopérative, il réalise une plus-value sur ces parts. L'Administration fiscale considère que les différentes opérations constituent un abus fiscal et veut imposer la plus-value comme une rémunération de dirigeant d'entreprise au sens de l'article 32 CIR92. Le tribunal considère que le contribuable était autorisé à acheter les parts de la coopérative, que rien ne démontrait qu'il avait acheté

ces parts au moyen de fonds de sa SPRL et que rien ne démontrait que le contribuable souhaitait se soustraire à l'article 32 du CIR92, ni que la vente des parts violait une quelconque disposition légale. Le tribunal considère qu'aucun montage artificiel n'a été mis en place afin d'éviter l'effet utile de l'article 32, que la plus-value réalisée est propre au contribuable qui était propriétaire des parts et qu'il n'y a dès lors pas eu appropriation de fonds de la SPRL du contribuable (Trib. Flandre occidentale, division Bruges, 18 mars 2019, *Fisco*. 2019, n° 1626, p. 11).

§ 2. Frais déductibles

60. Chronologie. Un dirigeant d'entreprise facture des prestations à sa société, qui est ultérieurement déclarée en faillite. Il est imposé sur ces montants, mais l'Administration lui dénie la déduction lors de l'attestation d'irrecouvrabilité, au motif incompréhensible qu'il n'aurait pas dû facturer ces montants à une société en difficulté. Le juge admet la déduction (Namur, 8 novembre 2018, *FJF* 2019/99). L'ancien CIR distinguait bien les pertes professionnelles, visées à l'article 43, et les frais professionnels, visés à l'article 44, la déductibilité des premières n'étant pas soumise aux conditions des seconds (Mons, 15 décembre 2017, *JDF* 2018, p. 3007).

Un dirigeant ne doit normalement pas tenir de comptabilité. Heureusement, car un entrepreneur tenu à comptabilité s'est vu refuser la déduction tardive d'arriérés de sécurité sociale : les dettes certaines devaient être comptabilisées à leur naissance et n'ont pu être déduites lors de leur paiement (Anvers, 11 juin 2019, *Fisco*. 2019, n° 1623, p. 5; *Fisconetplus*). Le latin nous console : *iura vigilantibus...* et *summum ius, summa iniuria*.

61. Les frais de qui ? Un dirigeant d'entreprise déduit de sa rémunération des rétributions qu'il avait attribuées à des tiers pour différents services. La Cour de cassation casse l'arrêt d'appel d'Anvers autorisant cette déduction, à défaut pour celui-ci d'avoir vérifié que les dépenses déduites par le dirigeant d'entreprise étaient inhérentes à son activité de dirigeant et non à celle de la société (Cass., 23 novembre 2018, F.17.0082.N, *Fisco*. 2019, n° 1633, p. 12).

Ainsi, les frais de voiture ne seraient pas déductibles personnellement par le dirigeant, mais le seraient seulement par la société (Trib. Gand, 9 mai 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 489). Ce jugement a toutes les chances d'être réformé, car la Cour d'appel de Gand a considéré qu'un dirigeant d'entreprise peut déduire de ses rémunérations imposables les frais de déplacement encourus et supportés dans le cadre de ses

trajets chez les clients de sa société : si le dirigeant est tenu d'effectuer des déplacements pour exercer sa fonction et acquérir ou conserver sa rémunération de dirigeant d'entreprise, ces frais de déplacement sont inhérents à son activité, qui consiste à exécuter des tâches opérationnelles au sein de la société, ce pour quoi le dirigeant d'entreprise est rémunéré (Gand, 12 mars 2019, *Fisco*. 2019, n° 1624, p. 10).

Dans l'espèce, les frais de déplacement du dirigeant d'entreprise sont constitutifs de frais professionnels déductibles dans son chef s'il les a lui-même supportés et notamment s'il accomplit des activités opérationnelles dans la société (voy. aussi Cass., 25 janvier 2019, F.17.0058.N, www.juridat.be).

62. Quasi-caution ? Un dirigeant emprunte pour reprêter le même jour à des conditions identiques à sa société, qui fait faillite. Comme le lien est évident et qu'à ce moment, il bénéficiait de rémunérations de dirigeant, la perte est déductible (Liège, 15 février 2019, *TaxWin*).

§ 3. Responsabilité des administrateurs et associés - Dettes fiscales de la société

63. Doctrine. S. VERTOMMEN, "De bestuurdersaansprakelijkheid voor fiscale schulden", *Cour. Fisc.* 2019, p. 209).

64. Droits de l'homme. En la matière, la Cour n'examine pas le grief tiré du défaut de personnalisation de la peine que constituerait l'obligation solidaire : elle ne se considère compétente ni pour le montant de l'impôt, qui n'est pas de nature civile, mais fiscale, ni pour le principe de l'obligation, qui n'est pas de nature pénale, mais bien, tendant à réparer un dommage, de nature civile au sens de la convention (Cour EDH (déc.), 23 janvier 2018, *Homan et autres c. Belgique*, n° 52961/09, 52975/09, 53054/09 et 53235/09).

65. Responsabilité. La Cour de cassation s'est prononcée sur la question de savoir si un administrateur peut être "libéré" de cette responsabilité solidaire sur base de la législation en matière d'insolvabilité (24 mai 2019, n° F.17.0105.N; C. BUYSSE, "Responsabilité solidaire d'un administrateur pour le Pr. Prof. : remise possible ?", *Fisco*. 2019, n° 1621, p. 10). Cette législation prévoit, pour les "entreprises en difficulté", une procédure de "réorganisation judiciaire" (que l'on retrouvait précédemment dans la loi du 31 janvier 2009 "relative à la continuité des entreprises" ("LCE") et qui figure aujourd'hui dans le Livre XX du Code de droit économique ("CDE")). Le "débiteur personne physique" dont l'entreprise a ainsi été "cédée en tota-

lité" peut (aux conditions prévues par la loi) "obtenir l'effacement du solde des dettes, sans préjudice des sûretés réelles données par le débiteur ou un tiers" (actuel article XX.96, CDE; ancien article 70, LCE). Cet effacement des dettes peut-il également porter sur le précompte professionnel pour lequel la personne physique concernée a été tenue solidairement responsable sur base du régime précité (art. 442^{quater}, CIR92) ? L'affaire soumise à la Cour de cassation concernait une personne physique qui était administrateur d'une SPRL. Le juge l'avait déclarée solidairement responsable du paiement des dettes en matière de précompte professionnel de sa société (par application de l'art. 442^{quater} précité du CIR). L'intéressé avait repris les activités de sa SPRL - entretemps déclarée en faillite - dans une entreprise unipersonnelle. Mais cette entreprise unipersonnelle ne fut pas non plus une réussite et le tribunal de l'entreprise ouvrit la procédure de réorganisation judiciaire. Cette procédure déboucha sur une cession de l'entreprise. Par application du régime précité, la personne physique obtint la remise des dettes. La Cour d'appel de Gand estimait que le régime de remise ne s'appliquait pas à la dette que la personne physique avait vis-à-vis du fisc en raison de sa responsabilité solidaire pour le paiement des arriérés de précompte professionnel de sa SPRL. Le régime de responsabilité fiscale serait en effet à considérer comme une exception au principe de la remise (Gand, 21 février 2017, *TFR* 2018, p. 67). Selon la Cour de cassation (24 mai 2019, n° F.17.0105.N), la LCE (telle qu'elle était applicable au moment des faits) ne faisait aucune distinction en fonction de la nature des dettes de la personne physique disposant d'une entreprise unipersonnelle, de sorte que tant les dettes afférentes à l'entreprise cédée que les autres dettes de la personne physique peuvent faire l'objet d'une remise de la part du juge. Selon la Cour, la responsabilité solidaire en matière de précompte professionnel qui conduit à une dette fiscale dans le chef des administrateurs d'une société constitue par conséquent une dette qui peut faire l'objet d'une remise dans le cadre de la procédure prévue à l'article 70 de la LCE.

La responsabilité solidaire pèse sur tous les dirigeants chargés de la gestion journalière, mais ne prescrit pas d'ordre entre eux; un gérant de SPRL ne peut donc s'exonérer de sa responsabilité au motif qu'une autre personne était effectivement chargée de la gestion journalière (Cass., 25 janvier 2019, *TFR* 2019/565, p. 682; *TaxWin*). La responsabilité solidaire de l'article 442^{quater} ne peut être étendue à d'autres dirigeants que ceux chargés de la gestion journalière que sur la preuve d'une faute au sens de l'article 1382; le simple défaut de surveillance ou le simple statut de dirigeant ne suffisent pas (Anvers, 12 mars 2019, *FJF* 2019/289).

Cette responsabilité ne peut être mise en cause qu'après une notification destinée à rendre possible une concertation préalable, éclaircir la situation ou convenir d'un plan d'apurement; si la notification est restée infructueuse, elle ne doit pas être réitérée (Cass., 24 mai 2019, *FJF* 2019/290).

Cette responsabilité est basée sur une faute présumée; le dirigeant renverse la présomption en montrant que la situation est due à des difficultés financières qui ont mené à une procédure collective, en l'espèce en raison de l'effondrement du marché des panneaux solaires. Ces difficultés financières ne permettent pas d'inférer une faute du gérant au sens de l'article 1382. La non-convocation de l'assemblée en cas de perte du capital est une faute pouvant être invoquée, mais l'Administration doit encore prouver la causalité : une aggravation de la situation après le moment où l'assemblée générale aurait dû délibérer (Anvers, 16 octobre 2018, *FJF* 2019/169; dans le même sens, Tr. Entr. Tongres, 3 mai 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 425, n. S. VERTOMMEN). Rappelons que cette action se prescrit à compter de la date où l'assemblée aurait dû être convoquée (Cass., 4 mai 2018, *RPS-TRV* 2019/3, p. 325, n. J.-F. GOFFIN).

Parfois, de façon assez incompréhensible, les juges sont réticents à admettre que le non-paiement est attribuable aux difficultés financières qui ont donné lieu à la faillite si celle-ci se fait un peu attendre : ainsi, pas de pitié pour des non-paiements aux deux premiers trimestres de 2013 si la faillite n'intervient qu'en janvier 2014, alors même que l'arrêt énumère les difficultés financières qui s'accumulaient (Anvers, 12 février 2019, *TaxWin*; Anvers, 23 avril 2019, *TaxWin*). La Cour semble confondre la présomption de faute, qui est renversée en cas de difficultés financières pertinentes, et la faute ordinaire, dont la preuve pèse entièrement sur l'Administration si la présomption ne joue pas.

Le tribunal de Bruges statue dans le même sens, et juge non fondé l'appel en garantie d'un gérant contre l'autre, dont la gravité supérieure de la faute n'est pas établie (Trib. Bruges, 13 mai 2019, *TaxWin*).

Laisser subsister une société coopérative à responsabilité limitée sans porter son capital au minimum prescrit par le nouvel article 147^{bis} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales est une faute, qui engage la responsabilité des administrateurs à hauteur du capital manquant (Anvers, 26 février 2019, *FJF* 2019/244). Poursuivre une activité désespérée d'une ASBL aussi (Gand, 8 janvier 2019, *TaxWin*).

66. Impôt. La fraude n'étant pas la cause de l'impôt éludé, l'État n'est pas recevable à se porter partie

civile pour voir indemniser un dommage consistant en l'impôt (Bruxelles, 13 février 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 397, n. N. DE BECKER). L'objet de la responsabilité solidaire en cas de fraude est la dette d'impôt; ce n'est donc pas le juge, mais seulement le receveur, qui peut octroyer des délais de paiement dans le respect de la loi, en l'espèce l'article 53 CTVA (Cass., 22 février 2019, *TFR* 2019/565, p. 682).

§ 4. Prise en charge des pertes

67. Préserver quoi ? En vertu de l'article 53, 15°, CIR92, la déduction de la prise en charge des pertes de la société est réservée à ses dirigeants qui veulent préserver leurs rémunérations de dirigeants; n'y a-t-il pas là une discrimination défavorisant les dirigeants qui voudraient préserver d'autres types de revenus tirés de la société ? La Cour d'Anvers pose la question à la Cour constitutionnelle (Anvers, 9 octobre 2019, *FJF* 2019/156; *TFR* 2019/560, p. 420), qui répondra non (Arrêt n° 188/2019 du 20 novembre 2019, *Fisco.* 2019, n° 1634, p. 8).

Un groupement foncier agricole français est doté de la personnalité juridique; ses associés belges ne peuvent donc déduire les pertes en vertu de l'article 29, § 1er, ni, le régime étant spécifique, du § 2, 2° (Liège, 4 décembre 2019, *TaxWin*, après Cass., 11 mai 2018).

VI. Revenus exonérés

§ 1. Aides régionales

68. Différenciations. Les aides à l'emploi fédérales sont taxables, alors même que certaines aides régionales sont exonérées (Trib. Mons, 20 novembre 2018, *FJF* 2019/193), ce que la Cour constitutionnelle a jugé non discriminatoire (n° 65/2016, *FJF* 2017/47). Même si l'exonération des secondes constituait une aide d'État interdite, poursuit le tribunal, rien ne justifierait d'en étendre le champ aux premières.

§ 2. Investissements dans des œuvres audiovisuelles - "Tax shelter"

69. Compétence. Comme la compétence de la Communauté française en matière de délivrance d'attestation *tax shelter* est liée, la contestation d'un refus d'attestation constitue une contestation relative à l'application d'une loi d'impôt et échappe à la juridiction du Conseil d'État (CE, 26 novembre 2018, n° 243.046, *FJF* 2019/35).

70. Décisions anticipées. Une entité assujettie à l'IPM peut créer une société qui sera agréée comme société de production et lui louer des salles dont les loyers constitueront des dépenses directement liées à la production en Belgique (décision anticipée n° 2019.0227 du 7 mai 2019). De façon générale, il faudra distinguer entre locations actives et passives de matériel (décision anticipée n° 2018.0694 du 15 janvier 2019).

Une entité soumise à l'IPM qui intervient comme société de production agréée devient soumise à l'I.Soc. pour l'année de conclusion de la convention-cadre et les trois années suivantes; ses comptes de clôture deviennent son bilan d'ouverture à l'I.Soc. (décision anticipée n° 2018.1189 du 15 janvier 2019).

71. Défaut d'attestation. Sous l'ancien régime, le défaut d'attestation *tax shelter* entraîne l'imposition totale, pour l'exercice où elle n'est pas obtenue (Trib. Anvers, 16 décembre 2019, *TaxWin*). Le manquement à une autre condition - en l'occurrence, le remplacement du film en 2012 - entraîne l'imposition pour l'année du manquement, soit l'exercice 2013; la cotisation établie en 2016 est tardive (Trib. Anvers, 22 février 2019, *TaxWin*).

§ 3. Revenus définitivement taxés ("RDT")

72. Exonération ou déduction ? Dans le prolongement de l'arrêt Cobelfret, la Cour de justice censure notre mécanisme des RDT d'inclusion des dividendes dans la base imposable, suivie d'une déduction éventuellement indéfiniment reportable, dans la mesure où celle-ci peut faire échec au report d'une autre déduction limitée dans le temps, en l'espèce celle des excédents de déduction pour capital à risque : "Dès lors que la charge fiscale de la société mère est susceptible d'être affectée, il y a lieu de considérer que cette dernière subit, de ce fait, indirectement une imposition sur les dividendes perçus de sa filiale" (CJUE, 19 décembre 2019, C-389/18, *Brussels Securities SA, Fisco.* 2020, n° 1639, p. 13; voy. J. LUTS et W. WILLEMS, "Vrijstelling van dividenden en DBI-aftrek", *AFT* 2019/9, p. 5).

73. Assimilation. Un compartiment de SICAR luxembourgeoise peut bénéficier de l'assimilation aux *pricaf* privées belges dont question aux articles 192, § 3, alinéa 2 et 203, § 2, alinéa 4 du CIR92 : les dividendes bénéficieront du régime RDT (déc. ant. n° 2019.0232 du 21 mai 2019). Sur la notion de société d'investissement, v. déc. ant. n° 2019.0425 du 11 juin 2019, n° 2019.0555 du 27 août 2019.

74. Réduction de capital. Si une société acquiert une participation pour 0 EUR, et que celle-ci fait de meilleures affaires et peut réduire son capital, selon la Cour d'appel de Gand, le montant ainsi reçu ne constituera ni une plus-value sur actions exonérée, à défaut de réalisation, ni des dividendes déductibles, puisque l'article 18 exclut de la notion de dividende le remboursement de capital libéré : ce sera donc un revenu imposable normalement (22 mai 2018, *TFR* 2019/553, p. 26, n. C. CHEVALIER, "Vrijstelling van meerwaarde op aandelen vereist effectieve realisatie van de aandelen"). Reste à se demander si la *réalisation* d'une plus-value coïncide vraiment avec la réalisation des actions et si l'aliénation des actions avec plus-value aurait constitué un abus fiscal.

VII. Frais professionnels déductibles

75. Humour ? L'article 49 du CIR92 est compatible avec l'exigence de prévisibilité de l'article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH : les conditions de déductibilité des frais professionnels imposées par le CIR sont claires et prévisibles (Gand, 20 novembre 2018, *Fisco*. 2019, n° 1600, p. 11).

§ 1. Art. 49, 54, 183 à 195 du CIR92

76. Doctrine. J. LUTS, "De finaliteitsvereiste van artikel 49 WIB 1992 in de vennootschapsbelasting herbekeken in het licht van het Franse leerstuk van de *acte anormal de gestion*", *TFR* 2019/559, p. 308; J.-P. NEMERY DE BELLEVAUX, "Usufruit et nue-propriété, une voie sans abus", *Cour. Fisc.* 2019, p. 47; M. POSSOZ et B. BUYTAERT, "De nieuwe EBITDA-interestaftrekbepanking", *TFR* 2019/560, p. 378; et P. VAN DEN BERGHE, P.-J. WOUTERS et K. VERHOEVEN, "België implementeert ATD - Nieuwe interestaftrekbepanking vervangt *thin cap*", *AFT* 2019/2, p. 6.

77. Théorie de la rémunération. Cette problématique a connu d'importantes évolutions et il semble que deux importantes décisions de la Cour de cassation puissent apporter la paix judiciaire, sous réserve de situations de fait extrêmes, voire abusives.

Les frais exposés en vue d'attribuer un avantage de toute nature à un membre du personnel sont déductibles si l'avantage répond à des prestations réelles, indépendamment de savoir si l'avantage concerne ou non la jouissance d'une résidence de plaisance au sens de l'article 53, 9°, CIR92 (Const., 23 mai 2019, n° 78/2019, *FJF* 2019/188; *Cour. Fisc.* 2019, p. 441, n. L. KELL; *Fisco*. 2019, n° 1617, p. 10).

Si les prestations sont réelles, l'Administration ne peut rejeter la déduction au motif qu'elles n'auraient pas été effectuées par la société de management qui les a facturées : "Wanneer de rechter vaststelt dat een uitgave beantwoordt aan werkelijk geleverde prestaties, kan de aftrekbaarheid van deze uitgave als beroepskost niet worden geweigerd op de enkele grond dat de prestaties niet werden verricht door of namens degene aan wie werd betaald" (Cass., 22 mars 2019, *FJF* 2019/190, cassant Anvers, 30 août 2017, *TFR* 2019/568, p. 841; dans le même sens, Louvain, 1er mars 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 513, n.; H. VANDEBERGH, "Het Hof van Cassatie bevestigt de aftrek als kost van facturen van vennootschappen die zelf geen prestaties leveren, maar deze prestaties laten verrichten door derden", *TFR* 2019/568, p. 795). *Mirabile dictu* ! Comment une société pourrait-elle concrètement effectuer elle-même des prestations ? Ne doit-elle pas toujours en charger des personnes physiques ?

Si les prestations sont réelles, la hauteur de la rémunération relève de l'appréciation en opportunité par la société et l'Administration ne peut s'y immiscer pour prétendre qu'une partie de l'avantage de toute nature ne rémunérerait pas des prestations professionnelles du gérant (Gand, 19 mars 2019, *FJF* 2019/159); cet arrêt paraît constituer un revirement bienvenu car le 25 septembre 2018 encore, la même Cour, constatant la disproportion entre les frais immobiliers et l'ATN imposable pour le dirigeant, rejetait ces frais immobiliers au motif que "uit niets blijkt dat de vennootschap haar inkomsten niet zou realiseren zonder de tenlasteneming van alle uitgaven verbonden aan de woning", motif évidemment étranger aux conditions légales de déductibilité des frais professionnels (*FJF* 2019/15).

La tentative de l'Administration d'aborder sous l'angle des avantages anormaux ou bénévoles la question de l'absence d'indemnisation en fin d'usufruit pour les travaux réalisés par l'usufruitier se solda par un échec : l'application du Code civil ne recèle pas de tels avantages; quant à la question de la surévaluation de l'usufruit, elle aurait dû être soulevée en temps utile (Bruxelles, 12 septembre 2017, *JDF* 2017, p. 363, n.).

Si la société achète à son dirigeant l'usufruit de biens immeubles dans des conditions de financement qui ne lui laissent pas le moindre espoir de rendement, les frais de financement excédant les loyers à percevoir, le juge du fond peut considérer que les frais relatifs à l'usufruit n'ont pas été exposés pour acquérir ou conserver des revenus imposables de la société, mais dans le seul but de servir les intérêts personnels de son gérant, et qu'ils ne répondent dès lors pas aux conditions de déductibilité de l'article 49

CIR92 (Cass., 21 juin 2019, F.18.0130.N, *FJF* 2019/282; *Fisco*. n° 1625, p. 4). Il semble plutôt que le prix de l'usufruit était surfait et comportait un avantage de toute nature.

Paraissent donc dépassées par cette évolution, les décisions suivantes :

- à défaut de preuve des prestations du gérant, est refusée la déduction des frais liés à un immeuble à Knokke acquis par une société et mis à disposition de son gérant à des fins purement privées; rien ne montre la nécessité d'une telle rémunération en nature : il faut considérer que la société a octroyé une libéralité à son gérant. L'imposition à titre d'avantage en toute nature dans le chef du gérant ne suffit pas à établir que les conditions propres à la déductibilité des frais liés à l'immeuble seraient réunies (Anvers, 26 mars 2019, *Fisco*. 2019, n° 1633, p. 6; *Fisconetplus*). On observera que la décision d'octroyer une rémunération en espèces ou en nature est typiquement une décision d'opportunité dans laquelle il n'appartient ni à l'Administration, ni aux tribunaux, de s'immiscer;
- sont rejetés, les frais immobiliers en l'absence de preuve de prestations effectivement fournies par l'administrateur délégué en contrepartie d'une mise à sa disposition de biens immobiliers détenus par la société; dans cette espèce non plus, l'imposition, dans le chef du dirigeant, d'un avantage de toute nature, n'a pas été jugée pertinente (Gand, 8 janvier 2019, *Fisco*. 2019, n° 1633, p. 6; *Fisconetplus*).

Ailleurs, est admise la déduction à titre de frais professionnels de l'entière des frais de chauffage, d'électricité et d'autres frais d'une maison dont la société n'était locataire que d'un quart, si elle imputait à son gérant, pour les trois autres quarts, un avantage de toute nature évalué forfaitairement selon l'article 18, § 3, 4°, AR/CIR92 : comme l'un des deux conjoints était gérant de la société et percevait des rémunérations de dirigeant d'entreprise depuis plusieurs années, il n'y avait pas d'objection à considérer que la prise en charge des frais de l'immeuble soit constitutive d'une rémunération des prestations du gérant (Mons, 13 août 2019, *Fisco*. 2019, n° 1633, p. 6).

S'il existe un contrat de gestion conclu entre une société et l'un de ses administrateurs stipulant que la société dont il était administrateur lui accordait une rémunération et la mise à disposition d'une habitation en contrepartie de ses prestations, une telle convention suffit à établir que la mise à disposition était bien en lien avec des prestations fournies et que les frais étaient supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables (Mons, 29 mai 2019, *Fisco*. 2019, n° 1633, p. 6).

Si le bien a été acheté en pleine propriété par la société, celle-ci a une perspective de plus-value. C'est donc à tort que l'Administration fiscale avait rejeté les frais relatifs à deux appartements à la mer achetés par une société anonyme, l'un loué à deux de ses administrateurs, l'autre mis à la disposition d'un troisième administrateur avec imputation d'un avantage de toute nature (Gand, 3 décembre 2019, *Fisco*. 2019, n° 1636, p. 1).

78. Tantièmes abusifs. Les tantièmes sont en principe déductibles; le SDA l'a confirmé dans un contexte où ils seraient payés à des sociétés : dans une société du secteur de la construction dont quatre administrateurs délégués sont des sociétés de management, les tantièmes qui seront payés à celles-ci constitueront des frais professionnels déductibles; il n'y a ni avantage anormal ou bénévole, ni abus fiscal. Le SDA a eu égard au fait que les tantièmes seraient calculés sur base de la contribution des administrateurs aux bénéfices de la société et sur base de la qualité de leur travail, étant entendu que les montants des tantièmes seraient plafonnés à 30 % de la rémunération fixe, que les tantièmes pourront différer d'un administrateur à l'autre et qu'un montant de bénéfices distribuables minimum restera conservé; les charges sont conformes à l'article 49 CIR92 et ne dépassent pas manifestement les besoins professionnels (art. 53, 10°, CIR92) (décision anticipée n° 2018.1203, 19 mars 2019, *Fisco*. 2019, n° 1624, p. 13).

Mais au gré des circonstances, ils peuvent être abusifs; une société a deux gérants, une société et une personne physique; des tantièmes versés à la société gérante, déficitaire, alors que la personne physique gérante n'en reçoit pas, sont rejetés dans la mesure où ils sont constitutifs d'abus fiscal, en l'espèce pour ce qui dépasse 180.000 EUR (Trib. Bruxelles, 25 juin 2018, *TFR* 2019/570, p. 905, n. F. DEBELVA et R. VANDER SCHELDE). L'on peut se demander si l'Administration et le juge ne se sont pas trompés de cible et ont bien soumis "l'opération à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu" : si l'abus consistait dans la répartition inégale des tantièmes entre les gérants, ces tantièmes ne devaient-ils pas rester intégralement déductibles mais être répartis entre les gérants aux fins d'imposition ?

79. Moins-value. Une société souscrit à des obligations émises pour sept ans par une société liée, portant un intérêt de 0 %, mais assorties d'une participation bénéficiaire; elle en revend une partie à une autre société liée, à un prix décoté de 24,5 % en raison de l'absence d'intérêts. La Cour rejette la moins-value pour des motifs discutables : l'obligation de comptabiliser les obligations à leur valeur décotée

en raison de l'absence d'intérêts, inscrite à l'article 27bis de l'arrêté royal du 7 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, ne s'appliquerait qu'à l'acheteur et pas au souscripteur et cette valorisation négligerait la clause de participation bénéficiaire, si bien que le contribuable n'établirait pas la moins-value; le fait que le rejet crée une double imposition, le cessionnaire étant taxable sur la reprise de la décote, serait indifférent (Bruxelles, 8 novembre 2018, *FJF* 2019/191). Certes, la déductibilité d'une réduction de valeur aurait pu être contestée, mais la moins-value, elle, paraît incontestable, puisque l'actif a quitté le patrimoine du contribuable; et l'Administration ne plaiderait pas l'avantage anormal ou bénévole, qui d'ailleurs n'aurait pas fonctionné entre sociétés belges. Il paraît s'agir d'un beau cas d'abus fiscal ou, comme les faits dataient de 1999, de requalification; incidemment, l'espèce montre les faiblesses procédurales de la disposition anti-abus, où plusieurs contribuables devraient se voir rectifier simultanément et où l'ensemble du litige et des diverses rectifications devrait pouvoir être porté devant la même juridiction.

80. QFIE et stellage. La Cour d'appel d'Anvers considère comme non déductibles les frais afférents à une construction QFIE qui ne pouvait générer de résultat comptable positif, calcul dont la QFIE, purement fiscale, doit être exclue; les frais ne présentaient donc aucun lien nécessaire avec l'activité professionnelle, appréciée ou non au regard de l'objet statutaire (Anvers, 5 février 2019, *FJF* 2019/280, n.).

Cette thèse a été condamnée par la Cour de cassation : la circonstance qu'il n'y a pas de rapport entre une opération réalisée par une société et son activité sociale ou son objet statutaire n'exclut pas en tant que telle que les frais relatifs à de telles opérations puissent être qualifiés de frais professionnels déductibles; "en considérant ainsi que la construction QFIE prise dans son ensemble ne répondait pas à la condition de finalité posée par l'article [49], les juges d'appel n'ont pas justifié en droit leur décision" (Cass., 21 juin 2019, F.15.0067.N, *FJF* 2019/281, n.; *Fisco.* 2019, n° 1625, p. 1; 31 octobre 2019, F.16.0024.N, *Fisco.* 2019, n° 1635, p. 10).

Contrairement à la Cour d'appel d'Anvers, les Cours de Mons et de Bruxelles ont, dans des affaires similaires, accepté la déduction de frais professionnels et ont eu égard aux intérêts reçus par les sociétés, lesquelles ont des revenus professionnels imposables (Bruxelles, 8 octobre 2019, *Fisco.* 2019, n° 1633, p. 8; Mons, 28 juin 2019, *Fisco.* 2019, n° 1625, p. 1).

La Cour de Bruxelles admet la déduction des primes d'options *call* et *put* dans une opération de stellage sur actions menant à une plus-value inférieure au

total des primes (Bruxelles, 29 novembre 2018, *FJF* 2019/189). L'État n'avait pas plaidé que la prime d'option *call* faisait partie du prix d'acquisition de l'action et réduisait la plus-value.

La dette certaine d'arriérés de commissions née d'un contrat du 3 décembre 1997 est déductible pour l'exercice correspondant à l'exercice comptable 1997, et non 1998, même si elle n'est payée qu'en 1998 (Mons, 15 juillet 2019, *FJF* 2019/283).

81. Finalité. Les intérêts sur un emprunt contracté pour financer une distribution de dividendes ou une réduction de capital sont rejetés à défaut pour le contribuable de démontrer que ces frais ont été exposés pour acquérir ou conserver des revenus imposables (Anvers, 8 mai 2018, *FJF* 2019/16; *TFR* 2019/559, p. 326, n. J. LUTS, "Aftrekbaarheid van interestlasten n.a.v. schuldgefinancierde eigenvermogensuitkeringen"). Il nous paraît que l'Administration (et les Cours et tribunaux) n'ont pas à s'immiscer dans la structuration financière des sociétés et le choix entre fonds propres et fonds empruntés et que cet arrêt montre une nouvelle fois l'erreur méthodologique qui consiste à appliquer aux sociétés un test de finalité conçu pour les particuliers qui exposent des dépenses privées ou professionnelles.

Des frais de défense pénale contre des poursuites pour infractions urbanistiques tendent à tout le moins à conserver des revenus imposables et sont déductibles; il en va de même des frais relatifs à un appartement ni loué ni occupé, destiné à être vendu : la plus-value éventuelle sera imposable (Marche-en-Famenne, 3 janvier 2018, *FJF* 2019/17).

82. Formalités. La déduction des biens ou services mis à disposition d'influenceurs suppose l'établissement de fiches fiscales (QP n° 2584, Dép. Pas, 20 mars 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 437, n.).

Les remboursements de frais propres à l'employeur sont déductibles en vertu de l'article 49 CIR92; mais en l'espèce, la Cour rejette des frais pourtant conformes au barème, à défaut de preuve de l'existence de tels frais (Anvers, 8 janvier 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 314, n.).

§ 2. Amortissements

83. Durée. L'acquisition d'une licence d'un procédé d'identification des chiens doit être amortie sur cinq ans (Liège, 14 février 2018, *FJF* 2019/70).

Dans un arrêt du 7 octobre 2019 (n° 2018/AR/569, www.monkey.be), la Cour d'appel d'Anvers a porté la durée d'amortissement d'une Porsche Cayenne de

cinq à sept ans. La Cour indique qu'il n'y a pas de règle générale selon laquelle une voiture doit toujours être amortie en cinq ans; en pratique, la durée d'amortissement peut être plus courte ou plus longue, selon la catégorie de voiture et l'usage qui en est fait (voy. aussi QP n° 1214 GABRIËLS, 13 septembre 1994). Une durée d'amortissement de sept ans est, selon la Cour, raisonnable et acceptable si on tient compte de la nature, du type, du niveau de qualité et de prix du véhicule (Porsche Cayenne, essence/électrique, 15 CV, prix : 84.630 EUR hors TVA) ainsi que du kilométrage moyen annuel parcouru. Cela correspond à la perte de valeur annuelle effective. La Cour est également d'avis qu'il n'est pas raisonnablement vraisemblable qu'un tel véhicule digne de ce nom puisse circuler pendant dix ans sans perte notable de qualité, plaisir de conduire, sécurité, etc. Ainsi, la Cour s'écarte du jugement *a quo* et d'un jugement antérieur du tribunal de première instance d'Hasselt dans lequel le tribunal avait retenu une période de 10 ans au lieu de cinq (*cette Chronique*, RPS-TRV 2016, 368, n° 31). (Voy. K. JANSSENS, "Porsche Cayenne op 7 jaar afschrijven", *AFT(I)* 2019, n° 41, 12 et C. BUYSSE, "Porsche Cayenne : 5 est insuffisant, 10 excessif, 7 raisonnable", *Fisco*. 2020, n° 1644, p. 11).

En vertu de l'article 43, 2°, AR/CIR92, l'amortissement dégressif, en l'espèce d'une extension d'immeuble, est dénié au contribuable qui cède l'usage du bien à un tiers, même si celui-ci ne l'amortit pas; dépourvue de toute justification et discriminatoire, cette disposition est écartée (Mons, 29 novembre 2019, *TaxWin*; Trib. Liège, 25 avril 2019, *TaxWin*). Réconfortant, même si l'amortissement dégressif est supprimé à partir de l'exercice 2021.

§ 3. Provisions pour risques et charges

84. Provisions pour risques et charges. On sait que la modification de l'article 194 limite dorénavant la déduction des provisions pour risques et charges aux provisions contractuelles et réglementaires à l'exclusion des provisions imposées seulement par la réglementation comptable.

85. Jurisprudence. La provision pour gros travaux amortissables ne peut être déduite, puisqu'elle concerne des travaux affectés à l'extension de l'entreprise (Bruxelles, 11 avril 2019, *FJF* 2019/217). La provision n'est déductible que si la charge est devenue probable avant la clôture de l'exercice, non entre celle-ci et l'approbation des comptes, en l'espèce de par le refus de renouvellement de l'autorisation d'exploitation intervenu en mai (Mons, 14 novembre 2018, *FJF* 2019/69).

Une provision pour la refacturation par la société mère du coût d'exercice des options dans le cadre d'un plan d'options sur actions ne concerne pas des coûts salariaux et ne peut être déduite; est en revanche déductible, une provision pour des "restricted stock units", dont l'attribution constituera un octroi de rémunérations (Bruxelles, 12 octobre 2017, *TFR* 2019/559, p. 369).

Les primes d'assurance-pension pour un travailleur de plus de 65 ans restent déductibles s'il n'a pas encore achevé sa carrière normale, en l'espèce de 40 ans (Marche-en-Famenne, 10 mai 2017, *FJF* 2019/102).

Dans un arrêt du 13 avril 2019, la Cour d'appel de Gand a considéré que l'éventualité d'une dette probablement prescrite n'est pas une dépense probable pour laquelle une provision pour risques et charges exonérée intitulée "litige tribunal du travail" peut être maintenue (Gand, 13 avril 2019, n° 2018/AR/302, www.monkey.be).

Dans un arrêt du 7 mai 2019 (n° 2017/AR/2034, *Fisconet* et www.monkey.be), la Cour d'appel d'Anvers a décidé qu'était imposable la provision pour une obligation de garantie constituée dans le cadre de la responsabilité décennale des entrepreneurs. Le montant de cette provision avait été déterminé sur base d'un pourcentage du chiffre d'affaires des exercices comptables pour lesquels la responsabilité s'appliquait, soit 0,3 % du chiffre d'affaires de l'exercice comptable précédent et ensuite un pourcentage dégressif jusqu'à 0,03 % du chiffre d'affaires d'il y a dix ans. En l'espèce, la Cour constate que le contribuable ne démontre pas que ce pourcentage serait basé sur des chiffres issus de l'expérience des années antérieures et relatifs à une période pertinente (voy. aussi *cette Chronique*, RPS-TRV 2011, p. 361, n° 53) et que les coûts réels s'écartent largement du montant de la provision. La charge de la preuve repose sur le contribuable qui a comptabilisé la provision.

De même, la Cour d'appel de Mons a, par un arrêt du 14 novembre 2018, refusé d'exonérer une provision pour risques et charges, au motif que l'événement qui s'est produit avant l'approbation des comptes annuels est survenu après la date de clôture du bilan (dans un tel cas, si celui-ci est de nature à influencer l'image fidèle, une mention appropriée doit être faite dans l'annexe). La provision a été créée par une société qui exploitait un centre d'enfouissement technique, pour faire face aux frais de réhabilitation du site après la cessation inattendue de l'activité imposée par une ordonnance du bourgmestre (Mons, 14 novembre 2018, n° 2017/RG/437, *TaxWin*, *FJF* 2019,

p. 97; voy. S. VAN CROMBRUGGE, “Quid des événements postérieurs à la date de clôture du bilan ?”, *Fisco*. 2019, n° 1601, p. 8).

86. Décisions anticipées. Dans la période examinée, le SDA s’est prononcé à plusieurs reprises sur l’application de l’article 194 du CIR92 dans les secteurs des déchets et de la construction. Ainsi, le SDA est arrivé à la conclusion que la dotation aux provisions pour risques et charges qui avaient été comptabilisées par une société exerçant une activité de remblayage sur un site en Belgique (sur base d’un permis d’environnement délivré par arrêté ministériel) pouvait être exonérée. Le permis d’exploitation autorise la société à remblayer un certain volume de déchets inertes. En vertu de ce permis, la société devra, à la fin de l’exploitation, satisfaire à certaines obligations de remise en état (démantèlement et réaménagement du site) et à des obligations de post-gestion (surveillance et entretien). L’accroissement de la provision exonérée était calculé sur base du rapport entre la quantité de remplissage de l’année considérée et la capacité totale du site. L’amortissement des installations et de l’infrastructure à démanteler est déductible selon la même proportion, pour autant qu’il soit supérieur à l’annuité de l’amortissement linéaire (n° 2019.0297 du 14 mai 2019).

En outre, le SDA décide que les provisions pour risques et charges pour les pertes sur les commandes en cours d’exécution (chantiers de construction ou constructions en cours) d’une entreprise de construction découlent d’obligations contractuelles (n° 2019.0083 du 2 avril 2019). Voyez aussi une décision relative à une provision exonérée pour frais de restructuration (n° 2019.0613 du 13 août 2019).

87. Circulaire. Aux termes d’une circulaire du 29 août 2019 relative aux provisions pour risques et charges exonérées en cas de comptabilité simplifiée, il apparaît que l’Administration fiscale ne suit ni la jurisprudence de la Cour d’appel de Gand 2013 à ce sujet (Gand, 24 décembre 2013, n° 2012/AR/1448, www.monkey.be; *Fisco*. 2014, n° 1378, p. 12; *Acc.&Fisc.* 2015, n° 2, p. 5), ni celle de la Cour de cassation, qui a rejeté le pourvoi contre cet arrêt. La Cour de cassation avait décidé que, dans un tel cas, le contribuable, qui ne peut satisfaire à la condition que la provision doit être comptabilisée à la clôture des écritures de la période imposable et que le montant doit apparaître dans un ou plusieurs comptes distincts (art. 22, § 1er, 3° et 24 de l’AR/CIR92), peut

se limiter à introduire le formulaire 204.3 (Cass., 17 décembre 2015, n° 14.0073.N; *Fisco*. 2016, n° 1460, p. 6). Selon l’Administration fiscale, cela ne suffit pas pour obtenir l’exonération et les contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée doivent faire apparaître cette provision dans un poste distinct de leur inventaire annuel qui reprend leurs obligations vis-à-vis des tiers. Cela vaut également pour l’exonération des réductions de valeur sur créances au sens de l’article 48 du CIR92 (circulaire n° 2019/C/78 du 29 août 2019; J. VAN DYCK, “Comptabilisation requise, même en cas de comptabilité ‘simplifiée’ ?”, *Fisco*. 2019, n° 1623, p. 3; *AFT(I)* 2019, n° 32, p. 11; *Acc.&Fisc.* 2019, n° 33, p. 7).

§ 4. Déduction pour capital à risque

88. Établissement étranger (bis). À la suite de l’arrêt du 4 juillet 2013 (CJUE, C-350/11, *Argenta Spaarbank*), par la loi du 21 décembre 2013, l’article 205quinquies CIR92 a été modifié pour le calcul des capitaux propres afférents à un établissement étranger établi dans l’Union européenne servant de base au calcul de la déduction. Le nouveau texte commence par inclure la valeur nette des actifs d’un tel établissement stable dans la base de calcul de la déduction pour capital à risque accordée à la société résidente, mais ensuite réduit le montant de la déduction du plus petit des montants suivants : soit la partie de la déduction pour capital à risque qui se rapporte à l’établissement stable, soit le résultat positif généré par cet établissement stable; tous calculs faits dans les différentes hypothèses, mais sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, ce mode de calcul n’est pas désavantageux pour une société ayant un établissement étranger exonéré (CJUE, 17 octobre 2019, C-459/18, *Argenta Spaarbank*, *Fisco*. 2019, n° 1630, p. 10).

89. Avantages anormaux. Comme nous l’avons vu (*supra*, n° 34), la déduction pour capital à risque ne peut être pratiquée sur les avantages anormaux ou bénévoles reçus; ceux-ci ne se limitent pas aux avantages obtenus sans une contreprestation normale, mais comprennent aussi ceux obtenus dans des circonstances anormales telles des opérations sans but économique et à but exclusivement fiscal⁵ : ce concept “heeft aldus een ruimere draagwijdte dan louter de voordelen uit verrichtingen waarbij een rechtstreekse tegenprestatie ontbreekt of deze tegenprestatie niet beantwoordt aan normale markt-

5. Cass., 26 avril 1966, *RPS*, 1967, p. 220; Cass., 23 février 1995, *FJF* n° 95/63; Cass., 29 avril 2005, *FJF* n° 2005/260; *Fisco*. 2005, n° 1054, p. 5.

voorwaarden en omvat ook voordelen die werden verkregen onder abnormale omstandigheden in het raam van verrichtingen die niet op grond van economische doelstellingen maar enkel op grond van fiscale oogmerken kunnen worden verklaard”. En ne vérifiant pas s’il existait des tels avantages et en considérant que ce concept devait être interprété différemment pour le report des pertes et pour la déduction pour capital à risque, qui a son propre régime anti-abus, la Cour d’appel a violé la loi (Cass., 24 mai 2019 (F.16.0063.N), *Fisco.* 2019, n° 1617, p. 1; voy. aussi E. MASSET, “Dans un arrêt du 24 mai 2019, la Cour de cassation a donné un grand coup de pied dans la déduction des intérêts notionnels”, *Sem. Fisc.* 2019/81, n° 395, p. 8).

La Cour de cassation a bien sûr raison : un concept unique ne saurait avoir deux sens selon la disposition qui y renvoie. Mais en fait, l’opération en cause n’avait rien d’anormal, puisqu’il s’agissait d’un prêt intra-groupe par une société belge fortement capitalisée et qu’elle relevait de la planification fiscale élémentaire dont nos gouvernements successifs avaient assuré le marketing dans tous les forums internationaux. On reste perplexe : pourquoi l’Administration attaque-t-elle des constructions conformes au véritable but de la loi ?

90. Revenu périodique. Sont exclus de la base de calcul, les actifs détenus à titre de placement qui, par leur nature, ne sont pas normalement destinés à produire un revenu périodique imposable; n’ont pas le caractère, des terrains qui ont donné lieu à des ventes répétées de bois sur pied (Marche-en-Famenne, 3 janvier 2018, *FJF* 2019/17). Ni, pour une société active dans la constitution, la gestion et la promotion de la vente des parts d’une sicav, les parts de la sicav en question (Bruxelles, 17 mai 2018, *TFR* 2019/557, p. 214, n. Th. AFSCHRIFT, C. BINNEMANS, “La Cour d’appel de Bruxelles s’est prononcée sur la question de l’exclusion de la base de calcul de la déduction pour capital à risque de participations détenues dans une sicav de capitalisation sur base de la disposition anti-abus visée à l’article 205ter, § 4, du CIR 1992”).

91. Comptabilité lacunaire. Le fait que la comptabilité et les comptes annuels de la société soient lacunaires et ne donnent pas une image fidèle impose des corrections de l’actif net et des capitaux propres, mais ne prive pas du bénéfice de la déduction (Gand, 18 décembre 2018, *Fisco.* 2019, n° 1622, p. 12).

§ 5. Frais non déductibles

92. Pensions et droit transitoire. La loi-programme du 22 juin 2012 a obligé à externaliser les pensions

mais permet aux sociétés clôturant leur exercice avant le 31 décembre 2011 de maintenir en interne les provisions existantes, moyennant une cotisation limitée, ou de les externaliser en dispense de la cotisation sur les primes d’assurance; les dispositions transitoires étant mal rédigées, elles privent sans raison du bénéfice de ces deux régimes les sociétés clôturant leur exercice entre le 1er janvier et le 28 juillet 2012, ce qui est inconstitutionnel (Const., n° 122/2018 du 4 octobre 2018, *TFR* 2019/555, p. 150).

93. Frais exclus. Les frais de publicité sont déductibles, sauf dans la mesure où ils constituent des frais de réception dont la déductibilité est limitée à 50 % par l’article 53, 8°, CIR92 (Cass., 22 mars 2019, F.17.0160.N, *FJF* 2019/192; *Fisco.* 2019, n° 1610, p. 1). Les frais d’une journée “portes ouvertes” destinée à promouvoir directement la vente de certains produits ou services sont entièrement déductibles en tant que frais de publicité, en ce compris les frais de nourriture et de boisson (Anvers, 22 mai 2018, *FJF* 2019/51; *TFR* 2019/563, p. 594).

Les frais liés à un yacht sont déductibles si la société a une activité effective, fût-elle modeste, de location de bateaux et du yacht en question (Bruxelles, 14 mars 2019, *FJF* 2019/135).

La limitation des frais de voiture déductibles (art. 66, § 1er, et 198bis, CIR92) se calcule après imputation de la participation payée par le bénéficiaire du véhicule (Anvers, 12 février 2019, *FJF* 2019/252; Trib. Anvers, 6 septembre 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 611, n.; Mons, 9 novembre 2018, *Fisco.* 2019, n° 1596, p. 1).

Le caractère déraisonnable des frais doit être prouvé concrètement : il ne suffit pas de rejeter la quotité des frais liés à l’usufruit dépassant les loyers perçus (Anvers, 19 février 2019, *FJF* 2019/253). Les frais liés à l’usufruit d’un appartement loué à des tiers sont déductibles, même si l’opération est déficitaire (Trib. Gand, 28 mai 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 461, n.).

94. Intérêts d’avances. Les intérêts sur avances définies comme des “prêts d’argent” par l’article 18, alinéa 2, sont, dans la mesure où l’avance excède les fonds propres, disqualifiés en dividendes et ne sont donc pas déductibles; tout en admettant que la notion de prêt d’argent se distingue de la notion de créance, le tribunal voit un tel prêt dans une créance de prix impayée, par l’effet d’une novation implicite transformant la créance en prêt (Namur, 22 novembre 2018, *FJF* 2019/49). Devant cette inventivité des juges du fond, le législateur a fini par modifier la loi et a remplacé la notion de prêt d’argent par celle de créance (modification de l’article 18 CIR92 par la loi du 25 décembre 2017).

95. Amendes. Les amendes pénales ne sont pas déductibles; il en va de même des paiements effectués dans le cadre d'une transaction pénale élargie (Bruges, 11 mars 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 337, n.).

Qu'en est-il des amendes de cartel ? Selon un arrêt, les amendes infligées par la Commission européenne pour cartel ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels : l'article 53, 6° du CIR92, vise les amendes en général et doit s'appliquer. En outre, une telle amende doit être qualifiée de sanction pénale au sens de l'art. 6 de la CEDH, eu égard notamment à son montant. Il s'en déduit que les intérêts de l'emprunt contracté par la société pour financer le paiement de l'amende sont, eux aussi, non déductibles, étant entendu que les intérêts sont l'accessoire d'un principal non déductible (Bruxelles, 6 novembre 2019, *Fisco.* 2019, n° 1636, p. 10).

Dans une autre espèce, la même Cour a pourtant admis une telle déduction, estimant qu'une telle dépense entraine dans le champ de l'article 49 CIR92, étant en lien avec l'exercice de la profession du contribuable et que l'article 53, 6° du CIR92, n'était pas d'application, l'interdiction de déduction des amendes visées ne portant que sur les amendes à caractère pénal (Bruxelles, 3 avril 2019, *Fisco.* 2019, n° 1631, p. 1).

Le législateur a clos le débat : à compter de l'exercice d'imposition 2021, de telles amendes ne sont plus déductibles en raison de la modification de l'article 53, 6°, CIR92, qui a étendu le champ d'application de cet article aux amendes administratives infligées par des autorités publiques, même lorsque ces amendes n'ont pas le caractère d'une sanction pénale.

VIII. Pertes professionnelles

96. Pertes étrangères définitives. La Cour de justice a revisité sa jurisprudence sur le caractère définitif des pertes étrangères (13 décembre 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*). Pour bénéficier de cette jurisprudence, il doit s'agir d'une filiale directe, à moins que toutes les filiales intermédiaires soient établies dans le même pays que la sous-filiale en perte. Le caractère définitif de la perte n'est établi que si est démontrée l'impossibilité de valoriser ces pertes en faisant en sorte, notamment au moyen d'une cession, qu'elles soient prises en compte par un tiers au titre d'exercices futurs; à cet égard, est indifférente une limitation locale antérieure du report des pertes (CJUE, 19 juin 2019, C-608/17, *Skatteverket c. Holmen AB*).

97. Dos à dos. Si l'Administration ne prouve pas l'existence de revenus et que le contribuable ne prouve pas celle de frais professionnels, il n'y a pas

de perte (Cass., 19 septembre 2019, *TaxWin*); curieux arrêt.

98. Changement de contrôle. Les pertes de la société ne sont pas déductibles si cette prise ou ce changement de contrôle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique; ce caractère légitime doit s'apprécier sur base de l'intégralité des circonstances liées à l'ensemble des parties impliquées dans la prise ou le changement de contrôle, en ce compris les titulaires des actions de la société.

L'acquisition des parts d'une SPRL inactive, au chiffre d'affaires nul, pour en faire une société de management et exercer ses mandats d'administrateur par l'intermédiaire de cette société, ne répond aucunement aux besoins financiers ou économiques de la SPRL, mais aux besoins du cessionnaire des parts. Les pertes de la société ne sont plus déductibles à la suite du changement de contrôle (Gand, 2 octobre 2018, *Fisco.* 2019, n° 1624, p. 11).

Si le fonds de commerce a été cédé et la seule employée, licenciée, le changement de contrôle de la coquille vide fait échec au report des pertes (Liège, 4 janvier 2019, *TaxWin*; *adde* Louvain, 1er mars 2019, *TaxWin*).

Pour une décision favorable en cas de maintien d'activité : décision anticipée n° 2019.0926 du 12 novembre 2019.

99. Fusion. La limitation du report des pertes en cas de fusion ne concerne pas les pertes de l'exercice en cours, même antérieures à la date d'effet de la fusion (Cass., 25 janvier 2019, *FJF* 2019/71; les conclusions de l'avocat général J. VAN DER FRAENEN sont publiées sur *Juridat*).

Pour un particulier, en vertu de l'article 78, la perte reportée doit être déduite pour le premier exercice où elle peut l'être; sinon, elle est perdue, mais seulement à due concurrence : le solde qui aurait subsisté après déduction correcte reste déductible pour un exercice ultérieur (Liège, 27 avril 2018, *FJF* 2019/14).

Lors d'un apport d'un établissement belge d'une société française à une société belge, les pertes dont l'existence n'est pas prouvée ne peuvent être reportées (Marche-en-Famenne, 26 juin 2019, *TaxWin*).

IX. Régime ordinaire de taxation

100. Réorganisations - Report de taxation. En cas d'échange d'actions et d'aliénation ultérieure des

actions reçues en échange, la technique fiscale nationale ne peut aboutir à ce que la plus-value soit imposée à un autre taux et selon d'autres modalités que celles en vigueur lors de l'aliénation ultérieure : l'État n'a droit qu'au "prélèvement d'un impôt égal à celui auquel [il aurait] eu droit si l'opération d'échange de titres n'avait pas eu lieu" (CJUE, 18 septembre 2019, C-662/18, AQ, et C-672/18, DN).

X. Dissolution et liquidation

101. Qui ? Après la clôture de la liquidation, seul le liquidateur peut faire l'objet d'un enrôlement; la cotisation enrôlée au nom de la société est nulle (Anvers, 9 octobre 2019, *FJF* 2019/164; 15 janvier 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 284, n.; *TFR* 2019/562, p. 539).

En cas de décès du liquidateur, les administrateurs ne sont pas réputés liquidateurs : l'article 185 du Code des sociétés ne s'applique qu'à l'hypothèse où aucun liquidateur n'a été désigné (Anvers, 24 avril 2018, *FJF* 2019/40). À défaut de liquidateur, c'est le gérant qui exerce cette fonction; en cas de décès, ses héritiers ont le droit d'intenter le recours (Marche-en-Famenne, 2 mai 2019, *TaxWin*); solution pragmatique.

Une société ayant clôturé sa liquidation peut encore relever appel contre le jugement fiscal lui ayant donné tort (Cass., 7 novembre 2019, C.19.0052.N) et même introduire une réclamation (Namur, 20 mars 2019, *TaxWin*). En cas de liquidation en un acte, la société ne peut plus agir : ce sont les attributaires désignés à cet effet qui ont cette qualité (Marche-en-Famenne, 5 juin 2019, *TaxWin*).

XI. Cotisation distincte sur commissions secrètes

102. Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés. Depuis le 1er janvier 2020, la cotisation distincte visée à l'article 219 du CIR92 n'est plus déductible à l'impôt des sociétés (article 39 de la loi). L'article 58 de la même loi a supprimé la possibilité de réintégrer des bénéfices dissimulés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice est réalisé, ainsi que le taux de 50 % applicable dans cette hypothèse (entrée en vigueur : exercice d'imposition 2021).

103. Cour constitutionnelle. Dans un arrêt n° 125/2019 du 26 septembre 2019, la Cour a considéré que la cotisation distincte ne peut trouver à s'appliquer lorsque le bénéficiaire de l'avantage de toute

nature a été effectivement imposé dans les délais d'imposition légaux, même s'il a été identifié au-delà du délai de deux ans et six mois. La Cour s'appuie sur la volonté du législateur qui, dans le cadre (des travaux préparatoires) de la loi-programme du 19 décembre 2014, a clairement indiqué que la cotisation distincte ne revêtait plus qu'un caractère indemnitaire et ne visait donc plus qu'à compenser la perte de recettes fiscales. Dès lors, en limitant la non-application de la cotisation uniquement aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage a été identifié de manière univoque dans le délai de deux ans et six mois, le législateur a établi un délai qui n'est pas raisonnablement justifié.

Voy. F. DESTERBECQ, "Grondwettelijk Hof : geen aanslag op voordelen van alle aard als verkrijger effectief belast is", *AFT(I)* 2019, n° 33, 4; *Cour. Fisc.* 19/16, 547, note L. KELL; J. VAN DYCK, "Le délai de deux ans et six mois n'est pas un critère pertinent", *Fisco.* 2019, n° 1626, 6; B. ZDRAVKOV, "Plus de cotisation sur commissions secrètes si le bénéficiaire a été effectivement imposé", *AFT(I)* 2020, n° 5, 1; concernant l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 16 octobre 2018 qui pose la question préjudicielle : J. VAN DYCK, "Le délai de 2 ans et 6 mois convient-il pour établir - ou non - une cotisation ?", *Fisco.* 2018, n° 1586, p. 1.

104. Cour de cassation. La loi du 19 décembre 2014, qui prévoit que la cotisation n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire a été identifié de manière univoque dans le délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, est d'application immédiate aux litiges pendants. Par un arrêt du 17 janvier 2019 (n° F.17.113.F), dans une affaire relative à l'impôt des personnes morales, la Cour de cassation a décidé que, dans le cas des litiges pendants, c'est à la date d'entrée en vigueur de la loi, soit le 29 décembre 2014, qu'il faut se placer pour examiner si l'Administration pouvait encore imposer le bénéficiaire ou si, en raison de l'écoulement des délais légaux d'imposition, elle n'était plus en mesure de le faire (voy. J. VAN DYCK, "Litiges pendants : apprécier le 'pouvoir d'imposer dans les délais' au 29/12/2014", *Fisco.* n° 1598, p. 10).

L'article 219, al. 7 du CIR92 (qui prévoit que la cotisation distincte ne s'applique pas si le bénéficiaire a pu être identifié de manière univoque dans le délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné) ne s'applique qu'aux cotisations distinctes établies sur des dépenses et avantages de toute nature visés respectivement aux articles 57 ou 31, al. 2, 2°, et 32, al. 2, 2° du CIR92, et non aux cotisations établies sur des bénéfices dissimulés (Cass., 22 novembre 2019, n° F.18.0122.F.).

Conformément aux articles 219, al. 1er et 3, et 24, al. 1er, 4° du CIR92, les bénéfices résultant d'une surestimation d'éléments du passif comptable d'une société ne constituent pas des bénéfices dissimulés pour l'application de l'article 219, al. 1er du CIR92. L'arrêt qui constate qu'une somme constitue une surestimation de passif et doit être taxée à ce titre comme bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elle est apparue, ne peut en déduire qu'elle doit être soumise à la cotisation distincte à l'impôt des sociétés pour cet exercice (Cass., 22 novembre 2019, n° F.18.0104.F).

105. Autre jurisprudence - Délai pour imposer les bénéficiaires. Dans un arrêt du 25 juin 2019 (2018/AR/441), la Cour d'appel d'Anvers décide qu'un délai de deux jours suffit pour imposer les bénéficiaires identifiés. Une société avait omis de mentionner sur les fiches individuelles un "bonus" qu'elle avait accordé à ses clients sous forme de "notes de crédit". Elle a transmis les notes de crédit au cours de l'automne 2013. S'agissant d'un litige relatif à l'exercice 2012, la Cour d'appel constate qu'à la date du 29 décembre 2014, l'Administration était encore en mesure d'imposer les bénéficiaires dans les délais légaux puisque le délai d'imposition expirait le 31 décembre 2014 (C. BUYASSE, "Deux jours suffisent pour échapper à la cotisation spéciale", *Fisco*. 2019, n° 1629, p. 12).

106. Identification univoque. Dans un arrêt du 8 janvier 2019 (2017/AR/1304 et 2017/AR/1306, *TaxWin*), la Cour d'appel de Gand annule la cotisation distincte appliquée sur un avantage de toute nature contesté (la société revendiquait l'utilisation exclusivement professionnelle d'un véhicule). La Cour considère que la loi n'exige pas l'accord du bénéficiaire et rappelle que l'on parle d'identification univoque lorsqu'il n'y a aucun doute sur l'identité du bénéficiaire et lorsqu'il est établi que le montant des dépenses, qui est repris en frais professionnels, correspond au montant payé au bénéficiaire. En outre, elle ajoute que l'identité du bénéficiaire était connue à la date de publication de la loi.

Dans un arrêt du 7 mai 2019 (n° 2017/AR/2290, *TaxWin*), la Cour d'appel d'Anvers a considéré qu'un montant inscrit au crédit du compte courant des gérants/actionnaires sans que ni ceux-ci, ni la société, ne puissent démontrer qu'il existe une dette de la société envers eux, constitue un bénéfice dissimulé qui a quitté le patrimoine de l'entreprise (et non une surévaluation de passif, comme l'avait décidé le premier juge). En effet, selon la Cour, dès l'inscription au crédit du compte courant, les titulaires de ceux-ci peuvent disposer des sommes. La cotisation distincte a donc été appliquée à bon droit sur celles-ci, aucune identification univoque des bénéficiaires n'étant intervenue avant l'échéance du délai de deux ans et six mois.

107. Doctrine. Voy. A. LEWANDOWSKI, "Aanslag geheime commissielonen : geen uitweg mogelijk voor verdoken meerwinsten ? Of toch ?", *TFR* 2019, 412 (commentaire de Const. 4 octobre 2018 publié dans la *Chronique* précédente); H. VANDEBERGH, "Enkele misschien bijzondere vaststellingen i.v.m. het opstellen van loonfiches en de aanslag geheime commissielonen", *TFR* 2019, 643; et B. VAN VLIJRDEN et E. VANDINGENEN, "Aanslag geheime commissielonen doorstaat eens te meer toets aan de Grondwet", *AFT(D)* 2018, n° 40, p. 1.

XII. Cotisations distinctes

108. Législation. Une loi du 13 avril 2019 (*MB* 26 avril 2019) supprime la pénalité en cas de non-conformité à la condition du montant de rémunération du dirigeant d'entreprise. L'article 219quinquies du CIR92, qui avait été introduit par la loi du 25 décembre 2017, est abrogé. L'article qui a introduit la mesure à l'INR/Soc. est également abrogé. Les références à cet article dans les autres dispositions sont abrogées.

Voy. K. DE HAEN, "Is ook buitenlandse bedrijfsleider nuttig voor minimumloon-test ?", *Intern. Fisc. Act.* 2019, n° 2, 1; W. DE VISSCHER, "Afzonderlijke aanslag van 5 % geschrapt !", *AFT(D)* 2019, n° 11, p. 1; W. DE VISSCHER, "Afzonderlijke aanslag 5 % retroactief afgeschaft : amendementen scheppen klaarheid", *AFT(D)* 2019, n° 13, 6; Y. DEWAELE, "Taux de l'impôt pour les PME, rémunération minimale et cotisation distincte", *Act.fisc.* 2018, n° 34, p. 1; H. HUBAU, "Bezoldigingsvereiste verlaagd tarief vennootschapsbelasting", *VIP* 2019, n° 2, p. 4; A. VANDEKERKHOVE, "Nieuw tarief vennootschapsbelasting en de minimale bezoldigingsvoorwaarde", *Fiscaal Praktijkboek 2018-2019 Directe Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, 227-262; et R. VAN HEMELEEN, *Vennootschap of eenmanszaak na de hervorming. Praktische voorbeelden van fiscale optimalisatiemogelijkheden na de nieuwe vennootschapsbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2018.

XIII. Précomptes

§ 1. Précompte immobilier

109. Immeubles par nature. Des machines de dimensions et de poids importants (pompes, cuves, silos, système de peson, installation électrique...), pour la plupart boulonnées ou autrement fixées au sol ou prenant appui sur celui-ci et reliées entre elles par des tuyauteries et divers câblages ou structures, bien que déplaçables au prix d'un démontage total

ou partiel de la chaîne de production, sont destinées à rester sur place durant une certaine période. Le matériel et l'outillage ont fait l'objet d'une union ou une incorporation durable et habituelle dans l'usine exploitée par la SA et constituent des meubles immobilisés par nature au sens de l'article 518 du Code civil; ils entrent dans l'assiette du précompte immobilier (Mons, 29 mars 2019, *TaxWin*).

110. 90 jours. L'exigence d'improductivité totale pendant 90 jours, inapplicable si l'activité est seulement réduite, en l'occurrence par la suppression des équipes de nuit, ne comporte pas d'erreur manifeste et n'est pas déraisonnable; elle ne viole donc pas la Constitution (Const., n° 26/2019 du 14 février 2019, *TFR* 2019/564, p. 640).

111. Improductivité involontaire et force majeure. L'improductivité involontaire requise pour la réduction proportionnelle du précompte immobilier en Flandre existe si le bâtiment est en si mauvais état qu'il ne peut être rentabilisé sans des coûts disproportionnés et ne peut qu'être démolé et que le contribuable démontre avoir fait les diligences à cet effet (Gand, 2 septembre 2019, *FJF* 2019/286). En revanche, si le contribuable ne fait rien alors que la démolition est la seule option réaliste, l'improductivité n'est pas involontaire (Gand, 19 mars 2019, *TFR* 2019/567, p. 789). L'improductivité s'apprécie dans le chef du contribuable, en l'espèce l'emphytéote; le fait que le bien donné en leasing immobilier soit improductif dans le chef du *lessee* est indifférent (Cass., 19 avril 2018, *TFR* 2019/567, p. 788). L'improductivité peut s'apprécier proportionnellement en cas d'improductivité partielle, par renvoi de l'article 2.1.5.0.2, § 1er, 3°, CFF à l'article 15, § 2, CIR92 en vigueur à l'époque, s'il s'agit d'unités distinctes pouvant être cadastrées séparément, tel un étage entier (Gand, 12 février 2019, *FJF* 2019/195). L'improductivité suppose des efforts réels et ininterrompus de mise en location; le principe de bonne administration n'impose pas que ces efforts soient reconnus présents en 2014 si l'exonération a été accordée pour 2013 et 2015 (Gand, 19 février 2019, *TaxWin*). On comprend mal la réticence des tribunaux à admettre l'application de ce principe.

En Wallonie, l'improductivité de plus de 12 mois ne permet la réduction que si elle a pour cause une calamité, la force majeure ou une procédure ou enquête administrative ou judiciaire empêchant la jouissance libre de l'immeuble (Cass., 11 avril 2019, *FJF* 2019/162; *adde* Liège, 28 juin 2019, *TaxWin*). Jusqu'à

12 mois, il suffit qu'elle soit "involontaire"; à défaut d'imprévisibilité, l'improductivité due aux travaux de réhabilitation et d'assainissement d'un bien pollué n'est pas imputable à la force majeure (Mons, 22 juin 2018, *JDF* 2018, 373). L'arrêt paraît confondre caractère involontaire et force majeure. La force majeure peut faire suite à l'improductivité involontaire, en l'espèce en cas de disparition du secteur économique où l'entrepreneur était actif (Mons, 5 septembre 2017, *RGCG* 2019/2, p. 138). La Cour constitutionnelle n'a pas vu d'inconstitutionnalité dans ce dispositif (arrêt n° 71/2019 du 23 mai 2019).

Le matériel et l'outillage de laboratoires et centres de recherches sont affectés à une exploitation, même en l'absence d'activité directe de production, fabrication et commercialisation dans les locaux; ils entrent donc dans l'assiette de calcul du précompte immobilier (Mons, 6 mars 2019, *FJF* 2019/161, p. 210).

§ 2. Précompte mobilier

112. Doctrine. Voy. M. DASSESSE, "L'arrêt Sofina", *JDF* 2018, p. 5; P. DELACROIX et M. PROTIN, "Voorheffingen in het tijdperk van BEPS, instellingen voor collectieve belegging en de digitale economie - Belgisch rapport n.a.v. het 72ste IFA-congres te Seoul", *TFR* 2019, p. 158; K. HELLINCKX, "Hof van Justitie interpreteert begrip 'uiteindelijke gerechtigde'", *AFT* 2019/7, p. 32; F. VANISTENDAEL, "Is het Europese Hof van Justitie de weg kwijt?", *AFT* 2019/12, p. 2; et W. WILLEMS, "De nieuwe RV-vrijstelling voor spin-offs - Een rechtsvergelijkend perspectief en vergelijking met partiële splitsingen", *AFT* 2019/10, p. 7.

113. Abus européen. Dans un quadruple arrêt retentissant, rendu en grande chambre, la Cour de justice semble avoir à la fois renversé sa jurisprudence sur la notion d'abus et inversé la primauté des libertés fondamentales par rapport au droit national; il reste à voir si cette nouvelle jurisprudence se confirme et à espérer que ce ne sera pas le cas : même si elles sont nécessairement floues, les règles anti-abus doivent être écrites et uniformes et non implicites et laissées à l'initiative nationale :

- L'exonération de toute imposition des paiements d'intérêts prescrite par la directive Intérêts et redevances⁶ suppose que soient établis dans l'Union les bénéficiaires effectifs de tels intérêts, à savoir les entités qui bénéficient réellement de ces intérêts

6. Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

sur le plan économique et qui disposent dès lors du pouvoir d'en déterminer librement l'affectation;

- Mieux : en vue de refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif d'intérêts ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces intérêts;
- La preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices soient objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts;
- Quand la constatation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, au sens de l'article 5 de cette directive, paralyse l'application de la directive I&R, les libertés consacrées par le traité FUE ne sauraient être invoquées pour mettre en cause la réglementation de l'État membre de source régissant l'imposition de ces intérêts.

(26 février 2019, deux arrêts : aff. jtes C-115/16, N Luxembourg 1, C-118/16, X Denmark, C-119/16, C Danmark I et C-299/16, Z Denmark et aff. jtes C-116/16, T Danmark et C-117/16, Y Denmark; voy. aussi L. BROSENS, "Hof van Justitie - 26 februari 2019 (twee arresten)", *RW*, 2019-2020/13, p. 515-517).

114. Droit européen. La France ne prélève pas de retenue à la source en cas de distribution de dividendes entre sociétés françaises, mais bien en cas de distribution à une société étrangère ne répondant pas aux conditions d'exonération; la Cour de justice juge qu'une telle retenue à la source sur dividendes est interdite si la société étrangère est en déficit, hypothèse où la société française dans la même situation n'aurait payé aucun impôt (CJUE, 22 novembre 2018, *JDF* 2018, p. 31).

La directive mère-fille impose d'exonérer de précompte mobilier la distribution de dividende par une société belge à sa société mère établie à Madère;

même si celle-ci bénéficie d'une exonération temporaire, matériellement limitée et conditionnelle, elle est en principe soumise à l'impôt des sociétés (Bruxelles, 4 janvier 2018, *TFR* 2019/559, p. 370).

115. Assiette. Le précompte mobilier ne peut être perçu sur des dividendes payés à un fonds néerlandais exonéré d'impôt, sous peine de violer la liberté de circulation des capitaux (Bruxelles, 12 mars 2019, *FJF* 2019/255).

Le fait que la réduction de précompte mobilier "VVPR" pour augmentation de capital soit réservée aux hypothèses où l'augmentation se réalise par émission de nouvelles actions n'est pas discriminatoire : le but de contrôle est légitime et le principe de proportionnalité est respecté, puisque la société a tout loisir d'émettre de nouvelles actions (Const., 23 mai 2019, n° 75/2019, *FJF* 2019/219; *Cour. Fisc.* 2019, p. 521).

Une réduction de capital n'est pas une distribution de dividende (du moins avant la modification de l'article 18 CIR92) et, ne contrevenant pas au but de l'article 18 et correspondant à une pratique courante à l'époque, n'est pas abusive; le précompte mobilier n'est pas dû (Gand, 1er octobre 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 551, n. M. VAN KEIRSBILCK, réformant Bruges, 19 février 2018, *TFR* 2019/556, p. 173, n. A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, "Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-'abus fiscal' en matière d'impôts sur les revenus"; dans le même sens, Trib. Gand, 20 février 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 516, n. L. KELL).

Si une attestation d'inscription nominative est requise, comme par l'article 117, § 6, AR/CIR92, elle doit être établie pour chaque nouvelle inscription, mais elle peut tenir en différents documents (Cass., 27 juin 2019, *FJF* 2019/220; cassant partiellement Liège, 9 juin 2017, *FJF* 2019/20).

Après faillite, des bons de capitalisation sont remboursés partiellement; dans ces conditions, le paiement concerne exclusivement le remboursement du capital et le précompte mobilier n'est pas applicable (Gand, 28 mai 2019, *FJF* 2019/256; après Cass., 21 décembre 2017, *TFR* 2019/568, p. 841).

Les réserves "verrouillées" conformément à l'article 537 CIR92, distribuées et imposées à un précompte mobilier réduit à 10 % moyennant incorporation au capital, le sont pour leur plein montant, indépendamment d'une réduction de capital effectuée immédiatement avant cette incorporation (Marche-en-Famenne, 13 mars 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 471, n. S. VERTOMMEN). Les réserves taxées au sens de

l'article 537 comprennent la réserve légale (Hasselt, 7 août 2018, *TFR* 2019/563, p. 594), mais la Cour d'appel d'Anvers réformera (Anvers, 21 janvier 2020, *TaxWin*; adde Liège, 21 janvier 2019, *TaxWin*).

À défaut de capital et de réserves taxées, tous les intérêts payés à ses administrateurs par une ASBL assujettie à l'impôt des sociétés sont disqualifiés en dividendes et passibles du précompte mobilier (Anvers, 4 septembre 2018, *TFR* 2019/559, p. 369).

Si le bénéficiaire du revenu est assujetti à l'impôt des personnes morales, il n'est redevable du précompte mobilier que si celui-ci n'a pas été retenu par le débiteur du revenu pour un motif juridique valable (Gand, 26 mars 2019, *TFR* 2019/566, p. 741, s'alignant sur Cass., 10 novembre 2017, et la circulaire du 2 mai 2018, n° 2018/C/52).

116. Prescription. La réclamation contre un précompte potentiellement contraire au droit européen doit être introduite dans le délai de prescription quinquennal (Bruxelles, 12 septembre 2019, *TaxWin*).

117. Rébellion. Se rebellant contre l'enseignement de la Cour de cassation (16 juin 2017), la Cour d'appel de Mons dénie l'imputation de la QFIE sur les dividendes d'origine française (Mons, 28 juin 2019, *TaxWin*).

§ 3. Précompte professionnel

118. La loi du 30 juillet 2018. Cette loi a apporté diverses modifications au régime prévoyant une dispense partielle (temporaire) de versement du précompte professionnel retenu sur les rémunérations qui se rapportent à un nouvel emploi créé à la suite d'un investissement dans une "zone d'aide" (art. 278/8 CIR92; voy. *Fisco*. 2018, n° 1575, p. 10; aussi : l'AR/CIR92 adapté au nouveau régime en matière de 'zones d'aide', *Fisco*. 2019, n° 1612, p. 14). Cette législation est d'une complexité désespérante (voy. D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2016, n° 517 e.s.). Mais le législateur n'a pas le sens de la simplification. Il a notamment imposé une nouvelle formalité si le régime est appliqué par une "entreprise de travail intérimaire" : celle-ci doit dorénavant faire connaître "préalablement" cette situation à l'Administration. Le Roi s'est vu confier la mission de déterminer la date d'entrée en vigueur de la nouvelle obligation de notification ainsi que les modalités de la notification. Il l'a fait par l'arrêté royal du 13 avril 2019 (*MB* 9 mai 2019) : la nouvelle obligation est entrée en vigueur le 19 mai 2019. En outre, l'arrêté royal prévoit que la notification implique que soit remis "préalablement" un "formulaire" (dont le

modèle sera déterminé par le ministre des Finances), dans lequel sont mentionnées diverses données (l'identité de l'entreprise de travail intérimaire, la description du projet et de l'exécution de l'investissement, etc.); (nouvel article 95/5 AR/CIR92). L'arrêté royal adapte aussi le régime déterminant les documents que "l'entreprise de travail intérimaire" doit tenir à la disposition de l'Administration (adaptation du point VIII de l'annexe III^{ter} de l'AR/CIR92). La loi précitée a aussi réglé l'hypothèse où la société/employeur A (qui applique la dispense en matière de "zones d'aide") transfère l'exploitation de l'investissement (dans la zone d'aide) à B dans le cadre d'une "fusion, scission, opération assimilée à une fusion, scission, apport d'universalité de biens ou apport de branche d'activité". Dans ce cas, l'employeur B est dans une certaine mesure "assimilé" à l'employeur A pour l'application du régime de dispense, pour autant que B en fasse "irrévocablement" le choix en suivant la procédure déterminée par le Roi. L'arrêté royal du 13 avril 2019 détermine aussi les modalités de cette procédure : la société B doit remettre un "formulaire" (dont le modèle sera ici aussi déterminé par le ministre des Finances) dans lequel certaines données sont reprises (l'identité de l'employeur A et de B, la description du projet et de l'exécution de l'investissement, etc.). B sera alors assimilé à l'employeur A (pour l'application du régime en matière de zones d'aide) "à partir du mois qui suit le mois au cours duquel [le] formulaire [...] est remis" (nouvel article 95/6 AIR). Ici aussi, l'arrêté royal détermine les documents que B doit tenir à la disposition de l'Administration (ce régime est également repris au point VIII de l'annexe III^{ter} précitée).

XIV. Associations et fondations

§ 1. Précompte immobilier

119. Article 12 CIR92. Le revenu immobilier provenant d'un immeuble que le "contribuable ou un occupant" destine, sans but de lucre, à une affectation particulière, est exonéré de l'impôt des personnes physiques (art. 12, CIR92). Ce même immeuble est en principe aussi exonéré du précompte immobilier (art. 253, 3°, CIR92 'wallon'; art. 253 CIR92 'bruxellois'; art. 2.1.6.0.1, al. 1er, 1, CFF).

120. Intercommunales. L'exonération des intercommunales par la loi du 22 décembre 1986 ne s'applique normalement pas au précompte immobilier, puisqu'elle vise à étendre l'exonération des communes aux intercommunales et que les communes ne sont pas exemptées de ce précompte (Cass., 25 janvier 2019, *FJF* 2019/90). La discrimination, dénoncée devant la Cour constitutionnelle, qu'une socié-

té privée assurant le même service public qu'une intercommunale était discriminée en étant exclue du bénéfice de l'exonération du précompte immobilier, n'existait donc pas, même si cette Cour, sans se prononcer sur son existence, a conclu que cette différence de traitement aurait eu une justification, dès lors que les deux formes d'entités sont financées de façons différentes (arrêt n° 74/2019 du 23 mai 2019).

Cette loi de 1986 préserve cependant les dispositions existantes et donc, la loi de 1907 qui exonère les immeubles affectés à l'établissement ou à l'exploitation des services de distribution d'eau; à défaut de lien d'affectation suffisant, elle n'empêche pas la taxation au précompte immobilier des immeubles mis à la disposition d'agents qui y logent même en dehors de leurs périodes de garde (Bruxelles, 5 mars 2019, *FJF* 2019/137). Un terrain en friche appartenant à une intercommunale n'est pas affecté à un service d'intérêt général et n'est pas exonéré (Gand, 19 février 2019, n° 2017/AR/1917, *TaxWin*).

121. Possesseur. Le précompte immobilier est dû par le "possesseur"; n'a pas cette qualité pour les quotités dont il n'est pas propriétaire, un co-propriétaire indivis qui n'a pas joui du reste du bien (Gand, 4 juin 2019, *FJF* 2019/228). Le concessionnaire de service public est redevable en tant que possesseur; en cas de cession non enregistrée de la concession, l'ancien titulaire reste redevable et le nouveau peut être poursuivi en vertu de l'article 396 CIR92 dès que l'Administration en est avisée (Mons, 29 juin 2018, *FJF* 2019/160, n.). Mais si l'ancien propriétaire tarde plus de 10 ans à ce faire, il pourra rester redevable (Bruxelles, 21 mars 2019, *FJF* 2019/136).

122. Culte reconnu. La Région bruxelloise limite l'exonération des lieux de culte à tout "lieu où se pratique l'exercice public d'un culte d'une religion reconnue ou de l'assistance morale selon une conception philosophique non confessionnelle" (art. 253, § 2 (a), CIR92, version Bruxelles). Au grand dam des Témoins de Jéhovah, la Cour constitutionnelle n'y voit pas malice : "Pour atteindre l'objectif légitime d'éviter que les cultes fictifs bénéficient de l'exonération du précompte immobilier, le législateur ordonnancier a légitimement pu recourir au critère de la reconnaissance du culte et de l'établissement local qui gère le temporel du culte. En effet, ce critère permet au législateur ordonnancier à la fois d'atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale et de respecter son devoir de neutralité et d'impartialité découlant des articles 19 et 21, alinéa 1er, de la Constitution" (arrêt n° 178/2019 du 14 novembre 2019). L'absence de discrimination entre *religion*, qui doit être reconnue, et *conception philosophique non*

confessionnelle, qui ne doit pas l'être, était pourtant loin d'être évidente; la loi du 21 juin 2002 relative au Conseil central des communautés philosophiques non confessionnelles de Belgique n'organise en effet la reconnaissance que des "communautés philosophiques non confessionnelles", pas des "conceptions philosophiques" en tant que telles ni à plus forte raison des procédés "d'assistance morale" qui entendent se fonder sur ces dernières.

123. Enseignement. La réclamation introduite par courriel est valide, même si le courriel est adressé au mauvais service; l'exonération pour affectations sans but de lucre à l'enseignement est acquise à une association dispensant des cours de langue française, etc., essentiellement à des personnes d'origine maghrébine (Mons, 8 mai 2019, *FJF* 2019/285). Les cours de sport relèvent de l'enseignement et le précompte est exonéré à concurrence de cette affectation, en l'espèce 30 % (Gand, 7 mai 2019, *Cour. Fisc.* 2019, p. 413, n.). Pourtant, peu auparavant, la même Cour avait rejeté l'exonération du précompte immobilier pour affectation à l'enseignement du bâtiment d'une ASBL exploitant un club de voile, au motif que l'affectation des lieux à l'enseignement doit être l'affectation principale, mais aussi nécessaire (en ce sens que l'enseignement ne pourrait être dispensé sans cette affectation du bâtiment), ce que le contribuable ne prouvait pas (Gand, 13 novembre 2018, *Fisco.* 2019, n° 1623, p. 11).

124. Œuvres analogues. On sait que les œuvres analogues de bienfaisance ne se limitent pas aux institutions qui fournissent des soins physiques ou psychiques (Const., 29 mars 2018, *TFR* 2019/557, p. 223, n. F. EERENS, "Grondwettelijk Hof welwillend tegenover weldadigheidsinstellingen") et comprennent notamment les services d'incendie, où sont fréquemment administrés les premiers soins (Cass., 11 mai 2018; *TFR* 2019/557, p. 228, n. S. VANCOLEN et J. SANDRA, "Zit het Hof van Cassatie (al) op dezelfde golfengete als het Grondwettelijk Hof?").

À plusieurs reprises, la Cour de cassation a décidé que la notion "d'œuvres analogues de bienfaisance" vise exclusivement les institutions qui "dispensent des soins physiques ou psychiques" (voyez notamment Cass., 23 décembre 2016, n° F.15.0194.N). Ainsi, la Cour a décidé "qu'un atelier social [qui] fournit un travail dans un environnement de travail protégé à certains groupes-cibles" a une activité qui "diffère [...] de celle d'une œuvre fournissant des soins physiques ou psychiques". Par conséquent, selon la Cour, un tel "atelier social" ne pourrait pas être considéré comme une "œuvre analogue de bienfaisance" (et ne pourrait donc pas bénéficier de l'exonération du précompte

immobilier); 24 avril 2015, *Arr.Cass.* 2015, 1081, concl. avocat général D. THIJS; voy. aussi Cass., 24 mai 2012, *Pas.* 2012, I, p. 1175. C'était une interprétation stricte de la loi. Dans un autre cas, la Cour constitutionnelle a traité une affaire portant sur une ASBL comprenant un département "magasin de recyclage" et un département "service social". L'association avait pour objet social "d'accueillir des personnes et des familles qui se trouvent dans une situation vulnérable ou qui courent le risque de basculer dans une telle situation, de protéger l'environnement en tendant vers la réutilisation maximale d'objets collectés, de développer et de garantir l'emploi de chômeurs de longue durée et de ne pas conférer d'avantages patrimoniaux à ses membres". Elle estimait avoir droit, en tant "qu'œuvre analogue de bienfaisance", à l'exonération du précompte immobilier pour les biens immeubles qu'elle utilisait "pour le fonctionnement des deux départements". Mais la Région flamande avait refusé d'accorder cette exonération en se référant à la jurisprudence précitée de la Cour de cassation. Le tribunal de Gand décida de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle afin de savoir si l'interprétation selon laquelle les "œuvres analogues de bienfaisance" "visent uniquement des établissements qui fournissent des soins physiques ou psychiques et non des établissements qui fournissent une aide autre que des soins physiques ou psychiques, comme l'aide sociale", ne violait pas le principe d'égalité. La Cour constitutionnelle a répondu (29 mars 2018, n° 44/2018) que, dans cette interprétation, le principe d'égalité est effectivement violé. Dans ce cas, l'exonération du précompte immobilier "se fonde sur un critère qui est sans rapport avec l'objectif de l'exonération, lequel consiste à encourager l'accueil désintéressé de personnes ayant besoin d'aide en favorisant fiscalement les biens immobiliers utilisés à cette fin". Mais, selon la Cour constitutionnelle, la disposition légale en cause peut "faire l'objet d'une autre interprétation, selon laquelle les institutions qui fournissent, sans but de lucre, une aide autre que des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide [peuvent] être considérées comme des œuvres analogues de bienfaisance [...]". Dans cette interprétation alternative, il n'y a donc pas de violation du principe d'égalité. Entretemps, la Cour d'appel d'Anvers a aussi opté pour la vision divergente de la Cour constitutionnelle (29 octobre 2019; voy. aussi H. PUTMAN et E. BURSENS, note sous Anvers, 29 octobre 2019, *AFT* 2020, n° 2, 20; et J. VAN DYCK, "Œuvres analogues de bienfaisance : Anvers suit la Cour constitutionnelle", *Fisco.* 2019, n° 1640, p. 8).

Un atelier protégé est une "œuvre analogue de bienfaisance" en ce que son activité se rapporte à la fois aux domaines de la santé mentale et de l'enseignement (Gand, 18 juin 2019, *FJF* 2019/254, n.; *TFR* 2019/571, n° 48, n. F. EERENS).

Une ASBL exploite un service externe de prévention et de protection au travail. Au vu des activités de prévention qui y étaient réalisées et de l'absence de traitements dispensés à des patients dans le bâtiment, il ne s'agit pas d'un dispensaire ou d'une œuvre analogue de bienfaisance; l'exonération est refusée (Gand, 12 mars 2019, *Fisco.* 2019, n° 1621, p. 9).

125. Domaines nationaux. Sont exonérés du précompte immobilier, les biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général (art. 253, 3°, CIR92 'wallon'; art. 253, § 9, CIR92 'bruxellois' et art. 2.1.6.0.1, al. 1er, 3°, CFF). La Cour de cassation s'est penchée aussi sur la question de savoir si une "association intercommunale prestataire de services" (au sens du décret flamand du 6 juillet 2001 "portant réglementation de la coopération intercommunale") pourrait se prévaloir de l'exonération du précompte immobilier pour les terrains sur lesquels elle fait construire des "logements à des prix abordables" dans le cadre de la "politique du logement", en tant que "promoteur immobilier", durant la période qui précède la vente aux particuliers et durant le développement des projets. La Cour d'appel de Gand avait estimé que non. Durant cette période, les terrains n'ont pas été utilisés dans le cadre d'un service public. La construction de logements ne constitue pas en soi un service public (20 décembre 2016, *Fisco.* 2017, n° 1528, p. 10). La Cour de cassation a cassé cet arrêt (25 janvier 2019, n° F.17.0090.N). Selon la Cour, une association intercommunale prestataire de services qui, dans le cadre de la politique du logement, agit en qualité de promoteur immobilier et utilise les terrains pour la construction de logements à des prix abordables, exerce bel et bien une tâche d'intérêt général et assure ainsi un service public. Les terrains que l'association intercommunale exploite dans cette optique sont affectés à un service d'intérêt général.

Des biens relevant du domaine privé de l'État et affectés aux vacances des militaires et de leur famille ne sont pas affectés à un service d'intérêt général et ne sont pas exonérés (Gand, 5 mars 2019, n° 2017/AR/1905, *TaxWin*).

On peut encore mentionner qu'une exonération du précompte immobilier pour des biens du domaine national (art. 2.1.6.0.1, § 1er, 3°, CFF) a été accordée

pour un bâtiment dans lequel une bibliothèque publique était exploitée par une organisation à but non lucratif (Cass., 15 mars 2018, n° F.16.0141.N). De même pour un marché aux poissons accessible au public en général, et donc à considérer comme un service d'intérêt général (Gand, 20 novembre 2018, n° 2017/AR/1282) ! Le fait que les vendeurs de poisson doivent avoir un permis et que tous les vendeurs de poisson reçoivent un permis ne changeait rien.

L'exonération des domaines nationaux peut être revendiquée par une association intercommunale développeur de projets pendant la durée de construction de logements sociaux, ce qui constitue une mission d'intérêt général et un service public (Cass., 25 janvier 2019, *FJF* 2019/72; *TFR* 2019/566, p. 741; *Fisco*. 2019, n° 1603, p. 11). Elle peut également l'être par l'Ordre des médecins (Cass., 23 novembre 2018, *Cour. Fisc.* 2019, p. 272; *TFR* 2019/562, p. 537, n.).

Elle peut l'être par la Ville de Bruges pour des parcelles sur le Vismarkt : le fait que des pisciculteurs puissent occuper un espace moyennant taxe ne confère pas à ces biens un caractère productif; en outre, il s'agit d'un service d'intérêt général (Gand, 20 novembre 2018, *FJF* 2019/73).

126. Autre jurisprudence. Sont exonérés de la taxe foncière, les biens immobiliers utilisés à certaines fins non lucratives, comme l'exploitation de terrains de jeux (Gand, 19 décembre 2017, n° 2015/AR/2015), la conception d'une maison de retraite (Trib. Liège, 29 mars 2018, n° 17/551/A) et l'éducation dans une salle de sport (Gand, 7 mai 2019, n° 2017/AR/182). Cette exemption n'était pas autorisée pour une chapelle dans un monastère (Gand, 20 mars 2018, n° 2017/AR/119), pour l'utilisation d'un monastère comme lieu de résidence et de résidence de moines (également âgés) (Gand, 27 mars 2018, n° 2017/AR/192), pour le domicile d'un surveillant de circonscription des Témoins de Jéhovah (Gand, 13 novembre 2018, n° 2017/AR/1396), pour un bâtiment dans lequel un service médical intersociétés est effectué sous forme d'association (Gand, 12 mars 2019, n° 2016/AR/1297; en autre sens : Mons, 22 mars 2012) et pour le bâtiment dans lequel un club de voile sous forme d'association exerce son activité de destination d'éducation sportive (Gand, 13 novembre 2018, n° 2017/AR/973).

127. Qualité. Même contractuellement redevable du précompte immobilier, une ASBL locataire n'est pas le contribuable et n'a pas qualité pour réclamer contre l'enrôlement et revendiquer l'exonération du précompte immobilier (Gand, 18 juin 2019, n° 2018/AR/781, *TaxWin*).

§ 2. Précompte mobilier

128. Décision anticipée. Les escomptes proposés sur les cotisations des membres d'une association professionnelle ne sont pas reclassés en paiement d'un revenu mobilier pour ses membres, sur lequel une retenue à la source s'appliquerait et dont l'association professionnelle, conformément à l'article 261, 1° jo. 17 CIR92, serait un contribuable (décision n° 2018.0647 du 11 septembre 2018).

129. Débiteur. Une association internationale à but non lucratif met une plateforme à la disposition de ses membres, des membres de ses membres ainsi que des tiers. Les revenus gagnés par l'association via la plateforme ne sont pas des revenus de biens mobiliers et de capitaux au sens de l'article 17, § 1er et 269 CIR92, de sorte qu'il n'y aurait aucune obligation de la part de l'association ou des clients sur le précompte mobilier belge (arrêt n° 2018.1079 du 5 février 2019). En 2015, la Cour de cassation a également jugé qu'il résulte de la "cohérence" entre les articles 261 et 262, 1°, a) CIR92 que, si un assujetti à l'impôt des personnes morales perçoit des revenus mobiliers d'origine belge sur lesquels des biens mobiliers sont soumis aux dispositions légales et réglementaires applicables, une retenue à la source est exigible, mais sans que cette retenue à la source soit payée ou transférée aux autorités fiscales, l'obligation de payer la retenue à la source est transférée au bénéficiaire du revenu. Par dérogation à l'article 261 CIR92, celui-ci devient le seul débiteur de la retenue à la source (9 janvier 2015, *Arr. Cass.* 2015). Mais en 2017, la Cour de cassation a statué dans le sens inverse. Il ne résulte pas de ces dispositions que la société qui doit les revenus mais, contrairement à la loi, ne retient pas l'impôt à la source, serait déchargée de son obligation légale de retenir cet impôt à la source uniquement parce que le bénéficiaire de ce revenu serait un assujetti à l'impôt des personnes morales et parce que, dans ce cas, ce bénéficiaire deviendrait le redevable de la retenue à la source (10 novembre 2017, n° F.16.0030.F; *TFR* 2018, p. 299, note L. CASSIMON; H. PUTMAN, "Roerende inkomsten verkregen door RPB-plichtige : wie is schuldenaar van RV ?", *AFT(I)* 2018, 18/8).

130. Doctrine. Entretemps, l'article 262 du CIR92 a été réécrit, conformément à l'arrêt de cassation du 10 novembre 2017 (article 17 de la loi du 28 avril 2019, *MB* 6 mai 2019). Il n'est pas certain que tous les problèmes (d'interprétation) seront éliminés. Il a été suggéré dans la doctrine qu'une solution se trouverait dans une disposition de la loi différente de l'article 262, § 2, 1°, CIR92, à savoir l'article 266 (1) CIR92. Sur cette base, le Roi peut, "dans les conditions et dans le limites qu'il détermine", s'abstenir, en tout ou en

partie, de prélever une retenue à la source sur les revenus de biens mobiliers et de capitaux et sur divers revenus, s'il s'agit de bénéficiaires dont l'identité peut être établie (voy. D. DESCHRIJVER, "t Amendement : Over schuldenaars van roerende voorheffing op inkomsten uit concessie van roerende goederen in de rechtspersonenbelasting en de (mogelijke) rol van de Koning", *RPS-TRV* 2019, p. 437).

§ 3. Impôt des personnes morales - Impôt des sociétés

131. Entreprises portuaires - Passage de l'IPM à l'ISoc. Dans une décision du 27 juillet 2017, la Commission européenne a estimé que l'exclusion de certaines entreprises portuaires du champ d'application de l'impôt des sociétés (de sorte qu'elles sont assujetties à l'impôt des personnes morales) constitue une aide d'État interdite. Raison pour laquelle la loi du 29 mai 2018 (*MB* 11 juin 2018) a supprimé cette exclusion à partir de "l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui se clôture au plus tôt le 1er janvier 2018". La loi prévoyait que la mesure serait "retirée" en cas d'annulation de la décision de la Commission européenne (*Fisco*, n° 1570, p. 13). Un recours en annulation avait en effet été introduit contre la décision. Le Tribunal de l'UE s'est prononcé sur ce recours le 20 septembre 2019 (affaire T-696/17) et a rejeté le recours sur toute la ligne.

132. Nouveau Code des sociétés et des associations. Les ASBL et fondations sont intégrées dans le nouveau Code des sociétés et des associations ("CSA"). Le critère distinctif entre une entreprise et une association ou organisation à but non lucratif est désormais la répartition des bénéfices et n'est donc plus le but de lucre. La question s'est posée de savoir si le CSA avait un impact fiscal. En d'autres termes, les critères fiscaux existants pour déterminer si une organisation à but non lucratif est soumise à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés sont-ils affectés ? Le ministre des Finances a confirmé que la neutralité fiscale, qui est poursuivie dans la loi qui adapte le CIR92 au CSA (*MB* 10 mai 2019), s'applique également à ces critères fiscaux. En ce qui concerne l'exposé des motifs de cette loi, le ministre déclare que la loi ne modifie en rien les conditions actuelles dans lesquelles les organismes sans but lucratif (articles 181 et 182 CIR92) sont soumis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales (*Q.R.*, Chambre, 2018-2019, 14 février 2019, p. 193, question n° 2540 G. SMAERS). Cette même position se retrouve également dans l'arrêté royal du 29 août 2019 "adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au Code des sociétés et des associations et

à l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses" (*MB* 13 septembre 2019). Après tout, le rapport au Roi précise : "Le présent projet d'arrêté apporte les adaptations nécessaires aux dispositions fiscales fédérales figurant dans différents arrêtés royaux suite à l'adoption du nouveau Code des sociétés et des associations et de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations. Comme cela a été le cas de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, le présent projet d'arrêté vise en principe à assurer la neutralité de ce nouveau Code sur le plan fiscal et non à apporter des modifications fiscales de fond. La loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses accorde toutefois une attention particulière aux sociétés existantes au 1er janvier 2019, pour lesquelles des dispositions transitoires élaborées sont prévues. Pour ces sociétés existantes, l'ancien Code des sociétés continuera à s'appliquer pendant un certain temps. L'entrée en vigueur du présent projet et son application en tiennent compte en veillant à maintenir, pour les sociétés qui y resteraient soumises, les références dans les arrêtés d'exécution aux dispositions du Code des sociétés, comme en veillant à maintenir temporairement, pour les sociétés qui peuvent garder temporairement une forme juridique abrogée (p.ex. la société agricole ou le groupement d'intérêt économique), la référence dans les arrêtés d'exécution à ces formes de société disparues. Il est renvoyé à l'exposé des motifs de ladite loi du 17 mars 2019 pour plus de commentaires sur cette entrée en vigueur (Travaux parlementaires 54-3367-001)".

Bien que les critères fiscaux en tant que tels ne changent pas en vertu du CSA, nous pensons que l'élargissement de la possibilité, pour les organisations à but non lucratif, d'exercer des activités commerciales, peut dans la pratique entraîner une augmentation du nombre d'organisations à but non lucratif soumises à l'impôt des sociétés.

133. Article 181 CIR92. L'objectif d'une association était l'organisation de soirées culinaires, de dégustations de vins, de promotion de produits régionaux, de promenades aux herbes, d'ateliers gastronomiques, de team building culinaire, d'organisation de séminaires, d'hébergement, etc. Elle coopère avec des partenaires professionnels, travaille avec du personnel rémunéré, a contracté des prêts, a fait des investissements importants et toutes les activités sont payantes. Il ne semble pas y avoir d'objectif altruiste démontrable et l'organisation à but non lucratif utilise

une stratégie à long terme et des méthodes de gestion rationnelles qui sont essentiellement basées sur les concepts de coûts, de revenus et de rentabilité. Sur cette base, la Cour d'appel de Bruxelles décide qu'elle exploite une entreprise et est soumise à l'impôt sur les sociétés. L'argument douteux de l'organisation à but non lucratif selon lequel elle serait active dans les domaines d'action privilégiés (art. 181, 4° ou 7°, CIR92) est (à juste titre) miné. Bien que nous puissions être d'accord avec cet arrêt, nous marquons notre scepticisme quant au fait que le déploiement de personnel rémunéré et l'adoption d'une stratégie et de méthodes de gestion rationnelles fassent pencher pour l'impôt des sociétés (Bruxelles, 18 décembre 2018, n° 2015/AF/125).

Les associations à but non lucratif et autres personnes morales qui ne poursuivent pas de but lucratif et qui visent exclusivement ou principalement à étudier, protéger et promouvoir les intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres, sont soumises à l'impôt des personnes morales (art. 181, 1°, CIR92). Cela concerne les soi-disant groupes d'intérêt. Le SDA est d'avis qu'il y a "principalement" service des intérêts des membres, si les revenus d'une plateforme via des tiers (essentiellement des non-membres) ne dépassent pas 50 % du total des revenus de l'association (décision n° 2018/1079 du 5 février 2019). C'est la première fois que ce critère a été quantifié comme tel...

Dans une décision logique, le SDA déclare qu'une organisation à but non lucratif dispensant des cours de français aux expatriés a pour seul objectif de dispenser une éducation et est donc soumise à l'impôt des personnes morales (art. 181, 4°, CIR92) (décision n° 2017.899 du 20 février 2018).

Selon le SDA, une organisation à but non lucratif est soumise à l'impôt des personnes morales parce que l'organisation à but non lucratif n'exploite pas d'entreprise et n'est pas impliquée dans des transactions de nature rentable au sens de l'article 220, 3°, CIR92. Les raisons se limitent aux activités (qui ne sont pas décrites dans la décision), au financement par les cotisations des membres et au "soutien partiel", et au fait que les actifs seront transférés à une association ayant un objectif statutaire similaire en cas de dissolution (décision n° 2016.0217 du 12 mars 2019).

Une entreprise à but social ne peut en aucun cas distribuer de bénéfices à l'actionnaire. De plus, la société à finalité sociale ne reçoit aucune compensation des bénéficiaires de ses services. Elle est financée par une subvention régionale et des subventions pour ses activités déléguées. Enfin, la

société perçoit, de manière limitée, des sommes provenant des bénéficiaires de ses services du fait de sa participation aux frais d'organisation de certains événements, sans que les participations résultant de la société n'entraînent de bénéfices. Selon le SDA, la société est soumise à l'impôt des personnes morales (art. 182, 3°, CIR92) (décision n° 2018.0924 du 11 décembre 2018).

Une association à but non lucratif a pour objectif de "promouvoir l'art pictural, photographique et cinématographique, [d']aider les artistes, [de] les faire connaître au travers de leurs œuvres et ce notamment par la mise à disposition de locaux adéquats [et] de matériel et [par] l'organisation d'expositions". Essentiellement, les activités consistent à rendre les artistes locaux (presque) libres de mettre à disposition une galerie d'art afin qu'ils puissent y exposer leurs œuvres. Conformément à l'article 182, 3°, CIR92, la Cour d'appel décide que l'association est soumise à l'impôt des personnes morales. Une conclusion à notre avis valable, mais compte tenu des activités de l'association, la question peut être posée de savoir si le recours aux règles générales de l'article 220, 3°, CIR92, n'était pas suffisant. Sur base des faits, l'organisation à but non lucratif ne semble pas exploiter une entreprise ou effectuer des transactions de nature rentable (Mons, 8 mai 2019, n° 2017/RG/767, *TaxWin*).

Une association intercommunale mandatée active dans le secteur des déchets possède son propre incinérateur. Compte tenu des normes environnementales plus strictes (l'incinération et la mise en décharge des déchets sans récupération d'énergie seront sanctionnées financièrement), l'association réalisera une connexion au réseau de chaleur. Cela nécessite un investissement important, mais génère également des revenus supplémentaires. Le raccordement au réseau de chaleur peut néanmoins être considéré comme une opération industrielle, commerciale ou agricole supplémentaire (art. 182, 3°, CIR92). Par ailleurs, l'arrêt renvoie aux critères traditionnels des intercommunales soumises à l'impôt des personnes morales, qui trouvent leur origine dans l'exclusion des intercommunales de la soumission automatique à l'impôt des personnes morales de la deuxième catégorie (anciennement art. 180, 1°, CIR92) (décision n° 2017.857 du 23 janvier 2018).

134. Associations sans personnalité juridique.

Depuis le 1er janvier 2018, un régime spécifique s'applique aux "revenus mobiliers recueillis sur un compte au nom d'une association qui ne recueille pas de bénéfices ou profits ou qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes

morales” (autrement dit, une association de fait, ou mieux encore, une association sans personnalité juridique). Le législateur a prévu que de tels revenus sont imposables “dans le chef de l’habitant du Royaume habilité à gérer ce compte, comme si cet habitant du Royaume les avait recueillis directement” (s’il s’agit d’un compte étranger, le gestionnaire doit en mentionner l’existence dans sa déclaration à l’IPP) (art. 5/2 et 307, § 1er/1, CIR92; voyez *Fisco*. n° 1549, p. 11).

Depuis le 1er janvier 2018, les associations sans personnalité juridique peuvent se soumettre volontairement à l’impôt des personnes morales de la quatrième catégorie (art. 220, 4°, CIR92). Le gestionnaire de compte de l’association peut ainsi échapper à l’obligation d’inclure les revenus mobiliers de l’association dans sa propre déclaration de revenus. Comment cette soumission devait intervenir n’était pas clair. Entretemps, un arrêté royal a été publié qui fixe les règles pratiques pour la soumission volontaire (6 juin 2019, *MB* 14 juin 2019); (nouveaux art. 79/1 et 79/2, AR/CIR92). Le gestionnaire du compte peut échapper à cette imposition si l’association choisit “pour un délai d’au moins six périodes imposables successives d’être assujettie à l’impôt des personnes morales de la manière déterminée par le Roi” (art. 220, 4°, CIR92). L’arrêté royal du 6 juin 2019 détermine les modalités de ce choix : il doit être fait par une “lettre” au “directeur compétent des impôts directs”, dans laquelle figurent les données énumérées dans l’arrêté royal (une copie des statuts de l’association, l’identification des membres de l’association, certaines données relatives à la composition du patrimoine de l’association, etc.). La lettre doit être “signée par les mandataires de l’association” et envoyée “par recommandé ou par courriel [...] avant le 60e jour qui précède le dernier jour de la période imposable”. Dans ce cas, l’association sera soumise à l’impôt des personnes morales pour cette période imposable (dans laquelle la lettre a été remise) et pour les “cinq périodes imposables suivantes”. “À l’expiration de ce délai”, l’association devra “de nouveau exprimer ce choix par lettre” “si elle souhaite toujours opter pour l’assujettissement à [l’impôt des personnes morales]”, de sorte que le gestionnaire reste non imposé sur les revenus mobiliers précités (voy. encore : “Associations de fait : comment opter pour l’IPM ?”, *Fisco*. n° 1616, p. 14).

Une autre association mandatée, dont la durée a expiré sur base du décret DCS du 6 juillet 2001 (“décret de coopération intergouvernementale”, *MB* 31 octobre 2001), est confrontée à un choix : la liquidation, par laquelle le solde positif est remboursé aux partenaires, ou la prolongation pour

une nouvelle période de 18 ans. Compte tenu du fonctionnement efficace, cette dernière option est privilégiée, mais l’association souhaite réduire son capital excessif. Le SDA décide que la réduction de capital envisagée n’a aucune conséquence en matière de retenue à la source, ni d’influence sur la responsabilité de l’association envers la RPB (de troisième catégorie). Le SDA indique que les modifications de l’article 18 CIR92 (c’est-à-dire la tarification au prorata du capital et des réserves) ne s’appliquent pas aux contribuables soumis à l’impôt des personnes morales (décision n° 2018.0820, 4 décembre 2018).

Les provinces devaient se retirer des intercommunales au plus tard le 31 décembre 2018 (article 80, § 1er CIS). Les parts provinciales sont reprises à une valeur à convenir entre les parties. Une association intercommunale et une province ont convenu d’une allocation de retraite. Le montant de ce fonds de projet est versé par dépôt sur un compte bancaire séparé géré par l’association. La retraite obligatoire d’une province est une situation exceptionnelle imposée par un gouvernement supérieur, sur laquelle l’association elle-même a peu de contrôle. Le SDA accepte donc qu’une partie du capital social (réévalué) et une partie des réserves (limitées au montant auquel la province aurait droit au 31 décembre 2014), qui correspondent aux actions de la province, puissent être versées, sans compromettre la soumission de l’association à l’impôt des personnes morales. Il est notamment d’avis que cette situation exceptionnelle justifie qu’une telle compensation de sortie à la province ne soit pas qualifiée de dividende (décision n° 2018.0587 du 4 septembre 2018; cf. aussi : décisions n° 2018.0780 du 16 octobre 2018, n° 2018.0813 du 27 novembre 2018, n° 2018.1084 du 22 janvier 2019 et n° 2018.1221 du 5 février 2019).

135. Passage de l’I.Soc. à l’IPM. Il convient également de mentionner que l’article 44 de la loi du 17 mars 2019 ajoute un article 210/1 au CIR92, qui se lit comme suit : “Les articles 208 et 209 sont également applicables dans le cas où une société cesse d’être assujettie à l’impôt des sociétés pour devenir assujettie à l’impôt des personnes morales. Pour l’application du présent article, la partie des réserves exonérées constituées au cours d’une période imposable qui se rattache à un exercice d’imposition pour lequel la société n’était pas soumise à l’impôt des sociétés, ainsi que la partie des plus-values constatées à l’occasion de l’application de l’alinéa 1er qui se rapporte à une période imposable se rattachant à un exercice d’imposition pour lequel la société n’était pas soumise à l’impôt des sociétés, ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable” (tenant compte des art. 14:31 à 14:36 du nouveau Code réglant la transformation d’une

société en une ASBL; cf. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 3367/005)⁽⁷⁾.

136. Décisions anticipées. Le SDA est d'avis que l'adaptation du modèle de gouvernance d'un groupe d'organisations à but non lucratif, visant à une gestion plus efficace, par laquelle, en outre, des tâches et des responsabilités sont sollicitées par une entreprise, ainsi que la contribution prévue gratuitement, ne met pas en péril l'assujettissement des organisations à but non lucratif à l'impôt des personnes morales (décision n° 2018.0201 du 24 avril 2018).

Compte tenu de l'évolution du marché, une organisation à but non lucratif X souhaite organiser une partie de ses activités à partir d'une entité juridique qui n'est pas soumise aux restrictions sur les activités auxquelles sont soumises les organisations à but non lucratif (au moment de l'arrêt). Une organisation à but non lucratif Y est créée, dans laquelle l'activité avec des bénévoles est incluse gratuitement. X est ensuite transformée en une SCRL-SFS, qui développe et étend davantage l'activité. Le SDA est d'avis qu'en ce qui concerne X et Y, la contribution gratuite n'est pas une opération de nature lucrative au sens de l'article 182 CIR92 et n'est donc pas imposable au nom de l'organisme à but non lucratif Y. Y peut être soumis à l'impôt des personnes morales. La transformation de X en SCRL-SFS n'est pas non plus une transaction de nature rentable. Enfin, le SDA permet également de déduire certaines allocations en nature de Y en tant que SCRL-SFS sur base de l'article 49 CIR92 (décision n° 2017.771 du 23 janvier 2018). Une SFS, avec une interdiction légale de distribuer des bénéfices à l'actionnaire et une mono-activité de location civile de ses seuls biens immobiliers, est qualifiée de contribuable à l'impôt des personnes morales (art. 220, 3°, CIR92) (décision n° 2016.0217 du 12 mars 2019).

Il est concevable, selon le SDA, que les maisons de retraite paient des frais de médecins et de dentistes aux prestataires de services concernés pour leurs résidents. Si ces paiements ne sont inscrits à leur bilan qu'en dette envers les prestataires de services concernés et en créance vis-à-vis des résidents, ces avances ne constituent pas des frais professionnels pour ces maisons de retraite au sens des articles 57 et

219 CIR92, dans la mesure où un calcul complet des coûts pour les résidents est toujours appliqué sur une base stricte. Les maisons de retraite ne sont donc pas tenues de préparer des fiches individuelles n° 281.50 pour les frais avancés de médecins et de dentistes (décision n° 2019.0111 du 12 mars 2019).

Selon le SDA, les maisons de retraite doivent toujours fournir à l'Administration fiscale un aperçu de leurs paiements aux prestataires de services concernés, si cela leur est demandé lors d'un contrôle ou d'une demande d'informations. Cette dernière exigence ne semble pas reposer sur une base juridique. Dans la pratique, il arrive que les hôpitaux ne paient pas d'honoraires directement aux médecins individuels, mais plutôt à un "pool" intermédiaire (entreprise ou association), avec ou sans personnalité juridique. Pour le SDA, il est certain que, dans le cas où une société perçoit les frais directement de l'hôpital, l'hôpital doit établir une fiche individuelle n° 281.50 au nom de la société, puis le "pool" doit effectuer des enregistrements individuels pour les paiements aux médecins respectifs pour pouvoir considérer ces frais comme déductibles au titre de la société (décision n° 2019.0260 du 7 mai 2019). Cependant, il reste à voir si les paiements à un pool sous la forme d'une association sans personnalité juridique nécessitent la préparation des fiches n° 281.50 (voir D. DESCHRIJVER, *o.c.*, n° 255; H. DUBOIS et M. JEGERS, "Hoe moeten erelonen van zelfstandig werkende artsen worden geboekt ?", *TFR* 2018, 975; H. DUBOIS, "Moet een ziekenhuis fiches opmaken voor de erelonen van zelfstandig werkende artsen ?", *TFR* 2018, p. 977; et H. PUTMAN et E. BURSENS, "Fiches voor erelonen betaald aan artsenpools : terug naar af ?", *AFT(I)* 2018, n° 12, p. 2).

§ 4. Dirigeants d'entreprise

137. Jurisprudence. On connaît la règle de requalification qui vise les avances productives d'intérêts que certaines personnes accordent à leur société. Les personnes visées sont notamment les dirigeants d'entreprise (de la première sous-catégorie) de la société. La règle énonce que les intérêts qu'octroie la société sont requalifiés fiscalement en dividendes dans la mesure où, soit les intérêts, soit les avances pro-

7. L'article 413/1 CIR dispose : "§ 1er. Le choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé, visé au paragraphe 2, s'applique uniquement à la quotité restant due de l'impôt sur les revenus établie sur base des revenus suivants : 6° la partie de l'avoir social qui est considérée comme un dividende distribué par application de l'article 210/1 dans le cas où la société cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales. § 2. La quotité restant due de l'impôt sur les revenus établie sur base des revenus visés au paragraphe 1er doit être payée dans un délai de deux mois à partir de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle : 1° soit pour la totalité de son montant; 2° soit pour le cinquième de son montant, à la demande expresse du redevable adressée au receveur compétent dans ce même délai et au moyen du formulaire visé au paragraphe 4. Le solde est acquitté par fractions égales au plus tard à chaque date anniversaire de l'échéance du premier paiement au cours des quatre années suivantes. Le solde de la quotité de l'impôt peut être payé à tout moment en une seule fois. Lorsque le redevable choisit le paiement étalé visé à l'alinéa 1er, il ne peut bénéficier d'aucune autre mesure visant à octroyer des délais de paiement pour cette quotité restant due".

ductives d'intérêts, dépassent un plafond déterminé. S'agissant des avances, le plafond est égal à la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période (art. 18, al. 1er, 4° et al. 8, CIR92). En l'espèce, l'Administration entendait appliquer ce régime aux intérêts qu'une ASBL assujettie à l'impôt des sociétés avait payés sur les avances qui lui avaient été faites par le président de son conseil d'administration. De plus, comme l'ASBL "ne disposait ni de réserves taxées, ni d'un capital libéré", l'Administration décida de considérer la totalité du montant octroyé comme une "avance" (et donc de requalifier le montant total des intérêts en dividendes). La Cour d'appel d'Anvers (4 septembre 2018, www.fisconetplus.be; C. BUYASSE, "Régime de requalification et ASBL", *Fisco*. 2018, n° 1601, p. 10) partage intégralement cet avis. Elle estime que si une ASBL est assujettie à l'impôt des sociétés, les administrateurs de cette ASBL doivent être considérés comme des "dirigeants d'entreprise" de la première sous-catégorie. La Cour d'appel confirme ensuite également le point de vue de l'Administration selon lequel le fait que l'ASBL ne dispose ni de réserves taxées, ni d'un capital libéré, ne saurait empêcher l'application du régime de requalification (contrairement à ce qu'affirmait l'ASBL). Selon la Cour, cette circonstance a pour conséquence, conformément au texte et à l'esprit du régime, que le montant total des intérêts doit être requalifié en dividendes.

§ 5. Donations - Mécénat

138. Demande de reconnaissance. Dans le passé, la demande de reconnaissance devait être adressée au ministre des Finances, mais dorénavant les demandes doivent être adressées à "l'Administrateur général du SPF Finances" (arrêté royal du 7 avril 2019, *MB* 29 avril 2019).

139. Donations à des institutions étrangères. Jusqu'à récemment, la législation fiscale belge était toujours en conflit avec les règles européennes sur la déductibilité des dons aux résidents (non belges) de l'EEE (A. HUYGHE et H. PUTMAN, "Charity without frontiers", *TFR* 2009, 583). Dans l'intervalle, cependant, la législation a été modifiée et le SDA a confirmé dans un cas spécifique qu'une institution étrangère est considérée comme une institution équivalente d'un autre État membre de l'UE similaire à une institution belge reconnue. De cette manière, les dons à cette institution de l'EEE donnent également droit à une réduction d'impôt sur les dons (décision n° 2019.0283 du 7 mai 2019).

140. Donations via des plateformes de paiement en ligne. Dans une circulaire, l'Administration fiscale

a confirmé que les dons via des plateformes de paiement en ligne (par exemple, "PayPal" ou "Mollie") sont également éligibles à l'allégement fiscal (circulaire n° 2019/C/83 sur les dons via les plateformes de paiement en ligne, addendum à la circulaire AAFISC n° 42/2014 du 16 octobre 2014 sur les cadeaux en ligne ou sur Internet). Il ressort de la circulaire que ces conditions correspondent aux conditions que l'Administration a déjà précisées "pour les libéralités en ligne (via Bancontact, Visa, MasterCard, etc.)"; (à savoir, "le don doit être versé sur un compte ouvert au nom de l'institution agréée et dont elle seule est titulaire"; "l'institution agréée doit enregistrer le don dans sa comptabilité", etc.; voy. la circulaire du 16 octobre 2014). L'Administration ajoute que "l'association agréée doit pouvoir produire les pièces justificatives pour chaque libéralité effectuée de sorte que tant l'identification du donateur que le contrôle de la transaction de paiement soit possible". À cet effet, "la plateforme de paiement doit fournir [...] les données d'identification nécessaires à l'association agréée". La circulaire était "immédiatement applicable" et ce "à tous les stades de la procédure" (voy. aussi l'AM du 7 mai 2019 "en matière de libéralités donnant droit à une réduction d'impôt", *MB* 21 mai 2019).

XV. Droits d'enregistrement et de succession

141. Legs. Par une ordonnance du 21 février 2019 (*MB* 19 mars 2019), la Région de Bruxelles-Capitale a modifié les taux des droits de succession applicables aux legs à certaines personnes morales (modification de l'article 59, C.Succ. bruxellois). La principale modification concerne le taux applicable aux legs en faveur d'ASBL et "d'autres personnes morales sans but lucratif". Actuellement, ce taux s'élève à 12,5 % si l'ASBL ou la personne morale est agréée par l'autorité fédérale pour recevoir des libéralités donnant droit à un avantage fiscal, et à 25 % dans les autres cas. Ce dernier taux sera maintenu. En revanche, le taux de 12,5 % lorsqu'il s'agit d'une ASBL ou autre personne morale sans but lucratif "agréée" sera réduit à 7 %. En outre, le nouveau régime précisera que cet agrément (pour recevoir des libéralités donnant droit à une réduction d'impôt au sens de l'art. 145/33, CIR92) doit exister "le jour du décès ou l'année qui le suit" (afin de tenir compte du fait que "l'obtention de l'agrément peut prendre un certain temps", de sorte "qu'il est concevable qu'au jour du décès, l'agrément ne soit pas acquis, mais qu'il le soit au cours de l'année qui suit le décès"; *Doc. parl.*, Parlement bruxellois, 2018-2019, n° A-651/003, p. 4).